



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Expte. N° 27390/2023.-

///nos Aires, 31 de mayo de 2024.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: "Sinapsis Trading Argentina S.A. (TF 34084-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", y

CONSIDERANDO:

I.- Que por sentencia de fecha 16/03/2022 (ver partes [1](#), [2](#), [3](#), [4](#) y [5](#)) y resolución aclaratoria de fecha [23/03/2022](#), el Tribunal Fiscal de la Nación - por mayoría- resolvió: "1) Revocar el ajuste practicado en el I.V.A. como la impugnación del crédito fiscal deducido en el Impuesto a las Ganancias, derivado de las operaciones que la recurrente había considerado no alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado. Revocar la resolución del Impuesto a las Ganancias en lo que hace al ajuste por diferencia de ventas; 2) confirmar el ajuste referido a la deducción de los honorarios pagados al Sr. Fabio Talín; 3) revocar el ajuste relativo a la impugnación de la deducción del pago efectuado en concepto de indemnización por rescisión anticipada del contrato de concesión celebrado con la firma Sales Team Argentina S.A., y 4) costas según los respectivos vencimientos".

II.- Que, para decidir del modo indicado, el voto mayoritario del Tribunal Jurisdiccional Administrativo sostuvo que, en primer lugar, corresponde poner de resalto que en este expediente, obra sentencia penal recaída en la causa caratulada: "Sinapsis Trading Argentina True Stars/Infracción Ley 24.769", de fecha 28 de febrero de 2014, por la que se resolvió sobreseer a los imputados respecto a la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias 2007 y 2008 e I.V.A. períodos 2007, 2008 y 2009 por cuanto los hechos mencionados no constituían delito (cfr. fs. 412/436 vta. del expte. en soporte papel).

Agregó que dicho pronunciamiento fue confirmado por la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, para que luego de un derrotero judicial que detalló, con fecha 9 de diciembre de 2015, la Corte Suprema de Justicia resolvió que el recurso extraordinario, cuya denegación diera origen al recurso de queja interpuesto era inadmisibile, desestimando este último.

Sentado ello, señaló que la imputación realizada tenía como basamento los mismos ajustes incluidos en las resoluciones apeladas en autos. Al respecto, puso de relieve que el artículo 20 de la ley 24.769





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

establece que la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativo o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. Que, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

Indicó que, en este caso, no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Y que, una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial; ya que, si bien el citado artículo descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no impide que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal.

En tal sentido, agregó que la determinación acerca de si en esta instancia debe hacerse mérito de las consideraciones efectuadas por el juez penal en su sentencia, requiere de un análisis ajustado a las particularidades de cada causa. Al respecto, destacó que el delito tributario requiere de dos aspectos: uno objetivo, que implica necesariamente el análisis de la normativa fiscal a los efectos de determinar la procedencia del gravamen, y otro subjetivo, que implica la valoración de la conducta desplegada.

Luego, y en razón de la reseña efectuada, se refirió a lo expuesto por dicho decisorio con relación a los ajustes relativos a la omisión de declarar débito fiscal producto de la prestación de servicios en el Aeropuerto de Ezeiza que, a su vez, sustentó la impugnación de las deducciones en el Impuesto a las Ganancias, ello en concepto de créditos fiscales no computables vinculados con esas operaciones supuestamente omitidas y a la objeción de la deducción de los honorarios pagados al Sr. Fabio Talín.

Así, en relación al primer ajuste, resaltó que se expuso expresamente que: "...es posible concluir que más allá de lo que en definitiva corresponda decidir en sede administrativa en punto a la exigibilidad del tributo, no se





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

verifica en el caso una conducta ardidosa o engañosa en los términos del art. 1° de la ley 24.769".

En cuanto al segundo, se expresó que los elementos colectados: "... no resultaban suficientes para considerar, en el marco de ese proceso penal, que el gasto no existió y que se documentó falsamente con el propósito de disminuir fraudulentamente la base imponible del impuesto".

Por ello, consideró que en cuanto a esos ajustes, la sentencia en sede penal se limitó a la elucidación de la posible ocurrencia de una conducta disvaliosa reprimida por la Ley Penal Tributaria, quedando en aquella instancia la posibilidad de analizar la procedencia del ajuste sobre las obligaciones tributarias de la actora.

Por otra parte, con relación a la omisión de declarar de débitos fiscales producto de la prestación por parte de la actora servicios de embalaje y/o protección de embalajes en el Aeropuerto de Ezeiza, que ésta considero no alcanzada en el I.V.A., transcribió lo establecido en el artículo 1°, inciso b) de la ley del citado gravamen, vigente al momento de los hechos y señaló que no resulta controvertido, que la aquí recurrente forma parte de un grupo de empresas entre las que se encuentra Sicherheit Technika AG (con sede en Suiza), que se encargaba -con sustento en un acuerdo escrito- de proveerle a Sinapsis Trading Argentina S.A. servicios de seguimiento para protección del equipaje embalado en el Aeropuerto de Ezeiza, más asistencia al viajero en los casos de rotura o extravió de los bienes protegidos; ello contra el pago de la aquí actora de una suma por cada bulto embalado.

Allí se caracterizó al denominado servicio integral de equipaje, puntualizándose que consta de varias etapas en su consecución. Primero, se procede a colocar una membrana protectora al equipaje; y luego de ser despachado en la línea aérea y hasta ser recogido por el pasajero en el aeropuerto de destino, se brinda el servicio de localización y, eventualmente, el pago de una indemnización en caso de pérdida o daño del equipaje.

Con respecto al tratamiento en el I.V.A. de variados servicios, indicó que tuvo la posibilidad de expedirse en autos "Surplus S.A.", pronunciamiento que fuera confirmado por este Tribunal en fecha 16/04/2014. Allí se señaló que: "...frente a una multiplicidad de objetos en una relación negocial con causa compleja el esbozo de la "doctrina de la subsunción", permite determinar el tratamiento conjunto o separado de los diferentes servicios, razón por la cual los mismos deben analizarse





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

integradamente" y, "...A su vez, cuando el estudio integrado de los servicios en cuestión indicara que uno de ellos no puede separarse del otro, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, les corresponderá el tratamiento asignable al principal; en cambio, si se demostrara que no existe una relación de conjunción y complementariedad entre ambos podrían ser tratados como independientes".

Asimismo, agregó que la complementariedad de servicios con el principal se concreta en aquellos casos en los cuales los primeros constituyan, junto a los segundos, un proceso único e inseparable.

De lo expresado, derivó que existe una relación estrecha e inescindible que consiste en brindar seguimiento y cobertura al equipaje durante el viaje vía aérea y ante una eventual pérdida daño la obligación de resarcimiento, resultando conexo a ello el servicio de embalaje llevado a cabo en los aeropuertos; el cual -en la situación planteada- no detenta autonomía siendo que su existencia es inherente a la protección integral efectuada sobre el equipaje.

Por lo expuesto, consideró que la utilización o explotación efectiva de la prestación principal se brinda en el exterior, cuando el pasajero contratante recibe su equipaje tal como lo había despachado o, en cambio, se le abona una compensación indemnizatoria cuando existe un daño o pérdida de aquel; resultando el servicio reseñado una exportación de servicios, comprendida en las disposiciones del art. 1 inc. b), segundo párrafo, artículo 43 de la ley del I.V.A. y artículo agregado a continuación del 77 del decreto reglamentario.

Por ser ello así, concluyó que corresponde revocar tanto el ajuste practicado en el I.V.A., como la impugnación del crédito fiscal deducido en el Impuesto a las Ganancias, derivado de las operaciones que la recurrente había considerado no alcanzadas por el mentado I.V.A.

Por otra parte, con respecto a la impugnación de la deducción de los honorarios pagados al Sr. Fabio Talín, y en atención a lo expuesto en el Considerando II respecto a lo decidido en sede penal sobre este punto, corresponde confirmar el ajuste practicado (este aspecto no fue materia de recurso ante esta Alzada).

En punto a la impugnación de la deducción efectuada por la recurrente del pago efectuado en concepto de indemnización por rescisión anticipada del contrato de concesión celebrado con la firma Sales Team Argentina S.A.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

indicó que, de acuerdo a lo ya expuesto, el decisorio penal es contundente: "...frente al inicio de acciones judiciales con motivo de la rescisión del contrato, los antecedentes que se verifican en la jurisprudencia, en general, en cuanto se reconoce el derecho a resarcimiento ante ciertas rescisiones contractuales, el acuerdo al que se arribó y las razones que esgrimió la contribuyente para suscribirlo (evitar mayores costos derivados de una contienda judicial con resultado incierto), no se advierte que las sumas pactadas encuadren en el concepto de liberalidad al que refiere el art. 88 inc. i) de la ley del Impuesto a las Ganancias".

En efecto, existe un pronunciamiento concreto en sede penal sobre esta cuestión concluyendo respecto a aspectos esenciales de los presupuestos fácticos de la obligación impositiva, no correspondiendo alterar ello en virtud de lo ordenado por el artículo 20 de la ley penal tributaria.

A mayor abundamiento, mencionó un pronunciamiento de este Tribunal: "El Segundo Fenómeno", sentencia del 31/10/2013.

Por último, en cuanto a las costas, las distribuyó según sus respectivos vencimientos.

III.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso [apelación](#) (ver fs. 1 del documento digitalizado) y presentó su [memorial](#) de agravios en forma tempestiva (ver fs. 4/35 del documento digitalizado).

La contraria [no contestó](#) el traslado oportunamente conferido (ver fs. 3 del documento digitalizado).

IV.- Que, el Fisco Nacional en sus agravios -tras reseñar los antecedentes de la causa, lo resuelto en la instancia anterior y una serie de aspectos de hecho no controvertidos- señaló que lo decidido en los puntos 1) y 3), incluyendo la imposición de costas, resulta a todas luces arbitrario y le provoca un perjuicio irreparable.

Acto seguido postuló aquello que, según su comprensión, se ajusta al concepto de arbitrariedad de sentencia, para luego indicar que ocasiona agravio de los intereses del Fisco lo resuelto en punto a las diferencias entre las ventas declaradas y las que emergían de la documentación aportada, trayendo a colación y transcribiendo al efecto, el voto minoritario emitido por el Dr. Martín.

Luego, respecto del voto mayoritario, manifestó que no surgen de las constancias acompañadas a la causa, ni del análisis de los fundamentos del voto mayoritario de la sentencia, prueba alguna que justifique la diferencia detectada por el personal fiscalizador, entre las cantidades de valijas





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

facturadas por la firma Sicherheit Technika AG y las calculadas por la recurrente en función del monto de ventas.

En atención a ello, tuvo en cuenta el pormenorizado análisis realizado por el Dr. Martín en su voto e indicó que no puede apreciarse del voto mayoritario la razón por la cual resulta revocado el presente ajuste, por lo cual solicitó que se deje sin efecto la sentencia en este aspecto, confirmando el ajuste correspondiente a las diferencias detectadas entre las ventas declaradas y las que emergían de la documentación aportada, e imponiendo las costas a la contraria en ambas instancias.

Por otra parte, con relación al cuestionamiento del I.V.A. al considerar la contribuyente su actividad exenta y su impacto en el Impuesto a las Ganancias; en primer lugar, señaló que el voto mayoritario fundamentó la postura al revocar el ajuste realizado por el Organismo Recaudador, en un dictamen vinculante de la firma: "Wrapping Argentina S.A.". Al respecto, puntualizó que la consulta vinculante fue realizada en los términos de la Resolución General N° 1948/2005, que en su artículo 2° textualmente establece que: *"La consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al consultante y a la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al caso estrictamente consultado, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados hasta el momento del dictado del acto mediante el cual se responda la consulta."*

Por ello, señaló que no es una consulta vinculante de la apelante ni tampoco ha quedado fehacientemente demostrado que los hechos tratados por la Subdirección General opinante, sean los mismos que se ventilan en autos.

Acto seguido, reseñó una serie de circunstancias tenidas en cuenta en la resolución N° 199/2010, que permiten concluir que se trató de dos situaciones diferentes y, por lo tanto, no corresponde su asimilación; precisamente, porque lo que se trató, fue la gravabilidad o no en el I.V.A. de la firma Wrapping Argentina S.A. y no la de Sinapsis Trading S.A., no pudiendo aplicarse sin más, como hizo el Tribunal Fiscal en su voto mayoritario, pues el caso citado respecto a la actual situación que, como ya se dijo, resulta disímil.

A mayor abundamiento, transcribió pasajes del voto minoritario del Dr. Martín y agregó que tampoco resultan aplicables los precedentes jurisprudenciales invocados por el voto mayoritario.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

En particular, indicó que la cuestión ventilada en la causa “Surplus S.A.”, no guarda relación con lo discutido en autos, pues la mencionada causa trata de la intermediación en la venta de seguros de vida y su gravabilidad en el I.V.A., tema que, difícilmente sea de aplicación a la controversia de autos.

En definitiva, argumentó que más allá de la actividad que dice desarrollar tanto Wrapping Argentina S.A. como Sinapsis Trading S.A., lo cierto es que a la luz de los hechos analizados por la fiscalización actuante y el “juez administrativo”, ha quedado fehacientemente demostrado que el servicio que presta Sinapsis Trading S.A. de embalaje de equipajes cumple perfectamente con el requisito de territorialidad establecido en el artículo 1° de la Ley del I.V.A., atento a lo cual las ventas realizadas desde el aeropuerto internacional, se encontraban claramente dentro del objeto del I.V.A. correspondiendo su gravabilidad.

Por último, en cuanto a la impugnación de la indemnización pagada a Sales Team Argentina S.A. por rescisión contractual al ser catalogada como una liberalidad; también en este aspecto transcribió el voto del Dr. Martín y lo yuxtapuso con el voto mayoritario, para luego enfatizar que discrepa con lo manifestado en definitiva por el Tribunal, debido a que lo puntualizado en sede penal no deja de ser una mera opinión sobre el ajuste practicado.

En efecto, prosiguió, en la sentencia penal no se ha probado hecho alguno que pudiera desarticular las pruebas valoradas por el “juez administrativo” y que sirvieron como fundamento de las determinaciones de oficio. Indicó que sobre la presente controversia, la Sala IV de esta Cámara, en la causa caratulada: "Grey Argentina S.A. c/Dirección General Impositiva", de fecha 14/06/2016, sostuvo que la determinación acerca de si el Tribunal Fiscal de la Nación debe hacer mérito de las consideraciones efectuadas por el juez penal en su sentencia, requiere de un análisis ajustado a las particularidades de cada causa.

Al respecto, destacó que el delito tributario requiere de dos aspectos: uno objetivo, que implica necesariamente el análisis de la normativa fiscal a los efectos de determinar la procedencia del gravamen, y otro subjetivo, que implica la valoración de la conducta desplegada. En consecuencia, si el sobreseimiento se dispone por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió, o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa y las decisiones consiguientes, no pueden alterar la declaración sobre los hechos.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Indicó que en autos la erogación existió, no es un hecho controvertido en la causa penal ni en la presente; es por ello que al sostener que: "...no se advierte que las sumas pactadas encuadren en el concepto de liberalidad al que refiere el art. 88, inc. i) de la ley del Impuesto a las Ganancias", solo resulta ser una opinión sobre el encuadre que se le debe dar a dicha erogación, no estando relacionado dicha manifestación, con la cuestión fáctica.

Por otra parte, refirió que tampoco resulta de aplicación lo resuelto por la Sala "D" del T.F.N., *in re*, "El Segundo Fenómeno", sentencia del 18 de marzo de 2013, toda vez que en autos el "juez administrativo" ha probado fehacientemente que la indemnización acordada constituyó una liberalidad. Y agregó que, en la presente causa, la realidad económica indica que el pago cuestionado no se orientó a la realización de actividades concordantes y convenientes de la recurrente en el giro de su negocio, toda vez que fue acreditado que Aeropuertos Argentina 2000 S.A., nunca le rescindió en forma unilateral el contrato (fue la propia recurrente la que lo hizo); Aeropuertos Argentina 2000 S.A. no le permitía ceder la actividad autorizada sin su consentimiento expreso, previo y por escrito, el que no se encuentra entre las constancias documentales de la causa y el contrato con Sales Team Argentina S.A. no preveía entre sus términos el pago de indemnización alguna en caso de rescisión anticipada, al exigir únicamente que se cumpla con un plazo de preaviso.

En función de lo expuesto, concluyó que las sumas pactadas encuadran en el concepto de liberalidad al que refiere el art. 88 inc. i) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y que las conclusiones arribadas en la causa: "El Segundo Fenómeno" antes mencionada, no resultan de aplicación en las presentes actuaciones.

Agregó sobre la indemnización pagada por la recurrente a la firma Sales Team Argentina S.A., que se han verificado en la instancia administrativa irregularidades que no han sido tratadas por el Juzgado Penal Económico N° 3 en la sentencia de fecha 28/02/2014, ni tampoco por el Tribunal Fiscal en su voto mayoritario. Existió una considerable contradicción por parte de la responsable respecto a lo manifestado según nota remitida a la firma Sales Team Argentina S.A. en la cual al referirse a los motivos y causas de la rescisión de la cesión de explotación expuso que: "AEROPUERTOS ARGENTINA 2000 S.A. ha decidido que SALES TEAM ARGENTINA S.A. no continúe detentando el carácter de cesionaria de los





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

derechos y obligaciones resultantes del contrato de permiso precario de explotación y uso comercial para desarrollar la actividad...”.

En segundo lugar, destacó la llamativa conducta de la responsable, más precisamente, en ocasión de la celebración del acuerdo de transacción llevado a cabo entre las partes. Ello se debió a que, con anterioridad de la firma del mismo, fue la propia responsable, a través de sus respectivas notas emitidas a la firma Sales Team Argentina S.A. quien consideraba que no le cabía imputación de algún tipo de responsabilidad y que, asimismo, resultaba improcedente que se le pudiera reclamar resarcimiento alguno por eventuales daños y perjuicios ocasionados con motivo de la rescisión de dicho vínculo.

Por último, en concordancia con las observaciones formuladas hasta aquí y como aspecto saliente de la rescisión del contrato de cesión de explotación, manifestó que Sinapsis Trading Argentina S.A. en definitiva, hizo uso correctamente de la cláusula quinta del acuerdo original celebrado entre las partes en fecha 1/03/2006. En la mencionada cláusula, se estableció que: "...Sinapsis podrá extinguir este acuerdo con Sales en cualquier momento con la sola invocación de hacerlo, con la sola invocación de su voluntad de hacerlo, siempre y cuando lo efectúe con un preaviso de 60 días...”.

Que, además de la no necesidad de invocación de causa para la extinción del contrato celebrado entre las partes, mencionó que la responsable procedió a notificar a la firma Sales Team Argentina S.A. en el tiempo de preaviso estipulado en dicha cláusula, tal como surgió de la nota girada por Sinapsis en fecha 30/03/2007, o sea 60 días antes de dar por finalizado el vínculo, operado a partir del 1/06/2007.

Por todo lo expuesto, con relación a la extinción del vínculo de la responsable con la firma Sales Team Argentina S.A., el Organismo Recaudador consideró que la indemnización pactada de pesos tres millones (\$ 3.000.000,00) constituyó una liberalidad de la contribuyente, dado que la rescisión se efectuó de acuerdo con lo estipulado en el contrato, y por propia voluntad de la fiscalizada resultando, en consecuencia, no deducible en el Impuesto a las Ganancias.

En razón de lo expresado hasta aquí, entendió que corresponde la revocación de los puntos 1) y 3) del fallo apelado, solicitando se confirmen las resoluciones en todas sus partes, imponiendo las costas a la contraparte en ambas instancias, por aplicación del principio procesal de la derrota en juicio, conforme los lineamientos del artículo 68 del C.P.C.C.N., receptado





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

por el art. 164 de la ley 11.683, del que sólo cabe apartarse en forma excepcional y con el debido fundamento -inexistente a su juicio en el caso- tal como así expresa y taxativamente lo requiere dicho dispositivo legal.

V.- Que, en autos se discute la legitimidad de las Resoluciones [N° 199/2010 \(DV SRR1\)](#) y [N° 200/2010 \(DV SRR1\)](#), ambas de fecha 6 de septiembre de 2010, dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P. -D.G.I., por las que se determinaron de oficio los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2007 a 11/2009 y a las Ganancias de los períodos fiscales 2007 y 2008, con más intereses resarcitorios, dejando constancia de la eventual aplicación de sanciones en ambos períodos del Impuesto a las Ganancias y por los períodos fiscales 06/2007 a 11/2009 del Impuesto al Valor Agregado en los términos del art. 20 de la ley 24.769.

Al respecto, cabe señalar que Sinapsis Trading Argentina S.A. tenía como actividad declarada la de: "servicios complementarios de apoyo turístico", sobre lo que explicó que se dedicaba a la prestación de servicios de asistencia y protección de maletas y/o equipajes, lo que comprende el seguimiento para protección de equipajes y asistencia al viajero en caso de rotura o extravío de los bienes protegidos. Dicha actividad era desplegada en el Aeroparque Nacional Jorge Newbery y en el Aeropuerto Internacional Ministro Pistarini, con base en el contrato de concesión por el que se había otorgado el permiso precario de explotación y uso comercial por parte de la firma Aeropuertos Argentina 2000 S.A.

VI.- Que, planteadas así las cuestiones a resolver, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "HSBC Argentina Holdings S.A. -TF 48911-I c/D.G.I.", Expte. N.º 19801/2021, del [1/07/2022](#), entre muchos otros).

Asimismo, tampoco es obligación de los jueces ponderar todas las pruebas agregadas, sino sólo aquellas que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. *Fallos*: 274:113; 280:320; 291:390; 310:267;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

321:1776 y esta Sala, *in re*, “Eidico S.A. -TF 46884-I c/D.G.I.”, Expte. N° 22019/2017, sentencia del [5/12/2022](#), entre otros).

VII.- Que, recapitulando, resulta motivo actual de controversia entre las partes: 1) la decisión de revocar el ajuste practicado en el I.V.A., como la impugnación del crédito fiscal deducido en el Impuesto a las Ganancias, derivado de las operaciones que la recurrente había considerado no alcanzadas por el I.V.A.; 2) la decisión de revocar la resolución del Impuesto a las Ganancias, en lo que hace al ajuste por diferencia de ventas; 3) la decisión de revocar el ajuste relativo a la impugnación de la deducción del pago efectuado en concepto de indemnización por rescisión anticipada del contrato de concesión celebrado con la firma Sales Team Argentina S.A. y 4) lo atinente a las costas del proceso.

Por lo tanto, llega firme a esta instancia, la resolución en punto a la confirmación del ajuste referido a la deducción de los honorarios pagados al Sr. Fabio Talín (CEO del *holding* que integraba la actora).

VIII.- Que, en orden a la consideración de la apelación del Fisco Nacional, es preciso comenzar por recordar que los actos administrativos gozan de la denominada *presunción de legitimidad* (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re*, “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 91.325/2017, del [3/05/2018](#), entre otros).

En tal sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos*: 319:1476, *in re*, “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, *Derecho Administrativo*, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Monti, Laura M., colaboradora, *Procedimientos Administrativos*, Bs. As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es, en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte interesada, en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a los actos administrativos impugnados (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por el art. 197 de la L.P.T. y esta Sala, en autos: “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/ D.G.I.”, Expte. N° 12.109/2021, sentencia del [8/04/2022](#), entre muchos otros).

IX.- Que, sentado lo anterior, cabe señalar que en cuanto a: “...las diferencias entre las ventas declaradas y las que emergían de la documentación aportada, en relación al ajuste en el I.V.A” -primer aspecto del pronunciamiento sobre el cual el demandado expresó agravios-, la actora consideró que realizaba una prestación compleja y, según sostiene -y no es motivo de controversia actual-, la actividad que desplegaba consistía en la de prestar: “...servicios complementarios de apoyo turístico”, sobre lo que explicó que se trataba de la prestación de servicios de asistencia y protección de maletas y/o equipajes, lo que comprende el seguimiento para protección de equipajes y asistencia al viajero en caso de rotura o extravío de los bienes protegidos. La actividad era desarrollada en el Aeroparque Nacional Jorge Newbery y en el Aeropuerto Internacional Ministro Pistarini, con arreglo al contrato de concesión por el que se otorgó el permiso precario de explotación y uso comercial por parte de Aeropuertos Argentina 2000 S.A. (cfr. fs. 267/285 del expediente administrativo, Cuerpo N° 2, Impuesto a las Ganancias).

En cuanto aquí importa, cabe referir que, para hacerse cargo de la explotación de la actividad, celebró un acuerdo con la firma extranjera Sicherheit Technika AG con quien conformaba, asimismo, un *holding* empresario (cfr. fs. 302/309 del expediente administrativo, Cuerpo N° 2, Impuesto a las Ganancias y fs. 730 y sigs. del expediente administrativo, Cuerpo N° 4, Impuesto a las Ganancias).

En tal sentido, de los términos de dicho acuerdo surge que la actora se dedicaba a la prestación de servicios de embalajes y/o protección de maletas y/o equipajes de terceros y la empresa suiza a la prestación de diversos servicios de asistencia y protección de equipaje y pasajeros en vuelos internacionales.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Asimismo, las partes acordaron que Sicherheit Technika AG prestaba sus servicios en caso de rotura o extravío de los bienes protegidos, conforme el detalle expresado en el Anexo. Entre ellos, cabe mencionar el otorgamiento de una cobertura de asistencia indemnizatoria, a través de una póliza emitida por la compañía de seguros AIG (o la que, en su defecto, designe la empresa suiza), para brindar asesoramiento en caso de hurto, extravío o rotura del equipaje; seguimiento y prevención en los centros de manipuleo de equipajes en los distintos aeropuertos; servicio de *call center*, etc.

Por último, se hizo constar que cobraba a la contribuyente actora por maleta protegida y que sus servicios serían prestados exclusivamente en el exterior, mientras que por otro lado se estableció que correspondía a la actora determinar el precio para comercializar los servicios con los terceros. La actora manifestó que Sicherheit Technik AG se encargaba del seguimiento del equipaje dirigido al exterior mientras que el seguimiento y cobertura en el interior del país, se encontraba a su cargo (cfr. fs. 584/586 del expediente administrativo, Cuerpo N° 3, Impuesto a las Ganancias).

Asimismo, con la documentación obtenida se cotejaron las cantidades de valijas facturadas por la firma suiza y las calculadas por la recurrente en función del monto de ventas, lo que permitió determinar la existencia de ventas omitidas en los períodos fiscales 2007 y 2008.

La actora manifestó en sede administrativa, que el organismo fiscal tomó en cuenta el total de maletas despachadas en todos los aeropuertos, cuando de los elementos obrantes en las actuaciones administrativas y de los actos administrativos impugnados, surge que para arribar al cálculo por diferencias de ventas solo se tuvieron en cuenta las valijas dirigidas al exterior, en razón de que la información fue proporcionada por la firma suiza, quien según los términos del acuerdo y los dichos de la accionante, brindaba asistencia al pasajero de vuelos internacionales, mientras que la actora se encargaba de los vuelos de cabotaje (cfr. fs. 584/586 del expediente administrativo, Cuerpo N° 3, Impuesto a las Ganancias).

Sin embargo, la actora no ofreció ni produjo prueba que logre rebatir la tesis fiscal. Tampoco incluyó ningún punto pericial al respecto (cfr. fs. 320/321 vta. del expediente en soporte papel), de modo tal que se impone concluir que no se ha justificado debidamente la diferencia detectada por el personal fiscalizador, entre las cantidades de valijas facturadas por la firma Sicherheit Technika AG y las calculadas por la recurrente en función del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

monto de ventas, circunstancia determinante de la corrección del ajuste llevado a cabo.

Por lo expuesto, corresponde admitir el agravio formulado por el Fisco Nacional y revocar este aspecto del pronunciamiento.

X.- Que, en cuanto al cuestionamiento formulado respecto del I.V.A., con base en la consideración de exenta de dicho tributo a la actividad desarrollada por la actora, como asimismo y al respecto, su impacto en el Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que el voto mayoritario del Tribunal *a quo* apoyó su fundamento en la respuesta a una consulta vinculante efectuada por la firma: "Wrapping Argentina S.A.", en los términos de lo establecido en la R.G. A.F.I.P. N° 1948/2005.

Allí se consideró que la actividad desarrollada constituía una exportación de servicio, debido a que existía una relación estrecha e inescindible que consistía en brindar seguimiento y cobertura al equipaje durante el viaje vía aérea y, ante una eventual pérdida o daño, la obligación de resarcimiento resultando conexo a ello el servicio de embalaje llevado a cabo en los aeropuertos, el cual -en la situación planteada- no detenta autonomía siendo que su existencia es inherente a la protección integral efectuada sobre el equipaje.

Sobre este particular aspecto, cabe indicar que el art. 2° de la citada Resolución General expresamente establece -en cuanto aquí importa- que: la consulta y su respectiva respuesta, vincularán exclusivamente al consultante y a la A.F.I.P. con respecto al caso estrictamente consultado, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados hasta el momento del dictado del acto mediante el cual se responda la consulta.

Al respecto, cabe puntualizar que, tal como fue redactada la norma, y teniendo en cuenta la interpretación normativa corriente en materia tributaria (literal en caso de claridad), no cabe asimilar sin más la situación de ambas empresas -aun cuando la referida desarrolle la misma actividad que la actora- puesto que se trata de dos personas jurídicas distintas y, por ende, autónomas; por lo que, cabe reiterar, en orden a la consideración de la redacción normativa y su exégesis, no puede otorgársele carácter vinculante a la opinión vertida respecto a un tercero.

Sobre el punto, conviene recordar que la interpretación literal de las palabras de la norma aplicable resulta ser el primer modo de exégesis al que debe recurrirse (cfr. Vernengo, Roberto J., "La interpretación Literal de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Ley”, Abeledo Perrot, Bs.As., 1971, p. 10); a lo que cabe agregar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho, en sentido concordante, que la primera fuente de exégesis de la ley es su texto y, más aún, cuando éste no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicado directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso. En igual sentido, no es admisible una interpretación que prescinda del texto legal (cfr. *Fallos*: 326:4909; 316:1247, 1319, 3043, entre muchos otros y esta Sala, *in re*, “Moises Gioria, Jorge Gustavo (TF 71731099-I) c/Dirección General Impositiva”, Expte. N° 19.940/2023, sentencia del [11/07/2023](#), entre otros).

Además, cabe señalar que –tal como lo expuso el voto que conformó la minoría en el pronunciamiento recurrido- se trató de situaciones disímiles. Por cierto, la actividad llevada a cabo por la contribuyente aquí actora, consistía en el embalaje y protección de las valijas a través de la utilización de un film protector, y luego los servicios que hacen al posterior control y seguimiento del equipaje despachado con destino al exterior del país habrían de ser cumplidos por la firma de origen suizo Sicherheit Technika AG, siendo ésta quién contrata el seguro en caso de pérdidas, roturas o deterioros y la pertinente asistencia en caso de siniestro y eventual pago de la indemnización correspondiente.

A lo expuesto, debe agregarse que el embalaje del equipaje se realiza en la República Argentina, e involucra el empleo de maquinaria, personal, insumos, depósitos, asunción de responsabilidad legal en nuestro país; al efecto de la protección física del equipaje en el tránsito hacia el avión y su posterior carga, por lo que se trata de un servicio que se agota con la prestación del mismo, siendo el seguro y el posterior seguimiento, secundarios respecto de la operación principal, situación definitoria de la gravabilidad nacional de la primera actividad descripta, aun cuando en la mayoría de los casos no llegase a utilizarse la mencionada cobertura subsecuente.

Además, cabe agregar que los servicios secundarios contratados con la firma suiza, resultan ser inferiores al 35 (por ciento) del total de la facturación, llegando a importar una reducción del 25 (por ciento) en los períodos 2007 y 2008 si se tienen en cuenta las notas de crédito anuales.

Por ello, tanto la fiscalización como el voto del Dr. Martín, concluyen en que la prestación del servicio contratado a la empresa suiza se torna escindible ya que en muchos casos el mismo no es prestado, lo que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

repercute en el descuento anual. De allí que, cabe concluir que por la única actividad que la actora obtenía un lucro es por el embalaje de equipajes y no por los servicios de rastreo y cobertura.

En consecuencia, y dado que el servicio en cuestión era realizado íntegramente en territorio nacional, forzoso es concluir en que se encuentra alcanzado por el I.V.A., teniendo expresamente en cuenta lo establecido en el art. 1° de la ley del tributo, resultando ajustada a derecho la impugnación efectuada por el Fisco respecto de la deducción del I.V.A. no computable como pérdida en los períodos fiscales involucrados en la presente causa.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que en las actuaciones administrativas obra un folleto aportado por la contribuyente –que fue expresamente tenido en cuenta por la inspección- que era entregado a los clientes (o a quién lo requiriera a modo de publicidad), en el cual se hacía referencia a la póliza de seguro como servicio ofrecido a cada uno de los pasajeros y que incluía el tratamiento con la película de resina especial de alta calidad, resistente, no tóxica, reciclable, que protege contra la acción del agua, cortes, golpes y aperturas, y una garantía indemnizatoria por pérdida o daño del equipaje, la cual es prestada a título gratuito a favor del viajero en vuelo de compañía aérea regular, quien deberá demostrar que su equipaje fue tratado con el producto de resina referido anteriormente (cfr. fs. 730/738 del expediente administrativo, Cuerpo Impuesto a las Ganancias III, O.I. 416.744).

Por último a este respecto, corresponde poner de manifiesto que lo resuelto en la causa “Surplus S.A.” (citada en el voto de la mayoría), no guarda relación directa e inmediata con las cuestiones ventiladas en estos autos; por manera que, aun con las modulaciones propias de cada caso, no resulta admisible una aplicación mecánica de la interpretación allí volcada, por cuanto dicho precedente se relacionó con la intermediación en la venta de seguros de vida y su gravabilidad en el I.V.A., operatoria que ciertamente no exhibe analogía alguna con el supuesto de autos.

En razón de lo que se lleva expuesto, es que cabe concluir –tal como lo hicieron primero la fiscalización y luego el voto minoritario- que el servicio que prestaba Sinapsis Trading S.A., consistente en el embalaje de equipajes, cumple acabadamente con el requisito territorialidad consagrado en el art. 1° de la Ley del I.V.A., en atención a lo cual las ventas realizadas desde el Aeropuerto Internacional de Ezeiza se encontraban dentro de la materia imponible sujeta al I.V.A.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

XI.- Que, por último, con relación a la impugnación de la deducción de la indemnización pagada a la firma Sales Team Argentina S.A., por rescisión contractual al ser caracterizada como una liberalidad, también en este aspecto se comparte la tesitura del Dr. Martín.

Al punto, cabe recordar que la actividad de la contribuyente era realizada con base en un permiso precario de explotación comercial otorgado por Aeropuertos Argentina 2000 S.A., el cual fue cedido en un principio en forma total por la actora a la firma Sales Team Argentina (cfr. fs. 504/506 del expediente administrativo, Cuerpo N° 3 Impuesto a las ganancias).

De la atenta lectura de las resoluciones impugnadas, y de las actuaciones administrativas en las cuales se inscriben, surge que dicho acuerdo finalizó a partir del 1/01/2007 y dicha conclusión fue notificada a Sales Team Argentina S.A. por parte de la aquí actora, con la indicación de que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. había decidido rescindir en forma anticipada la cesión de la explotación.

Frente a tal circunstancia, la firma Sales reclamó a la aquí accionante, que asumiera la responsabilidad por los daños y perjuicios que ocasionaba la resolución del vínculo contractual. En respuesta, Sinapsis expresó que había agotado todas las instancias para que la permissionaria no adopte tal decisión y que entendía que no debía responder con resarcimiento alguno al escapar a su voluntad la continuidad del vínculo (cfr. fs. 80/84 del expediente administrativo, Cuerpo Impuesto a las Ganancias, O.I. N° 364.006).

La controversia generada entre las firmas Sinapsis y Sales, concluyó en instancia prejudicial mediante un acuerdo transaccional, según el cual la primera de las mencionadas se comprometió a abonar la suma de \$ 3.000.000, en concepto de indemnización única, total y definitiva por los daños y perjuicios ocasionados, la que luego fue deducida contable e impositivamente (cfr. fs. 85/88 del expediente administrativo, Cuerpo Impuesto a las Ganancias, O.I. N° 364.006).

El personal fiscalizador cursó circularización a Aeropuertos Argentina 2000 S.A., quien negó haber pedido a la recurrente el cese de la tercerización del servicio. Asimismo, según el ente recaudador la actora hizo aplicación de lo previsto en la cláusula de cesión del permiso de explotación, en la que se preveía que podía extinguir el acuerdo en cualquier momento, con la sola invocación de la voluntad de hacerlo, con un preaviso de sesenta (60) días, y sin que ello otorgase derecho a percibir reparación alguna.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

En tal sentido, el texto contractual es suficientemente claro en punto a la ausencia de todo deber reparatorio, para el supuesto en que el Permiso otorgado por AA 2000 a Sinapsis fuera rescindido por cualquier razón y por ello quedase sin efecto la cesión efectuada por ésta a Sales, tal cual efectivamente ocurrió (v. Cláusula QUINTA, 2º párrafo del Convenio de Cesión), sin que se hubiere probado ni tan siquiera invocado, que aquella rescisión hubiere sido dispuesta por culpa o dolo del original permisionario.

Por ello, se impone concluir que la indemnización acordada constituyó una liberalidad, al concretarse la extinción de la cesión de acuerdo a lo previsto en el contrato -que en tales condiciones no da lugar a indemnización alguna- de modo que fue concedida por propia voluntad de Sinapsis, de modo que no resulta deducible en el Impuesto a las Ganancias según el art. 88 inc. i) de la ley del tributo.

Al margen de ello, constituye un dato de relevante mención –en concordancia aquí también con el voto del Dr. Martín- el hecho de que el contrato con Sales Team Argentina S.A., no preveía entre sus términos el pago de indemnización alguna en caso de rescisión anticipada, al exigir únicamente que se cumpla con un plazo de preaviso -lo que fue acatado-, a lo que cabe agregar que el permiso precario que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. otorgó a la contribuyente actora, no le permitía ceder la actividad autorizada sin su consentimiento expreso, previo y por escrito, asentimiento que por lo demás, no se encuentra entre las constancias documentales de la causa (cfr. fs. 275/285 del expediente administrativo, Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, clausula 3.12).

Por otra parte, si bien Sinapsis se hizo cargo de numerosos contratos laborales vigentes de Sales Team Argentina S.A., es claro que a tenor del contexto de las estipulaciones analizadas, no tenía obligación legal ni contractual de hacerlo.

En definitiva, el monto de \$ 3.000.000 acordado no se presenta como cabal y verosímil reparación de daño o perjuicio ocasionado, del que debiera hacerse cargo la cedente por imperativo legal ni contractual; por lo que avalar dicho concepto carente de respaldo implicaría –también en la inteligencia del voto minoritario, el cual se comparte- el permiso de instalar y facilitar un mecanismo legal de transferencias de ingresos entre compañías, con el agravante que si se tratara de empresas del exterior -como en el presente caso- se produzca un ahuecamiento de la base tributaria nacional. Y aun siendo nacionales, permitiría compensar eventuales pérdidas o





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

quebrantos, con anterioridad a los plazos legales (cinco años siguientes) afectando la recaudación en su aspecto financiero.

En conclusión, lo hasta aquí expuesto robustece la postura fiscal que conduce a sostener que no hay sustento jurídico ni económico que permita vincular la indemnización abonada con la actividad gravada, por lo que corresponde revocar la decisión analizada, no siendo menester efectuar consideraciones adicionales.

XII.- Que, en cuanto a las costas, teniendo en consideración la forma en que se decide, y aquello que fue materia de apelación, corresponde que sean soportadas por la actora, quien resultó vencida (cfr. arts. 68, 1° parte del C.P.C.C.N. y 164 y 198 de la L.P.T.).

Por las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE:** 1°) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento recurrido en todo cuanto fue materia de apelación, confirmando el ajuste contenido en las Resoluciones [N° 199/2010 \(DV SRR1\)](#) y [N° 200/2010 \(DV SRR1\)](#), y 2°) imponer las costas a la actora vencida en relación al resultado de la decisión que aquí se adopta (cfr. arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N.; 164 y 198 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

