Causa N° 3531/2023 "TSA Spectrum de Argentina SA (TF 28360-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"

Buenos Aires, mayo de 2023.

VISTOS:

Los autos caratulados "TSA Spectrum de Argentina SA (TF 28360-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento obrante a fs. 396/403 -y su aclaratoria de fs. 408-, el Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió: **a)** confirmar la resolución 21/2006 que determinó la obligación fiscal del Impuesto a las Ganancias (retenciones con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior) de enero del 2002, con más intereses y multa, con excepción del tipo de cambio aplicado que fue revocado, con costas por sus respectivos vencimientos; **b)** confirmar la resolución 22/2006 que determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2000, con costas; **c)** confirmar la resolución 23/2006 relativa al Impuesto al Valor Agregado de los períodos enero a diciembre de 2001, enero de 2002, abril a diciembre de 2003 y enero de 2004, salvo en lo que refiere al tipo de cambio aplicado, con costas por sus respectivos vencimientos; **d)** condonar los intereses capitalizados, intereses y multa reclamados en la resolución 23/2006 en los términos del considerando X; **e)** revocar la multa aplicada por el período enero de 2004, con costas por su orden; y **f)** ordenar a la AFIP-DGI que practicara la correspondiente reliquidación en el plazo de 30 días.

Para así decidir y en lo que aquí interesa, consideró que:

a) La controversia versaba sobre: (i) la deducción de las facturas nº 00002 a 00005 efectuada en el Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2000 que respondían a actos jurídicos en concepto de asistencia técnica que no habían sido inscriptos en el INPI (ex INTI); (ii) la alícuota aplicada y el tipo de cambio utilizado en el pago del Impuesto a las Ganancias -retención de beneficiarios del exterior- en enero de 2002; y (iii) la inclusión del "*grossing up*" en la base imponible para determinar el Impuesto al Valor Agregado;

b) La "*asistencia técnica*" que constaba en las facturas nº 00002 a 00005 involucraba necesariamente un conocimiento técnico para la prestación de un servicio destinado a la instalación de redes de comunicaciones de estaciones de control afectadas a la actividad de la actora. Ello así, el *a quo* remitió al pronunciamiento de esta Sala en la causa nº 38897/2015, caratulada "TSA Spectrum de Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 29/03/16, por cuanto, ante las mismas

#37494624#370651163#20230530093500888

partes contratantes e iguales trabajos (aunque referidos a un período previo) había concluido que la prestación implicada resultaba subsumible en el art. 9º de la ley 22.426. Así pues, coligió que el servicio de "*asistencia técnica*" facturado por la controlante del exterior estaba incluido en la definición de tecnología *supra* referenciada y su falta de registro e inscripción ante la autoridad competente determinó que las deducciones realizadas a partir de tales facturas resultaran improcedentes, en atención a lo previsto en el art. 9º de la ley 22.426;

c) No se encontraba cuestionado que la recurrente había suscripto un contrato de gerenciamiento el 1º/09/00 con vigencia desde el 1º/01/02 al 31/12/02, inscripto en la Dirección de Transferencia de Tecnología del INPI el 18/01/02, cuyo primer pago había sido efectuado el 10/01/02, esto es, con anterioridad a la registración del mentado contrato;

d) La Corte Suprema de Justicia de la Nación había resuelto la cuestión relativa a la fecha tardía de registro del contrato respecto al momento de pago y aplicación de la respectiva retención *in re* "Empresa Distribuidora de Energía del Sur", sent. del 2/03/11. Al respecto, indicó que de acuerdo al criterio del Máximo Tribunal, si al momento del pago en el que se practica la retención definitiva al beneficiario del exterior, los contratos no se encuentran registrados, resultaba aplicable la presunción máxima de renta de fuente argentina prevista en el inciso h, del art. 93 de la ley del Impuesto a las Ganancias;

e) El pago del 10/01/02 fue realizado desde una entidad bancaria en el exterior por lo que el feriado bancario y cambiario vigente en el país resultaba irrelevante en tanto la transferencia involucrada no había sido cursada desde la República Argentina. En ese orden de ideas, reseñó lo dispuesto en el art. 3º de la resolución general (AFIP) 739/1999 y puso de resalto que ante la falta de un tipo de cambio fijado en la "*efectiva negociación*", correspondía considerar la cotización de $1=USD1, esto es, "*el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago*". Ello así revocó las resoluciones 21/06 y 23/06 en este aspecto, con costas;

f) En lo atinente al ajuste practicado respecto a la consideración del "*grossing up*" en la base del Impuesto al Valor Agregado, entendió que el precio de la operación (en el caso, "*importación de servicios*") al que alude el artículo sin número agregado a continuación del artículo 26 de la ley del gravamen, "*abarca también el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por parte del prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas para documentar el pago entre los contratantes*" (fs. 401vta.). A tal fin, reseñó lo decidido por la Corte Suprema *in re* P.486. XLVIII. "*Puentes del Litoral SA (TF 26.823-I) c/ DGI*", sent. del 20/08/14 (*Fallos*: 337:948);

g) El examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permitían advertir la presencia de los aspectos objetivo y subjetivo para la configuración del ilícito que motivó la sanción de multa aplicada en la resolución 21/06. En


#37494624#370651163#20230530093500888

este punto, aclaró que en atención a lo resuelto respecto al tipo de cambio, la referida sanción debía ser reliquidada e impuso las costas conforme a los respectivos vencimientos;

h) En cuanto a la multa aplicada en la resolución 23/06 relativa al Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio enero de 2004, remitió al criterio expuesto por esta Sala en el precedente mencionado en el punto b, *supra*, conforme el cual "*la interpretación que cabe dar al tratamiento del `grossing up` en el impuesto al valor agregado en cuanto a si integra o no el precio neto gravado fue motivo de distintas interpretaciones que culminaron con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia precitada, lo cual pudo generar a la actora una duda razonable acerca del alcance de dicho concepto*". En consecuencia, coligió que correspondía revocar la sanción impuesta, con costas por su orden; y

i) Toda vez que el capital que motivó los intereses resarcitorios capitalizados de la resolución 23/06 -y su proyección en los intereses resarcitorios y multa-, había sido cancelado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.260, resultaban de aplicación los beneficios otorgados por dicha norma en lo que respecta a los referidos conceptos.

2º) Que, contra dicha decisión **la actora** dedujo recurso de apelación a fs. 410, y no expresó agravios (cfr. fs. 456).

Por su parte, **la demandada** interpuso su recurso de apelación a fs. 417 y lo fundó a fs. 443/449, cuyo traslado no fue replicado (cfr. fs. 456).

Asevera que, sobre el monto de las transferencias realizadas el 10/01/02 por USD 1.800.000, la actora había considerado una cotización de la moneda extranjera equivalente a USD1 = $1. Sin embargo, explica que aquel día fue feriado cambiario y bancario en nuestro país, de modo que las entidades financieras no operaban transacciones como la aquí involucrada. Ello así, señala que, a criterio del juez administrativo interviniente, la referida transferencia "*debería haber sido efectivizada el día de levantamiento del feriado mencionado*" o bien haberse considerado "*la cotización fijada por el Banco Central de la República Argentina al momento del levantamiento del feriado implementado, máxime cuando en el mercado cambiario nacional al momento de efectivizarse el pago el valor de cotización no oficial era ampliamente superior por operar en tal fecha la salida de la convertibilidad*" (fs. 445vta./446). En ese orden de ideas, puntualiza que la cotización no oficial el día en que se realizó la transferencia se encontraba muy por arriba incluso de aquélla fijada por el decreto 71/2002 (B.O. 10/01/02) según la cual USD1=$1.40. A tal fin, indica que la cotización oscilaba entre 1.60 y 1.70. Sin perjuicio de ello, dado que el

referido tipo de cambio no era el oficial, explicitó que el ajuste organismo había sido practicado sobre la base de la cotización establecida por el decreto 71/2002 *supra* mencionado.

Por otra parte, se agravia respecto de la revocación de la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por el período enero de 2004. A tales efectos, esgrime que no media oscuridad o contradicción en las normas jurídicas aplicables; circunstancia que impide tener por configurado un error excusable y demuestra que la acción desplegada por la sumariada se ajustó a la figura típica endilgada. Más aun cuando la contribuyente se trata de una sociedad anónima que cuenta con una estructura compleja para representarse el resultado disvalioso de su accionar y/o para efectuar la consulta del caso ante quienes corresponde.

3º) Que, en lo que atañe al **tipo de cambio aplicable**, cabe destacar que el art. 3º de la resolución general (AFIP) 739/1999, aplicable a los pagos efectuados a partir del 1º/01/00 (conf. art. 23), disponía que "*A efectos de determinar en moneda argentina el importe sujeto a retención, cuando éste se exprese en moneda extranjera, se tomará el tipo de cambio de la efectiva negociación contado de las divisas destinadas para el pago de la ganancia al beneficiario del exterior. En caso de no existir tal negociación, se tomará el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago*".

La ley 25.561 (B.O. 7/01/02) derogó en lo pertinente la ley 23.928, de convertibilidad del austral, con las reformas introducidas por la ley 25.445 (art. 3º), y facultó al Poder Ejecutivo Nacional a "*establecer el sistema que determinará la relación de cambio entre el peso y las divisas extranjeras, y dictar regulaciones cambiarias*" (art. 2º). Dicha ley entró en vigencia a partir del 6/01/02 (cfr. art. 1º del decreto 50/02). A su turno, el decreto 71/02 (B.O. 10/01/02) estableció la relación de cambio en USD1=$1.40 para las operaciones efectuadas por el BCRA en el mercado oficial de cambios y dispuso que "*las operaciones de cambio de divisas extranjeras que no se realicen a través del mercado oficial, serán libremente pactadas*" (arts. 1º y 2º).

Por su parte, la comunicación "A" (BCRA) 3424 del 9/01/02 (B.O. 18/01/02) extendió el feriado cambiario y bancario vigente desde el 7/01/02 hasta el 10/01/02, inclusive [v. comunicaciones "A" -BCRA- 3421 y 3422 del 8/01/02 (B.O. 18/01/02)].

Así pues, el día hábil anterior al 10/01/02 fue el viernes 4/01/02, fecha en que se encontraba vigente el tipo de cambio USD1=$1 en virtud de lo dispuesto por la ley 23.928.

En el caso, no existe controversia alguna respecto a que la transferencia que motivó el ajuste del Fisco Nacional fue realizada a través de una entidad del exterior el 10/01/02 y que, a tales efectos, se consideró el tipo de cambio USD1=$1 vigente al cierre de día hábil cambiario anterior (esto es, el 4/01/02) (cfr. fs. 14, 19, 20, 24 y 45).

Ello así, los argumentos desarrollados por la demandada sobre la base de: (i) el feriado cambiario y bancario dispuesto en el país el 10/01/02; y (ii) los tipos de cambio no


#37494624#370651163#20230530093500888

oficiales vigentes a dicha fecha, resultan insuficientes para rebatir la decisión del *a quo* toda vez que aquélla luce acertada a la luz de la normativa aplicable *supra* trascripta; circunstancia que sella la suerte adversa del agravio impetrado.

4º) Que, en lo que atañe a la **revocación de la multa** relativa al Impuesto al Valor Agregado del ejercicio 01/2004, cabe tener en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en esencia, 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 (*Fallos*: 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, 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 vigente (*Fallos*: 316:1313; 320:2271). Al respecto cabe señalar que el Tribunal ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (*Fallos*: 292:195; "García Navarro, José Ramón, sent. del 10/12/96; *Fallos*: 327:5345).

La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión.

En el caso, tal como apuntó el *a quo*, la interpretación que cabe dar al tratamiento del "*grossing up*" en el Impuesto al Valor Agregado en cuanto a si integra o no el precio neto gravado fue motivo de distintas interpretaciones que culminaron con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en *Fallos*: 337:948 *supra* referenciada, lo cual pudo generar a la actora una duda razonable acerca del alcance de dicho concepto (conf. esta Sala *in re* "TSA Spectrum de Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 29/03/16).

En función a lo expuesto corresponde desestimar el agravio deducido y confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

5º) Que, toda vez que la **parte actora** no expresó agravios para fundar el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de fs. 396/403, declárase desierto el recurso deducido a fs. 410. **ASÍ SE DECIDE**.

Sin perjuicio de ello, en atención a las intimaciones cursadas el 15/2/23 (punto V, segundo párrafo) y el 9/3/23, sin que la parte actora haya cumplido con el pago de la tasa de justicia y la multa correspondiente, **aplíquense astreintes de $500 diarios** a partir del quinto día de notificada la presente hasta llegar a la suma de $14.000 (cfr. Acordada CSJN 27/2022) y, de persistir el incumplimiento, líbrese el correspondiente certificado de deuda (doctrina de esta Sala *in re* "Universal Pesquera SRL (TF 34994-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 13/12/22). **ASÍ SE DISPONE**.

Por todas estas razones, **SE RESUELVE**: **a)** desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en todo cuanto ha sido materia de agravio, sin costas dada la falta de actividad útil de la contraria; **b)** declarar desierto el recurso interpuesto por la actora e imponer astreintes conforme surge del considerando 5º *supra*; y **c)** conferir vista de los presentes autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida sobre la liquidación practicada el 22/02/23 y el pago efectuado el 8/03/23 por la parte demandada, en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada CSJN 20/92.

Regístrese, notifíquese y ofíciese mediante DEOX al Representante del Fisco.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO VINCENTI

Fecha de firma: 30/05/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37494624#370651163#20230530093500888