República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-55289937-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Mayo de 2024

Referencia: EX-2023-80474609- -APN-SGAI#TFN -CENTURYLINK ARGENTINA SA (ACTUAL CIRION TECHNOLOGIES ARGENTINA SA) -SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-80474609- -APN-SGAI#TFN, caratulado “CENTURYLINK ARGENTINA SA (ACTUAL CIRION TECHNOLOGIES ARGENTINA SA) s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que por IF-2023-80474365-APN-DTD#JGM, Centurylink SA mediante apoderado interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 16 de junio de 2023 por la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de AFIP - DGI, mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado estableciendo el saldo técnico por los periodos fiscales 01/2016 a 12/2016, con más intereses resarcitorios y se le aplica una multa equivalente a dos (2) veces el monto del gravamen intimado,con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o vigente).

En primer lugar plantea la prescripción de las acciones y las facultades del Fisco para determinar y aplicar sanciones sólo respecto a los períodos fiscales 01 a 11 de 2016, asegurando que no resultan aplicables las causales de suspensión previstas en en el artículo sin número agregado a continuación del art. 65 de la ley de rito fiscal, y la fijada en el art. 17 de la ley 27.562. Por las razones que expone pide que se haga lugar a la defensa planteada, con costas a la contraria.

En cuanto al cuestión de fondo, relata que la operatoria objetada radica en el denominado “servicio ITFS -I-800” que consiste en la provisión de numeración de acceso de carácter no geográfico para la prestación de un servicio de cobro revertido internacional automático a escala global, siendo su aplicación más usual la de mesas de ayuda, centros de contacto para asistencia a clientes, servicios de información, canal de atención telefónica para reclamos y denuncias, entre otros. Expone que como empresa regional posee acuerdos con diferentes proveedores de acceso a nivel local, regional y global, siendo el contratante, en este caso Netflix, que es la firma que asume el costo del uso del servicio ITFS por parte de los abonados que realizan las llamadas, siendo de carácter gratuito

para quienes lo utilizan. Aclara que el servicio que presta a dicha empresa es la de otorgar el número gratuito para los países de América Latina.

Detalla que el servicio en cuestión habilita a los clientes contratantes de las compañías citadas a iniciar una llamada marcando un número predeterminado en el país de origen y completar esa llamada en otro número predeterminado por la empresa que otorga el servicio. Indica que el servicio que presta consiste en la terminación de enlaces internacionales y que en el caso del tráfico saliente por tratarse de telecomunicaciones originadas en la República Argentina aceptó la pretensión fiscal, en tanto por las entradas salientes, es decir aquellas llamadas originadas en el exterior que pueden terminar o no en la República Argentina, sostiene que no se encuentra alcanzado por el IVA. Remarca que el servicio es prestado y utilizado en el exterior a pesar de que el sujeto que factura ese servicio extraterritorial esté ubicado en Argentina, puntualizando que la única función de Centurylink es direccionar la telecomunicación.

En base a lo expuesto, hace hincapié en la vulneración por parte del Organismo del principio de territorialidad en el IVA, poniendo de resalto que debe aplicarse el principio de la realidad económica al constatarse que la prestación del servicio y su utilización ocurren en el exterior.Asimismo señala que resulta de aplicación el segundo párrafo del art. 1° inciso b) de la ley de IVA y no la segunda oración del primer párrafo como pretende el ente recaudador, al que considera inconstitucional por violentar el principio de territorialidad y en tanto fija una presunción. Entiende también que no procede en el caso el criterio fijado en los dictámenes citados por el Fisco Nacional como apoyo de su posición, concluyendo que la operatoria debe ser tratada como una exportación de servicios. Plantea así que el hecho de que el enrutamiento pueda llegar a partir de la red NNI Argentina y no la de un país extranjero es una alternativa del sistema que solo ocurre si se detecta congestión de rutas o indisponibilidad temporal, remitiéndose al informe técnico incorporado como prueba documental -Anexo C-, sosteniendo que el servicio se presta en el exterior.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios intimados en el acto apelado alegando la inexistencia de mora culpable. Reitera que no incumplió la normativa vigente y cita antecedentes jurisprudenciales en apoyo de su posición.

Asimismo, se opone a la sanción impuesta sosteniendo que no se configuró el elemento objetivo ni el subjetivo requerido por la norma aplicada, y en subsidio invoca la figura del error excusable, poniendo de relieve que actuó de buena fe y con la diligencia debida. Por otra parte, solicita la reducción de la multa en tanto considera que resulta aplicable al caso los atenuantes previstos en los incisos a), b),c) y d) del acápite 3.2.1.1 del punto 3.2 del Anexo II de la Instrucción General (AFIP) N° 6/2007.

Cita jurisprudencia en sustento de su postura. Ofrece prueba y solicita que se declare la prescripción por los períodos de enero a noviembre de 2016 y en subsidio se deje sin efecto la determinación practicada, en ambos casos con imposición de costas a la contraria. Deja planteado el caso federal.

II.- Que mediante IF-2023-115752643-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar solicita que se rechace el planteo de prescripción opuesto por la actora alegando que el plazo de cinco años previsto en la ley de rito fiscal no se había cumplido al momento del dictado del acto, haciendo notar que corresponde aplicar al caso la suspensión fijada por el art. 17 de la ley 27.562 y el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley de procedimiento tributario.

Sostiene que la actividad realizada por la recurrente consiste en la prestación de servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad “Toll Free International” (Servicio de cobro revertido internacional) por el periodo fiscal 2016.

Pone de relieve que la operatoria se concreta a partir de acuerdos bilaterales entre proveedores de acceso al Servicio ITFS (compañías locales en cada país) y Centurylink, quien comercializa dicho servicio -en carácter de prestadora- a sus clientes finales -Netflix y Voxbone SA, en el caso-, considera encuadrada dentro de las previsiones del art. 1° inc. b) el primer párrafo in fine de la ley del gravamen en razón de su especificidad y que la actividad se desarrolla en el territorio nacional, remitiéndose a diversos dictámenes emitidos por el ente recaudador. Argumenta que el legislador previó establecer que la prestación del servicio de telecomunicaciones internacionales, se considera realizada en el país cuando la retribución del servicio es atribuible a una empresa ubicada en él, añadiendo que el lugar de retribución por los servicios brindados por Cenbturilynk se realiza en el país, circunstancia que colisiona con lo expuesto por la recurrente respecto a que los servicios fueron prestados en el exterior. Remarca que la facturación a los clientes de la recurrente se realiza en Argentina por la provisión del ITFS y demás.

Opone la improcedencia del planteo efectuado por la actora respecto a la inconstitucionalidad en relación a la gravabilidad de las telecomunicaciones internacionales, atento a lo dispuesto por el art. 185 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Resalta que la actora declaró la totalidad de las operaciones como exportación de servicios, sin efectuar distinción del país en donde se hubieren originado las llamadas. Asimismo, argumenta que la contribuyente conformó parcialmente el ajuste respecto a las llamadas salientes del país con destino al exterior, advirtiendo que la interpretación de la normativa efectuada por la actora no tuvo su correlato en las declaraciones juradas de IVA, toda vez que de acuerdo a lo manifestado, debería haber declarado las operaciones con origen y destino en el exterior como operaciones no gravadas, y las operaciones con origen en el país y destino en el exterior como exportación de servicios gravadas a tasa cero.

Respecto a la aplicación de los intereses resarcitorios, indica que resultan de aplicación las normas previstas en el art. 37 de la Ley N° 11.683. Destaca que en los presentes autos no se configura un supuesto de error excusable, ello por cuanto no existe oscuridad de las normas ni de su interpretación. Que, en cuanto a la multa aplicada, sostiene que los elementos objetivo y subjetivo se han acreditado en el accionar de la recurrente conforme lo dispuesto por el art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. vigente).

Finalmente, acompaña prueba. Plantea reserva de caso federal. Solicita se revoque el acto apelado.

III- Que, teniendo en consideración que la recurrente señala que más allá de haber aportado como prueba documental -anexo C- el informe técnico de informática en telecomunicaciones, reitera el ofrecimiento de producir otro informe técnico “para ratificar el contenido de aquel” agregando que “si bien esta medida probatoria resulta innecesaria, por cuanto los datos volcados en el informe técnico ya fueron ratificados, se ofrece ante instancia al solo efecto de evitar la pérdida de un derecho” (sic, punto IX apartado 9.3 del escrito de inicio), y dada las razones expuestas por el representante fiscal al responder el recurso, es que por PV-2024-13934955-APN-VOCX#TFN se dispuso hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto al informe pericial ofrecido por la recurrente.

Que por PV-2024-20393591-APN-VOCX#TFN se eleva a Sala y finalmente se pasan los autos para dictar sentencia mediante IF-2024-53644685-APN-VOCX#TFN.

IV- Que por un orden de precedencia corresponde resolver en primer lugar la defensa de prescripción articulada por la recurrente con relación a los períodos de enero a noviembre de 2016.

De acuerdo con lo establecido por los arts. 56, 57 y 58 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en el caso de

contribuyentes inscriptos las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras prescriben por el transcurso de cinco (5) años, término que comienza el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

En efecto el plazo de prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2017, debiendo analizarse si acaeció alguna causal suspensiva.

Que resulta aplicable al caso lo previsto en el artículo 17 de la ley Nº 27.562 (B.O. 26/8/2020, con entrada en vigencia en la misma fecha), dispuso –en lo que aquí interesa- suspender con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

Que no puede perderse de vista que la norma referida dispuso que la suspensión del plazo se fijaba con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456). Además, debe tenerse en cuenta que la norma no solo tuvo por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a determinados beneficios sino que también su propósito era evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal realice determinaciones de impuestos y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento.

Tampoco se puede soslayar que durante la vigencia de la norma el Fisco Nacional se hallaba impedido de ejercer sus facultades de verificación y fiscalización produciéndose un recargo de su capacidad operativa, puesto que debía avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a las mismas hagan los responsables, por lo que resulta razonable que se lo libere de la inminencia de los vencimientos de los planes de prescripción prolongándose de este modo el tiempo con que de acuerdo a la ley puede actuar.

Finalmente, conforme lo expuesto la Sala III de la Cámara, las normas de tipo procesal resultan de inmediata aplicación a las causas en trámite (conf. Fallos: 288:407, 321:532, entre otros) y los litigantes no tienen un derecho subjetivo a que sus intereses sean definidos con arreglo a un determinado procedimiento (conf. doctrina de Fallos: 181:288; 249:343; etc.), circunstancia que determina la aplicación inmediata del nuevo régimen a las situaciones o procesos en curso, y a la vez permite descartar la eventual tacha que resultaría de considerarse como una aplicación retroactiva del mismo, que se encontraría vedada conforme al principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el art. 7 del Código Civil y Comercial (cfr. Sala III de la CNACAF in re “Club Social Israelita Sefardí”, sentencia del 18 de julio de 2019).

Que tales consideraciones ya fueron expuestas por la suscripta in re “Cambiaso Adolfo” y “Mungi, Julio César”, sentencias del 14 de diciembre de 2017 y 22 de octubre de 2018, respectivamente.

Que por otro lado, no puede perderse de vista que el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que:“Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de

determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción".

Que en el caso no se encuentra controvertido que la notificación de la vista correspondiente al acto determinativo ocurrió el 9/11/2016, es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción de los períodos bajo examen, correspondiendo computar la citada suspensión por 120 días. A ello cabe agregar, que el artículo 4 de la ley de rito fiscal expresamente establece que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos.

En virtud de lo expuesto, teniendo en cuenta la fecha en que fue dictado el acto apelado considero que el Fisco se encontraba habilitado a tal fin y por lo tanto corresponde disponer el rechazo de la defensa intentada, no procede la imposición autónoma de costas, en virtud de no haberse articulado como una cuestión previa, ni este Tribunal le ha dado dicho tratamiento.

V- Corresponde en forma preliminar recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Del cotejo de las actuaciones se evidencia que a partir de la fiscalización se constató que durante en el año 2016 las operaciones de provisión de servicios facturados y declarados por la actora bajo el concepto de "Toll Free International" -denominados como "Servicios ITFS"- a empresas del exterior Netflix Inc y Voxbone SA fueron encuadradas incorrectamente dentro de las previsiones del art. 1° inciso b) segundo párrafo del impuesto al valor agregado entonces vigente, cuando en razón de su especificidad por tratarse de telecomunicaciones internacionales, debió encuadrarse en el primer párrafo de acuerdo con lo expuesto en el Dictamen 67/2004 (DAT). Que la actividad principal de la firma recurrente es la prestación de servicios de telecomunicaciones n.c.p., cerrando los ejercicios el 31 de diciembre de cada año.

De tal documentación se observa que la sede regional de Centurylink que presta los servicios en cuestión se encuentra en Argentina y que el lugar de retribución por dichas prestaciones se realiza en el país, haciendo notar que la operatoria bajo análisis surge a partir de acuerdos suscriptos entre los proveedores de acceso al servicio ITFS que son las empresas locales en cada país con la recurrente que es la que comercializa el servicio en su carácter de prestadora a sus clientes, en este caso Netflix Inc, habiendo facturado y declarado dicha operatoria como exportación de servicios.

Que el art. 1°) de la ley del IVA en su inciso b), según el texto vigente en el período bajo examen (conforme modificación dispuesta por la ley 25.063 -B.O. 30/12/1998-), disponía que "Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:...b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior."

Fijado el texto normativo que resulta aplicable a estos autos, cabe precisar que según la ley nacional de telecomunicaciones -N° 19.798 y modif.-, en su artículo 2° debe entenderse como "Telecomunicación: Toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier

naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos.”

Asimismo, de acuerdo a la Resolución CNT 1083/95, la definición general de los Servicios de Telecomunicaciones de Valor Agregado es la siguiente: “Son aquellos servicios que, utilizando como soporte redes, enlaces y/o sistemas de telecomunicaciones, ofrecen facilidades que los diferencian del servicio base, aplicando procesos que hacen disponible la información, actúan sobre ella o incluso permiten la interacción del abonado con la misma.”

Que por International Toll Free Service debe entenderse que es una llamada por cobro revertido, que permite a un usuario iniciar una llamada a un número local predeterminado en el país de origen y completar esa llamada en otro número predeterminado por el cliente.

Que la actora en su escrito recursivo señala que en el caso no se verifica el elemento espacial esto es la territorialidad del servicio para que se configure el hecho imponible en el IVA en tanto sostiene que se origina y finaliza en el exterior, argumentando que el servicio que presta es el de direccionar la telecomunicación a efectos de que llegue al destinatario tales comunicaciones que sería la firma Netflix Inc que es el cliente situado en el exterior, afirmando que el servicio prestado no se encuentra gravado por el IVA, en virtud del segundo párrafo del art. 1 inciso b) de la ley del citado impuesto., y por lo tanto se trataría de una exportación de servicios alcanzada con la tasa cero del tributo.

Que por su parte el ente recaudador ajustó el débito fiscal por entender que la actividad referida está gravada con el IVA de acuerdo con lo normado por el artículo 1°, inciso b) primer párrafo in fine de la ley del impuesto al valor agregado, alegando que la segunda oración del primer párrafo de dicho inciso fue establecido por el legislador para el específico caso de las telecomunicaciones internacionales.

En razón de las características intrínsecas del servicio, dado que por su intangibilidad resulta dificultoso establecer y/o definir en los términos de la territorialidad su efectiva ejecución y/o utilización económica; entendiendose por ello que en el caso debe considerarse realizados en el país a las telecomunicaciones internacionales donde la retribución del servicio sea atribuible a la empresa ubicada en él, con lo cual adquiere relevancia la radicación del prestador del servicio, y en este caso el de la firma recurrente es el territorio nacional.

Si bien la apelante plantea que el Fisco parte de una presunción, lo cierto es que la norma bajo examen expresamente dice que “En el caso de las telecomunicaciones internacionales *se las entenderá* realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él”; es decir que no establece una presunción sino una enunciación de cómo deben ser catalogadas las telecomunicaciones internacionales, reafirmando el principio de territorialidad en el caso puntual, diferenciando el tratamiento que debe dársele a este tipo de operatoria respecto de las restantes a las que puede resultar de aplicación el segundo párrafo del art. 1° inciso b), por lo que el mentado servicio debe considerarse realizado en el país.

Que cabe recordar que los servicios pueden ser clasificados en tangibles e intangibles. En este último caso, dada la incertidumbre que puede plantear el lugar de utilización o consumo, normalmente se considera que son consumidos en el lugar donde está ubicado el prestatario.

Que el criterio de territorialidad se ve reflejado en el art.1° inciso b) de la ley del gravamen, siendo aplicable en el caso de las telecomunicaciones dada la intangibilidad del servicio y que, en este caso en particular más precisamente, no es sencillo establecer fácilmente quien ha sido el que lo utilizó efectivamente. En efecto, en el escrito de apelación al referirse a qué se entiende por el servicio ITFS la actora indica que consiste en la terminación de enlaces internacionales y a partir de allí existen dos tipos de tráfico: el saliente y el entrante; el

primero contempla las telecomunicaciones originadas en nuestro país y la segunda las originadas en el exterior “que pueden terminar o no en la Argentina” (sic, hoja 14 IF-2023-80474365-APN-DTD#JGM), en tanto el servicio es para América Latina, siendo su cliente -Netflix- el que abona a la recurrente por el servicio de enrutamiento de las llamadas.

Que en una de las presentaciones efectuadas por la actora durante el procedimiento de fiscalización (fs.304 cpo ppal I, ant. IF-115751131-APN-DTD#JGM) manifestó que Centurylink Argentina provee servicios en Argentina bajo la modalidad ITFS para ser utilizados en países de la región latinoamericana donde GC Impsat Holding posea una sociedad controlada en el futuro, además de señalar que el enrutamiento de las llamadas podia realizarse a partir de la red NNI Argentina y no la de un país extranjero, no obstante haber aclarado que ello ocurría en el supuesto caso de que las rutas estuvieran congestionadas o de indisponibilidad temporal de éstas, quedando evidenciado lo dificultoso que resulta establecer en que cuantía las telecomunicaciones internacionales como la del presente caso efectivamente se han brindado en el exterior como sostiene la actora.

Que el Memorando 835/2004 de la Dirección Nacional de Impuestos contiene una tajante afirmación relativa a la gravabilidad conforme el criterio aplicado por el Fisco Nacional con relación al tema de autos, siendo receptado en el Dictamen 67/2004 (DAT), donde se señala que el servicio “que consiste en telecomunicaciones internacionales, contratadas y brindadas a residentes fuera del país y que está constituído por la transferencia de aquellas llamadas que se hayan dirigido al número telefónico local en Argentina asignado por la titular para que el cliente -que es quien carga con la facturación- se comunique estando en cualquier parte del mundo. La aludida transferencia se realiza desde el switch de “Redes N.N. SA” en Buenos Aires, que es donde se toma la llamada para su transferencia hasta el lugar del exterior...” para agregar que : “Expuesta la cuestión a tratar la Dirección preopinante señala que el impuesto se aplica sobre los hechos imponibles incluidos en el art. 3 de la ley realizados en el territorio de la Nación, en tanto que el inc. b) del art.1 del texto legal establece que en el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él. Agrega que, a contrario sensu, si la retribución es atribuible a una empreasa ubicada en el exterior, no se las considera realizadas en el país y -por lo tanto- aún cuando se trate de un hecho imponible del art. 3 quedan marginadas del tributo. Por otro lado trae a colación el segundo párrafo del referido inciso b) el cual dispone que en los casos previstos en el inciso e) del art. 3, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación, aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Agrega que, en consecencia, tales prestaciones no estarán alcanzadas por el gravamen por no cumplir con el requisito de ser realizadas en el territorio de la Nación. A partir de ello, destaca que la norma legal contiene una disposición de carácter general para todas las prestaciones incluídas en el inc. e) del art. 3 de la ley -no están alcanzadas cuando su utilización o explotación efectiva tiene lugar en el exterior- y otra, de carácter específico, sólo para las telecomunicaciones internacionales -no están alcanzadas cuando la retribución sea atribuible a una empresa ubicada en el exterior, independientemente de donde sea utilizado o explotado el servicio. Por último, concluye que “... una correcta interpretación de los textos involucrados lleva a concluir que en el caso traído a estudio, toda vez que la retribución es atribuible a una empresa -la presentante- ubicada en el país, la prestación de que se trata se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado”.

Que la actora sostiene que el dictamen referido -al que se hace alusión concreta al Memorando citado- no es aplicable en tanto la operatoria bajo estudio ocurren en el exterior y dice que no hay nexo causal en la Argentina, pero no puede pasarse por alto que dicha parte también señala que su intervención es necesaria para que se concrete la comunicación, que Centurylink proporciona un número internacional de servicio de cobro revertido a Netflix, y ella es quien las redirecciona afirmando que es la terminación de un enlace internacional, para luego argumentar que no es una transferencia de llamadas como alude el dictamen. Que no obstante que la actora no

establece la diferencia entre los términos redireccionar o transferir, debe señalarse que no es motivo de debate que “la llamada es recolectada” por su firma a fin de que pueda cumplir con el servicio que le es facturado, y que en el Memorando al que se alude, se hace especial mención a que la transferencia de la llamada es referenciada también como “ruteada” en el sentido de dirigir o llevar a través de un camino a ruta hasta su destino, lo que bien puede equipararse a redireccionar la llamada como expone la actora.

Que ello así, cabe concluir que -contrariamente a lo expuesto por la actora-, resulta aplicable el dictamen antes citado como así también el Dictamen (DAT) 41/2005 donde se concluye que “los servicios de telecomunicaciones internacionales prestados por la consultante a un cliente radicado en el exterior, respecto de los cuales percibe un abono, se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado, conforme lo dispuesto por el párrafo 1 del artículo 1, inciso b), de la ley del tributo, en función de que el prestador se halla ubicado en el país, siendo indiferente dónde se utilicen dichos servicios.” como así tampoco es relevante en el caso quien es el que paga por las llamadas. A igual conclusión arriba el ente fiscal en el Dictamen 60/2022 (vide fs. 269/298 cpo ppal I ya citado).

Si bien la actora plantea la inconstitucionalidad de la aplicación al caso de la segunda oración del primer párrafo del art. 1 inciso b) de la ley del gravamen, por afectar el principio de territorialidad, debe recordarse la restricción jurisdiccional que a este Tribunal le impone el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) a tenor del cual, como regla, su sentencia no puede contener un pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las misma, circunstancia que no se da en autos.

Que ello así, corresponde confirmar la determinación del impuesto objeto de la presente causa.

VI- Que corresponde referirse a la liquidación de accesorios.

Sobre este tema debe recordarse que los intereses intimados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de estos accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En esta línea, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar

un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 3/7/84 y “Marthay, Jorge” del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283).

Ello así, procede confirmar la liquidación de accesorios obrante en el acto determinativo.

VII- Que corresponde pronunciarse sobre la procedencia de la sanción aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, graduando la sanción en dos veces el gravamen dejado de ingresar.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que la recurrente haya arrimado elementos que sirvan para desvirtuar la pretensión tributaria en que se funda la sanción.

Que en el derecho represivo tributario rige el criterio de la responsabilidad de la pena que responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (C.S.J.N. Fallos: 271:2997; 303:1548; 312:149) y que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación (Fallos: 316:1313 y CNACAF -Sala V-, “Martínez, Rodolfo Francisco” y “Basf Argentina SA” sentencias de fecha 12/5/99 y 14/6/2000).

Para que se configure el “error excusable” se requiere que éste sea esencial e inculpable y las razones invocadas por el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94) y en el caso concreto el apelante no ha arrimado elementos que sirvan para demostrar la existencia del error excusable señalado.

Respecto a esta última causal invoca la Instrucción General 6/2007 para sustentar que la multa no debió ser aplicada. En primer lugar, sin perjuicio de que he señalado reiteradamente que este tipo de normas resultan de carácter interno para el organismo recaudador y que aún cuando puedan utilizadas como pauta orientativa no resultan vinculantes para esta juzgadora, corresponde poner de resalto que la citada instrucción no se encuentra vigente, habiéndose modificado -para lo que aquí interesa- por la Instrucción General 7/2020 de fecha 24 de septiembre de 2020.

En consecuencia, corresponde confirmar la sanción cuestionada.

VIII- Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Coincido en lo sustancial con la reseña de antecedentes y agravios expuesta por la Vocal Instructora, a cuyas consideraciones corresponde remitirse por razones de brevedad, y a la solución que propone en los Considerandos IV y V de su voto. En particular, tengo en cuenta que el servicio prestado por Centyurylink S.A. encuadra en el hecho imponible descripto en el art. 1°, inc. b) de la ley del impuesto al valor agregado, según texto vigente en el año 2016, toda vez que su localización es en el país y constituye, por otro lado, un servicio de telecomunicaciones, en la forma específicamente descripta en dicha norma.

Coincido también con lo expuesto en los Considerandos VI y VII, referidos a intereses resarcitorios e imposición de sanción, respectivamente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $2.694.968 (pesos dos millones seiscientos noventa y cuatro mil novecientos sesenta y ocho) equivalente a 54,92 (cincuenta y cuatro con 92/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $6.737.419 (pesos seis millones setecientos treinta y siete mil cuatrocientos diecinueve) equivalente a 137,29 (ciento treinta y siete con 29/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:47:15 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 08:11:08 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 08:11:09 -03:00