

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

DEDUCCIÓN DE GASTOS

Impugnación por no haber retenido. Artículo 40 LIG

SUMARIOS

Debe tenerse en cuenta que la falta de retenciones del impuesto a las ganancias en ciertos pagos que la inspección ha observado -en los casos en que las mismas son obligatorias- faculta al Organismo Fiscal a impugnar los gastos efectuados cuando se ha omitido ese requisito (cfr. L. 20628, art. 40).

TEXTO DE LA SENTENCIA

En Buenos Aires, a los 2 días del mes de julio del año 2009, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, doctores Esteban Urresti (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 10.^a Nominación), María Isabel Sirito (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.^a Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (Vocal Titular de la Vocalía de la 12.^a Nominación) para resolver en el expediente 22.588-I y su acumulado 22.589-I, caratulado "DEMPRO SA s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias y al valor agregado".

El doctor Brodsky dijo:

1. Que a fojas 59/65 vuelta y 168/174 vuelta Dempro SA interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 28 de noviembre de 2003, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI, por las que se determinan de oficio los impuestos a las ganancias del ejercicio 1999 y al valor agregado de los períodos setiembre, octubre y diciembre de 1999, en ambos casos con más intereses resarcitorios y se hace constar que se deja en suspenso el juzgamiento de la conducta fiscal y la aplicación de sanciones en atención a lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24769.

Plantea la arbitrariedad del acto apelado por haberle sido cercenado su derecho de defensa al denegársele la prórroga del plazo pedido para contestar la vista de las actuaciones, impidiéndose con ello que pudiera aportar las pruebas que considera pertinentes, poniendo de resalto que ante esta instancia ofrece la documentación que acredita la efectiva realización de las prestaciones por parte de los proveedores que el Fisco impugna y que, de haberle otorgado el Fisco el plazo adicional pedido, las hubiera aportado durante el procedimiento seguido en sede fiscal.

Que en su escrito de apelación el actor realiza una exposición sobre las operaciones efectuadas con cada uno de los proveedores observados y se agravia de que el Fisco para impugnar el crédito fiscal correspondiente a las concertadas con las firmas Kodesur SA, Link Data SA, Centro de Negocios y Consultas SA y Bear Service SA, ha tenido en cuenta el hecho de que algunas de estas empresas no presentaron la declaración jurada del impuesto a las ganancias o que el débito fiscal declarado es menor al que surge de las facturas registradas en el Libro IVA del recurrente y por la falta de cumplimiento de las previsiones incluidas en la resolución general 151/1998 sobre los medios de pago.

Alega en su defensa, que no le corresponde al contribuyente controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores y que, a fin de demostrar la existencia de las operaciones y la errónea imputación fiscal, tramitó y obtuvo las constancias del Libro IVA Ventas de los proveedores, donde ha quedado demostrado que las facturas observadas han sido registradas también por estos.

Expone que en el caso de la empresa Centro de Negocios y Consultas SA, el Fisco sustenta la impugnación en que dicho proveedor figura en la base de "Facturas apócrifas", pero al realizar una consulta en el mismo padrón respecto de las facturas observadas según la fecha de emisión y el CAI correspondiente, ello dio como resultado que "los datos coinciden con una autorización otorgada por la AFIP que se encuentra vigente", considerando así que la calificación de apócrifas resulta inconsistente, a lo que añade que en las actuaciones administrativas está agregada una declaración del responsable de la imprenta que reconoce haber realizado el trabajo de impresión de los citados comprobantes. Asimismo, se agravia de que el Fisco pretenda impugnar el crédito fiscal del período 10/1999 derivado de las operaciones concertadas con el aludido proveedor, cuando el débito fiscal fue declarado por la empresa en el período anterior puesto que las facturas llevan fecha de setiembre de 1999.

Respecto del proveedor Kodesur SA, agrega que el Fisco procura que se reconozca un débito fiscal supuestamente no declarado por el contribuyente y que correspondería a la existencia de un contrato que se perfeccionó entre ambos en diciembre de 1995, donde Dempro se compromete a no hacer publicidad en los canales de cable autorizados en la Capital Federal. Sobre esta cuestión el Fisco sostiene que la obligación de no hacer configura una verdadera prestación que se encuentra alcanzada por el artículo 3, inciso e), apartado 21 de la ley del IVA, mientras que la actora niega que se halle gravada con ese tributo, salvo la excepción prevista en el artículo 8 del decreto reglamentario de la ley, lo que no ocurre en este caso, haciendo mención al dictamen (DAL) 24/2003 de la propia AFIP.

Se agravia de que el Fisco pretende ajustar la base imponible del impuesto a las ganancias por considerar que el cómputo del gasto que se relaciona con la existencia de un contrato entre el contribuyente y Gabriel D'Anunzio Producciones SA, carece de respaldo documental suficiente, cuando para el recurrente el egreso se encuentra adecuadamente documentado con el contrato referido.

Plantea la improcedencia de sanciones argumentando que no existió intención de defraudar al Organismo Fiscal, indicando que las diferencias de impuesto surgen de datos expuestos en las declaraciones juradas, registros contables y documentación en poder del contribuyente, tratándose en el peor de los supuestos, de diferencias interpretativas.

Ofrece prueba documental, pericial contable de sus registros y de los proveedores implicados, testimonial e informativa. Por las razones de hecho y de derecho que desarrolla pide que se revoquen las determinaciones de impuestos e intereses apeladas y en subsidio se considere la eximición de sanciones en la etapa procesal oportuna y hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 77/81 y 186/190 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Sobre la falta de defensa invocada por la contraria por no habersele otorgado la prórroga pedida para contestar la vista, la representante fiscal señala que la previsión establecida en el párrafo primero del artículo 17 de la ley de rito fiscal es facultativa y no imperativa, negando que el contribuyente quedara desprovisto del derecho de defensa, puesto que aun sin prórroga podía ofrecer y diligenciar la prueba y si así no lo hizo en el plazo de quince días dispuesto para que formule su descargo, fue por su negligencia. En tal sentido sostiene que la falencia denunciada no puede ser imputada al Fisco Nacional y considera que dicho planteo deviene abstracto puesto que en los recursos incoados, la propia actora enuncia que ha obtenido la documentación correspondiente con relación a los proveedores impugnados.

Posteriormente ratifica en todos sus términos las observaciones formuladas respecto de los proveedores Kodesur SA, Link Data SA, Centro de Negocios y Consultas SA y Bear Service SA, siendo notoria la discordancia entre los elementos que la actora dice poseer, frente a la falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en el año 1999 el primero de ellos y en los últimos períodos el segundo, como así también el hecho de figurar en la base de datos de facturas apócrifas el tercero; y señala que tanto Kodesur SA como Centro de Negocios y Consultas SA en el período 10/1999, declaran menos débito fiscal del que surge de las facturas registradas en el Libro IVA Compras por Dempro SA. Remarca que todos los proveedores observados no han respondido las circularizaciones practicadas por el Fisco y que las demás observaciones surgen de la base de datos del Organismo sin que

los dichos de la actora puedan menguar las mismas. Expone que durante la inspección también se detectó que los pagos realizados se efectuaron en efectivo sin cumplimentar lo dispuesto en la resolución general (AFIP) 151 vigente para los períodos en cuestión y que no efectuó retención alguna del impuesto a las ganancias al efectivizar los pagos relacionados a las operaciones objetadas.

Respecto de los contratos celebrados con la empresa Gabriel D'Annunzio^(*) Producciones SA, expresa que del acuerdo adicional la responsable se compromete al pago del 10% de la facturación anual y la actora pretende detraer de la base del impuesto una suma considerable en concepto de gastos de explotación, exhibiendo únicamente como prueba la copia del citado acuerdo, sin que allegue ningún elemento fehaciente del cumplimiento de los pagos efectuados por dicho porcentaje.

Manifiesta que la liquidación de intereses resarcitorios ha quedado consentida dado que el recurrente no ha expresado agravios concretos al respecto.

Se opone a la prueba ofrecida por la apelante y por los argumentos que expone, pide que oportunamente se rechacen las apelaciones intentadas, confirmándose las resoluciones administrativas en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

III. Que a foja 93 se hace lugar a la oposición planteada por el Fisco Nacional respecto de la prueba informativa dirigida al Correo Argentino y a la testimonial ofrecida.

Que a foja 217 luce agregada la resolución dictada por el Tribunal en pleno por la que se dispone acumular la causa 22.589-I a la que lleva el número 22.588-I.

Que a foja 224 se resolvió dar por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable referida a los libros de los proveedoras involucrados en autos; se abrió la causa a prueba admitiéndose la pericia contable sobre los libros de la empresa recurrente y se hizo lugar a la informativa dirigida al Juzgado Nacional en lo Comercial 3, Secretaría 6.

Que a foja 245 se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba informativa y la pericial contable y se declaró cerrado el período de instrucción.

Que a foja 246 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y finalmente a foja 253 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Que las cuestiones a resolver giran en torno a la impugnación por darle del Fisco Nacional de la deducción en el impuesto a las ganancias del período 1999 de: a) "gastos de producción" por prestaciones realizadas con las firmas Kodesur SA, Linkdata 2003 SA, Centro de Negocios y Consultas SA y Bear Service SA y b) "gastos de explotación" supuestamente provenientes de prestaciones realizadas por la firma Gabriel D'Annunzio Producciones SA, por considerar en todos los casos, que las operaciones carecen de respaldo documental fehaciente. Asimismo, le determina el IVA de los períodos fiscales setiembre y octubre de 1999 por entender que el recurrente imputó incorrectamente los créditos fiscales de los referidos "gastos de producción" por las operaciones concertadas con las firmas: Kodesur SA, Linkdata^(*) 2003 SA, Centro de Negocios y Consultas SA, y que se habría omitido declarar en el período diciembre 1999 el débito fiscal proveniente de una obligación de "no hacer" contraída con la firma Kodesur SA.

V. Que como primera cuestión la actora plantea, como otro argumento más de su defensa de fondo, la nulidad de los actos apelados fundada en que le ha sido conculcado su derecho de defensa. Señala que al habersele denegado la prórroga del plazo pedido para contestar la vista de las actuaciones, se vio impedida de aportar las pruebas que acreditaran la efectiva realización de las prestaciones por parte de los proveedores implicados en las operaciones impugnadas, indicando que de habersele otorgado el plazo adicional las hubiera aportado en sede judicial; muestra de ello es que las ha ofrecido ante esta instancia jurisdiccional.

Que del cotejo de las actuaciones administrativas se evidencia que con fecha 15 de octubre de 2003 el Fisco Nacional corrió la vista a la que se refiere el artículo 17 de la ley 11683 y que con fecha 7 de noviembre de 2003 se presentó una nota suscripta por quien dice ser Presidente de la firma Dempro SA

pidiendo se conceda la prórroga establecida por el citado artículo alegando que la solicitud se funda en "completar la búsqueda de los elementos probatorios de la defensa que oportunamente se esgrimirá". Que en la misma fecha en que fue interpuesta la nota aludida el Fisco dicta un acto por el cual se intima a la firmante a que en el término de dos días acredite la personería invocada bajo apercibimiento de considerar como inexistente la representación invocada y tener por no presentado el mentado escrito. Que el mismo día en que fue cumplida la intimación cursada, esto es el 12/11/2003, el Organismo Fiscal dicta la resolución por la que no se hace lugar al pedido de prórroga del término para contestar la vista, acordándole un plazo único e improrrogable de dos días hábiles administrativos contados a partir de la notificación de ese acto, para que produzca los descargos y aporte u ofrezca la prueba que haga a su derecho, a fin de no enervar el derecho de defensa (ver act. adm., cuerpo 2 Ganancias, fs. 254/267, 270, 271/273, 276/288 y 289/280).

Que si bien el pedido fue formulado en término, debe tenerse en cuenta que el otorgamiento de la prórroga a que se refiere el primer párrafo del artículo 17 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), es facultativa, o si se quiere, es un acto discrecional del juez administrativo, ya que del texto legal no surge que se encuentre obligado a concederla. Tal es la acepción del vocablo "podrá", incluido en la norma, que no debe ser interpretado como "deberá".

Desde el momento en que su otorgamiento esté sujeto a la decisión del funcionario actuante, la misma deberá ser tomada de acuerdo con una razonable y discreta evaluación de las circunstancias. Por tal razón, resulta de toda lógica que el derecho a obtener otros 15 días para contestar la vista, se halla subordinado a que el solicitante exponga los motivos de su pedido, y -obviamente- que el representante se encuentre facultado para solicitarla y en tal sentido resulta claro que el funcionario dispone de la facultad de no acceder a lo que le solicitan y en tal caso, la negativa a conceder la prórroga es ajustada a derecho, teniendo en cuenta que todo el proceso de determinación impositiva responde a regulaciones específicas de la ley 11683.

Que a mayor abundamiento, no puede perderse de vista que de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas correspondientes al IVA, surge que con fecha 17/4/2001 le fue cursado un requerimiento al recurrente a fin de que presentara la documentación que acredite la veracidad de las operaciones con los proveedores cuestionados, habiéndole otorgado una prórroga de siete días en lugar de los quince solicitados, aportando en tal oportunidad copia de facturas, remitos y recibos de los proveedores y el contrato con Kodesur (act. adm., IVA cpo. Anexo, fs. 365, 366 y 367).

Que con lo expuesto queda demostrado que la actora tenía cabal conocimiento de los cargos que se le imputaban, siendo ella la responsable de realizar las gestiones pertinentes para lograr coleccionar la prueba que entendía que era relevante para desvirtuar la pretensión fiscal y que a ese momento no había podido reunir. Que las circunstancias reseñadas ponen en evidencia que el accionar del Fisco se ajustó al procedimiento reglado por la ley 11683, por lo que no puede tildarse al procedimiento seguido de arbitrario como sostiene la actora y mucho menos que se ha visto cercenado el derecho de defensa en juicio, puesto que siendo facultativo del Fisco otorgar o no la prórroga del plazo, la actora contaba con los quince días que establece el artículo 17 de la ley de rito para presentar su escrito de defensa y ofrecer probanzas, pero contrariamente a ello dicha oportunidad fue desaprovechada al no haber formulado el pertinente descargo en sede fiscal.

Que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados. Que la adopción de una decisión contraria a la que aquí se propicia implicaría la admisión de la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración la existencia de un efectivo perjuicio al derecho de defensa, el que como ha quedado antes expresado, no se vislumbra en el supuesto bajo análisis.

Que a mayor abundamiento debe señalarse que "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al artículo 18 de la

Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos: 202:549; 247:52, Consid. 1; 267:393, Consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos: 205:249, Consid. 5 y sus citas), situación que se ve corroborada en este caso cuando al interponer recurso de apelación ofreció pruebas documental, informativa, pericial contable y testimonial.

VI. Que sentado lo que antecede, corresponde decidir si el acto apelado en los presentes autos se ajusta a derecho.

Que del informe agregado a fojas 225/229 y 390/393 del cuerpo 2 de las actuaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, respectivamente, los inspectores señalan que durante la verificación se circularizó a clientes y proveedores seleccionados al azar de los Libros IVA Ventas y Compras, indicando que los clientes respondieron en su totalidad coincidiendo lo informado por ellos con los registros correspondientes pero, que en el caso de los proveedores detalla que Kodesur SA, Bear Service SA, Link Data SA y Centro de Negocios y Consultas SA no respondieron el requerimiento y que al consultarse la base de datos fiscal sobre dichas firmas se observó que Bear Service SA no tiene objeciones, mientras que en el caso de Kodesur SA no presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1999, que en octubre de 1999 declara menos débito fiscal del que surge de las facturas registradas en el Libro IVA Compras de Dempro SA; que Link Data SA no presentó declaración jurada de ganancias de los últimos periodos y que Centro de Negocios y Consultas figura en la base APOC, que en el período 10/1999 declara menos débito fiscal que el que surge de los registros de Dempro SA y que al concurrirse a los domicilios comerciales y fiscales de estos, no se encontró a persona alguna que los atendiera.

Asimismo, se detalla que del cotejo del Libro Diario se detectó que todos los pagos realizados a los proveedores antes mencionados se efectuaron en efectivo, incumpliendo con lo establecido por la resolución general 151/1998 que dispone que los pagos superiores a \$ 10.000 deben efectuarse en cheque; surgiendo también que sobre ellos no se han efectuado retención alguna del impuesto a las ganancias cuando se efectivizaba el pago.

También se ajusta la determinación de impuestos referida a una obligación de "no hacer" acordada con la firma Kodesur SA, operación que consistiría en un acuerdo por el cual Dempro SA se comprometía a no realizar actividades de comercialización publicitaria destinada a difundirse en canales de cable autorizados en la Capital Federal y a cambio de esta obligación de "no hacer" Kodesur SA abonaría una suma ya establecida por el término de un año.

En lo que se refiere al ajuste en el impuesto a las ganancias por "gastos de explotación" los funcionarios actuantes explican en su informe que en marzo de 1999 Dempro adquirió a Gabriel D'Annunzio Producciones SA el contrato de explotación otorgado por el Instituto Nacional de Cinematografía y Artes Audiovisuales (INCAA), comprometiéndose a abonar el importe de la transacción en cuotas de acuerdo a lo allí previsto, confeccionándose con posterioridad un convenio adicional por el que se estipula que Dempro deberá abonar el 10% del total de la facturación realizada a Gabriel D'Annunzio Producciones SA.

VII. Que según se indica en las constancias agregadas en las actuaciones el contribuyente tiene como actividad principal la de servicios de publicidad.

Que la actora se agravia puntualmente de que para impugnar los "gastos de producción" y los créditos fiscales correspondientes a las prestaciones realizadas con las firmas Kodesur SA, Linkdata SA, Centro de Negocios y Consultas SA y Bear Service SA, el Fisco se vale de que algunas de ellas no presentaron las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias o que han declarado débitos fiscales menores a los que surgen de los registros del Libro IVA Compras del recurrente; el incumplimiento de la resolución general 151/1998 en los pagos realizados y la omisión en retener el impuesto a las ganancias correspondiente a dichas operaciones; que una de las firmas figura en la base APOC del Fisco, alegando

que no es obligación del contribuyente controlar si los proveedores cumplen con la presentación de las declaraciones juradas ni los datos que allí consignen, afirmando que las operaciones existieron y que las razones de las que se vale el Organismo Fiscal para impugnarlas carecen de sustento.

Que uno de los aspectos que la ley de procedimiento 11683 (t.o. 1998 y modif.) enuncia como causal para tener por producida la declaración engañosa, al referirse a la ausencia de documentos de comprobación suficiente, es cuando se carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación, aunque le asiste razón al recurrente en cuanto el Organismo Fiscal no puede poner en cabeza del contribuyente la carga de controlar si sus proveedores han cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, esto es referidos a la falta de presentación de las declaraciones juradas o los datos consignados por los proveedores y que sobre la base de este único argumento se pretenda impugnar el cómputo del crédito fiscal al que se tiene derecho.

Que sin perjuicio de lo precedentemente expuesto, es importante destacar que el Fisco no niega la existencia de tales empresas, poniendo solo en evidencia que no han cumplido con el requerimiento formulado o que no ha presentado las declaraciones juradas pertinentes y que los pagos se habrían realizado incumpliendo lo normado por la resolución general 151/1998 y no se ha aportado documentación relacionada que sirva para demostrar la veracidad de las prestaciones.

Que la resolución general (AFIP) 151 (BO: 6/10/1998) fija que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 34 de la ley 11683 -t.o. 1998-, el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevén las normas de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización tiene a su cargo la AFIP, originados por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de los bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización exclusiva de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se establecen en el artículo 3 y concordantes y que de ninguna manera prevé que la cancelación pueda hacerse en efectivo para aquellas facturas cuyos montos superen los \$ 10.000.

No obstante ello, la limitación establecida no es rígida, dado que para los períodos bajo análisis, tanto el artículo 8 de la resolución como el artículo 34 de la ley de procedimiento que le sirve de sustento, son categóricos en admitir que en los casos en que los contribuyentes no utilicen los medios de pago o formas de comprobación dispuestos por la AFIP, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés de los mismos. Vale decir que ante una comprobación eficaz de realización de las operaciones cuyos efectos se pretende aprovechar, la circunstancia de haberse pagado con dinero efectivo montos superiores a \$ 10.000, no empece a la vigencia de dichos efectos, porque la norma legal admite otras formas de comprobación para justificar la existencia de las negociaciones.

No podría ser de otra manera, porque de pretenderse aplicar la disposición con todo rigor, bastaría que una operación apócrifa se urdiera cumplimentando todos los requisitos establecidos, para que el Organismo Fiscal se encuentre inhibido de impugnarla, lo que carecería de toda lógica (DTE, ERREPAR, T. XIX, pág. 389 y ss.).

Que a fin de demostrar la veracidad de sus dichos la actora aportó como prueba documental fotocopia de los registros contables de los Libros IVA Ventas de los proveedores involucrados en el ajuste bajo examen y si bien ofreció prueba pericial contable sobre los libros de estas firmas y de los propios, lo cierto es que los informes periciales no fueron realizados, lo que motivó que a foja 224 y foja 245 se dispusiera dar por decaído el derecho de la recurrente a producirlos.

Respecto a la documental acompañada cabe señalar que la misma no resulta hábil por sí sola para demostrar la veracidad de las prestaciones objetadas por el Ente Fiscal. Que ello es así, toda vez que se trata de fotocopias simples de cartas documentos remitidas a los proveedores; de las declaraciones juradas de algunas de las empresas proveedoras y de copias parciales de los Libros IVA Ventas de dichas firmas sin respaldo contable y si bien algunas de ellas llevan el sello y la rúbrica de una escribana, en esos casos

dicha profesional no especifica que ha tenido a la vista los originales de las mismas, siendo dicha certificación insuficiente a fin de acreditar en forma fehaciente la veracidad de los datos allí contenidos, resultando así que los elementos acompañados son insuficientes o inapropiados para demostrar las prestaciones pretendidas.

VIII. Que otra de las cuestiones en debate se refiere a los "gastos de explotación" supuestamente provenientes de prestaciones realizadas por la firma Gabriel D'Annunzio Producciones SA -que contrariamente a lo que sostiene el Ente Fiscal-, el recurrente considera que el egreso se encuentra adecuadamente documentado con el contrato celebrado.

Que mediante convención celebrada en marzo de 1999, Dempro SA adquirió de la firma Gabriel D'Annunzio Producciones SA el contrato de explotación de espacios publicitarios "otorgado por el Instituto Nacional de Cinematografía y Artes Audiovisuales (INCAA), comprometiéndose a abonar la compradora el importe acordado en cuotas que allí se establecen, confeccionándose con posterioridad un convenio adicional donde se estipula que Dempro SA deberá abonar el 10% del total de la facturación realizada a Gabriel D'Annunzio Producciones SA, porcentaje que abonaría la recurrente a la otra firma en concepto de los gastos de explotación que aquella debe absorber en relación al citado contrato.

Que tal como lo señala el Fisco Nacional en sus resoluciones, la única probanza que se encuentra agregada en las actuaciones administrativas y en los presentes autos corresponde a los contratos referidos, sin que haya aportado otra documentación que acredite fehacientemente los egresos correspondientes a este acuerdo (act. adm., cuerpo 1 Ganancias, fs. 179 y 185/186 y fs. 56 y 57/58 de autos). Que en tal sentido, no existiendo constancias del gasto, corresponde admitir el criterio fiscal sobre este punto.

IX. Que por lo expuesto, solo cabe agregar que es la actora quien debe justificar fehacientemente la existencia de las operaciones que dice haber efectuado con los proveedores indicados y las erogaciones correspondientes al acuerdo firmado con Gabriel D'Annunzio Producciones SA, siendo resorte exclusivo de su incumbencia y por lo tanto es a ella a quien le compete la demostración del gasto, sin que al respecto haya producido pruebas consistentes a ese fin.

Lo dicho apunta a poner de relieve que no obstante que el artículo 164 de la ley de procedimiento fiscal ordena al tribunal impulsar de oficio las causas sometidas a su consideración y lo autoriza, para establecer la verdad de los hechos, a apartarse de lo alegado por las partes, ello no supone que deba ser el juzgador quien toma la iniciativa en la producción de las pruebas que a ellas corresponde, ni que su misión sea la de reemplazarlas en esa actividad.

Que las consideraciones expuestas hacen aplicable a la cuestión planteada, el temperamento reiteradamente sustentado en diversos precedentes jurisprudenciales, en los cuales no cabe presumir arbitrariedad del criterio técnico en que se fundó la determinación, puesto que si las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos, así como que al contribuyente que impugna las liquidaciones hechas con la intervención de un inspector de la Entidad Recaudadora, le corresponde probar fehacientemente los errores que les atribuye (cfr. J. de la CFed. del 23/2/1971 en "General Electric Argentina SA"; del 16/3/1971 en "Sucesores de Rosendo Soñora"; del 9/8/1971 en "Alonso, Alfredo D." y del 30/5/1994 en "Distribuidora Villarino s/apel. - IVA", Expte. 4506-I, fallo de la Sala A de este Tribunal, que el suscripto integró como Vocal Subrogante).

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que la falta de retenciones del impuesto a las ganancias en ciertos pagos que la inspección ha observado -en los casos en que las mismas son obligatorias- faculta al Organismo Fiscal a impugnar los gastos efectuados cuando se ha omitido ese requisito (cfr. L. 20628, art. 40).

Por lo expuesto, cabe concluir que lo asiste razón al Ente Fiscal respecto de los ajustes efectuados relativos a la improcedencia de los créditos fiscales IVA y los gastos de producción y de explotación que

el recurrente pretende justificar con la documental antes referida, para disminuir la carga fiscal que le corresponde soportar.

X. Que resta pronunciarse sobre la determinación del impuesto al valor agregado por el período diciembre de 1999 por la omisión de declarar el débito fiscal proveniente de una obligación de "no hacer" contraída con la firma Kodesur SA (ver copia del contrato agregado en act. adm., cpo. Anexo, fs. 3/4).

Que el artículo 8 del decreto 692/1998 (BO: 17/6/1998) reglamenta el punto 21 del inciso e) del artículo 3 de la ley del IVA, aclarando expresamente en su primer párrafo que el mismo "corresponde a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permita recibir un beneficio"; es decir, no incluye a las obligaciones de no hacer. No obstante, se refiere a ellas en el segundo párrafo estableciendo que "No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer". Es decir que, como norma general, han quedado excluidas del objeto del IVA las obligaciones de "no hacer", excepto que las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que no se verifican en el presente caso.

Tampoco estamos en presencia de un "servicio", porque por definición ello significa "acción" y en este caso es todo lo contrario, ya que lo que se verifica es "inacción" o "abstención de accionar".

Por todo lo expuesto, se concluye que los montos a percibir por el recurrente son la contraprestación de una obligación de "no hacer" respecto de la cual no se configuran los extremos previstos por el segundo párrafo del artículo 8 del decreto reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado, razón por la cual, corresponde revocar el ajuste en lo que a esta cuestión se refiere.

XI. Que en cuanto a los intereses resarcitorios intimados en las resoluciones y aun cuando la recurrente no expresó agravio alguno sobre su liquidación, corresponde señalar que los mismos son procedentes en razón de ser la consecuencia de existir saldos impagos de tributos, por lo que corresponde confirmar su procedencia, con excepción de los que corresponden a los aspectos que se revocan.

XII. Que por último cabe desechar por improcedentes los agravios vertidos por la actora en el punto VI de sus escritos de apelación, toda vez que en las resoluciones apeladas no se ha aplicado sanción alguna, sino que por el contrario la Administración Tributaria se abstuvo de incluir multa en cada una de las determinaciones, en virtud de los términos del artículo 20 de la ley penal tributaria 24769, que veda a dicha Administración aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

XIII. Que a título de resumen, voto por confirmar la determinación del impuesto a las ganancias del período 1999 y confirmar parcialmente la resolución del impuesto al valor agregado en lo que se refiere al ajuste efectuado por los períodos setiembre y octubre de 1999 y revocarla por diciembre de 1999 de acuerdo con lo expuesto en el considerando X, con más los intereses en la proporción correspondiente, debiendo la AFIP practicar la correspondiente reliquidación del IVA e intereses por la parte que se confirma, en el plazo de treinta (30) días.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La doctora Sirito dijo:

I. Que adhiero a las conclusiones del voto del doctor Brodsky, en cuanto propicia: 1) rechazar la defensa de nulidad interpuesta por la recurrente, 2) confirmar la determinación del impuesto a las ganancias del período 1999 con más intereses resarcitorios contenida en la resolución que obra a fojas 4/13, con costas y 3) confirmar parcialmente la resolución referida al IVA -agregada a fs. 113/123- en lo

que se refiere a los períodos setiembre y octubre de 1999, con más intereses resarcitorios, con costas; y revocarla en lo que atañe al período diciembre de 1999.

II. Que disiento, en cambio, con la propuesta del doctor Brodsky de imponer las costas al Fisco en lo que hace al período diciembre de 1999 del IVA que se revoca, puesto que el hecho imponible ofrece dudas en lo que se refiere a la interpretación de la norma legal que lo sustenta.

Que, en consecuencia, en este aspecto considero que las costas deben imponerse en el orden causado.

III. Que disiento también con el tratamiento procesal otorgado a la cuestión de nulidad que se refleja en la falta de imposición de costas a la vencida.

En efecto, como surge del apartado V del voto referido, la defensa de nulidad es extensamente analizada y rechazada por el Vocal preopinante, criterio que se comparte.

No obstante, no se aplican las costas a la recurrente y se omite consignar el aludido resultado en la parte dispositiva del decisorio.

Al respecto he sostenido invariablemente en similares circunstancias que:

"...Aunque la parte proponente no le otorgó a la nulidad que articulara carácter de previo y especial pronunciamiento, no puede pasarse por alto que de haber prosperado hubiera puesto fin al litigio, lo que confiere al planteo las características de una decisión incidental que apareja la imposición de costas puesto que -cabe reiterarlo- no es condición necesaria para que proceda la condena en costas que al plantear la defensa de nulidad se le atribuya carácter de previo y especial pronunciamiento".

"Asimismo porque se ha provocado un dispendio jurisdiccional".

El doctor Urresti dijo:

Que la discordancia que existe entre los votos que anteceden se limita a la no imposición de costas respecto de la defensa de nulidad opuesta por la recurrente y a la imposición de costas al Fisco Nacional en lo que se refiere a la revocación de la determinación del impuesto al valor agregado por el período fiscal de diciembre de 1999, resuelta en los considerandos V y X, respectivamente, del voto del Vocal instructor. Corresponde entonces que el suscripto se expida al respecto, coincidiendo en ello con el voto del doctor Brodsky.

De conformidad con la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la determinación del impuesto a las ganancias del período 1999 con más intereses resarcitorios y confirmar parcialmente la resolución correspondiente al IVA, en relación con los ajustes efectuados por setiembre y octubre de 1999 -conf. Consids. VII, VIII, IX y XI del voto del Vocal instructor-, con más intereses resarcitorios en la proporción correspondiente a la parte que se confirma y revocarla en lo que se refiere a diciembre de 1999, de acuerdo con lo expresado en el considerando X.

2) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

3) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días, practique la correspondiente reliquidación del impuesto al valor agregado y de los intereses por la parte que se confirma, de acuerdo

con lo decidido en el punto 1 precedente. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos por el plazo acordado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

MARÍA ISABEL SIRITO
VOCAL

SERGIO P. BRODSKY
VOCAL

ESTEBAN JUAN
URRESTI
VOCAL

Ante mí:
EDITH VIVIANA GÓMEZ
SECRETARIA LETRADA

FUENTE: ERREPAR