36969/2023 SCHWARTZ KIRZNER, ADRIAN (TF 48934-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 14 de marzo de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El apoderado del señor Adrian Schwartz Kirzner interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) nº 46/2018 (DV DEOB) que determinó la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2010), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución apelada "en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción que se reduce la sanción, aspecto en el que se imponen por su orden".

Para decidir así, consideró:

i. "Se discute en autos si los ingresos que el recurrente obtuvo en el período fiscal 2010 desarrollando actividades teatrales, concretamente por las obras 'Los Reyes de la Risa', 'El Rey Lear' y 'El año que viene a la misma hora' se encuentran o no alcanzados por los beneficios exentivos a los que alude el art. 9 del decreto-ley 1251/58".

ii. El artículo 9 del decreto ley 1251/1958 establece: "Exímese de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal, a los espectáculos teatrales definidos en el art. 11, cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de 5 años de residencia en el país".

iii. El artículo 11 del decreto ley 1251/1958 establece: "Queda comprendida en la denominación 'Actividad Teatral' toda manifestación artística que signifique espectáculo con participación real y directa de actores, y no de sus imágenes [...]".

iv. La ley 25.037 dispuso que con el fin de interpretar el alcance de aquel artículo debía entenderse "que en todo momento han estado comprendidos en la referida exención los actores, autores, directores, promotores y técnicos especializados".

v. El artículo 6º del decreto 6073/1958 reglamentario del decreto-ley 1251/1958 dispuso que "para acordarse los beneficios que señala el art. 9º del citado decreto, las obras deberán ser 'nacionales, orgánicas con o sin música'. Asimismo, el sentido que debe atribuirse a la expresión 'obra orgánica': a la obra original coherente en sí misma, enteriza e indivisible, con principio y fin divisos".

vi. La parte actora consideró exentos en el impuesto a las ganancias a "Los ingresos obtenidos por las obras teatrales 'Rey Lear', 'Los Reyes de la Risa' y 'El año que viene a la misma hora', que le fue liquidado por la Asociación de Actores".

vii. "[N]o está en discusión entre las partes que las obras originales son extranjeras. Sin embargo, la recurrente intenta acreditar que se trató de obras 'nuevas' creadas por un autor argentino en idioma nacional, verificándose ajustes que las diferencian de las originales".

viii. Las entidades oficiadas mediante la prueba informativa contestaron:

1) Argentores: "no realiza informes técnicos" y tampoco le resultaba posible identificar si en esas obras teatrales existían variantes entre los libros originales y los adaptados. Agregó que "realizar este tipo de cotejos conlleva un gran trabajo requiriendo una prueba pericial de dramaturgia".

2) La Dirección Nacional del Derecho de Autor:

-Los Reyes de la Risa: "señala que se trata de una obra inédita que no ha sido renovada en tiempo y forma, por lo tanto se ha procedido a su destrucción (Decreto 7616/63). Respecto de esta obra la contestación de oficio ni siquiera da cuenta de que se trata de una adaptación argentina por los autores que invoca la actora (vide fs. 79)".

-El Rey Lear: "la obra literaria es de William Shakespeare y a fs. 92 como observación 'ADAPTACIÓN ICH' autor Ruben Rolando Szchmacher y Lautaro Vilo".

-El año que viene a la misma hora: "surge como observación 'ADAPTACION MR' y autores: Marcos Carnevale y Lily Ann Martin".

ix. "La prueba producida no resulta hábil a los efectos de desvirtuar la pretensión fiscal, por el contrario, del informe de la Dirección Nacional de Derecho de Autor se reafirma que las obras en cuestión, son obras originales de autores extranjeros que habrían sido adaptadas para el público argentino".

x. Las obras involucradas son de origen extranjero y fueron adaptadas al castellano antes de la sanción de la ley 27.065; por tanto los ingresos provenientes ellas no cumplen con las condiciones para estar eximidos en el impuesto a las ganancias.

xi. Los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

xii. "[E]l examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución al apelante, quien no ha presentado pruebas sobre factores

atendibles, eximientes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable".

xiii. "La graduación de la prueba en un 70% del impuesto omitido aparece excesiva, atento que de las actuaciones ninguna constancia indica que la actora contara con antecedentes en materia sancionatoria ni que hubiera obstaculizado o entorpecido la actividad de los funcionarios actuantes".

III. El apoderado del actor apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI:

i. "[E]l Decreto-Ley Nº 1251/58, que fuera modificado por el Decreto-Ley 6066/58, ratificado por la ley Nº 14.467 y cuya aclaración correspondió a la Ley Nº 25.037" hacen aplicable la exención del impuesto.

ii. La lectura de la ley 27.065 y la compulsa de la prueba informativa evidencian que "deberán entenderse como obras teatrales de autor nacional a las adaptaciones de obras teatrales de autor extranjero realizadas por traductores y/o adaptadores argentinos".

iii. No se tuvieron en cuenta "las significativas diferencias existentes entre la nueva versión y el guión original" de las obras teatrales.

En efecto, la prueba informativa acreditó que la adaptación de la obra original de:

-El Rey Lear: tuvo una duración de "1 hora y 50 minutos, en tanto la original dura 3 horas, compuesta en cinco actos en verso y en prosa; asimismo, se indicó que sucedía en un espacio y tiempo neutro y atemporal con diferencia respecto a la original".

-Los Reyes de la Risa: "no tuvo intervalo entre sus dos actos y la original sí; como, así también, que la obra debió ser reescrita para que los dos personajes tuvieran igual protagonismo [...] se alteró el

final de la obra y se introdujo un conflicto substancial entre ambos personajes, inexistente en el guión original".

-El año que viene a la misma hora: "la obra transcurre en la ciudad de Miramar, Provincia de Buenos Aires, y los personajes son argentinos, adaptando y eliminando toda referencia extranjera. Así también, se eliminaron dos de los cinco actos que componen la obra original, creando circunstancias risueñas o dramáticas en el reencuentro de ambos personajes".

iv. "[L]os traductores como los adaptadores [de esas obras] son argentinos, de allí que corresponda reputárselos autores de obra nacional, máxime al mediar el consentimiento de los autores extranjeros, conforme lo exige el artículo 25 de la Ley Nº 11.723".

v. "Estamos ante OBRAS DISTINTAS, VERSIONES LIBRES, PERFECTAMENTE DIFERENCIABLES DE LAS ORIGINALES Y POR ENDE ENCUADRADAS EN LA EXENCION".

vi. La sentencia no tiene en cuenta "un precedente 'jurisprudencial' que fue dictado por la misma Sala que resolvió este caso (en una anterior composición) y el cual fue confirmado por la Excma. Cámara" caratulado "Telma Biral y otras", en el que la Sala V sostuvo: "cabe señalar que para decidir como lo hizo [...] el Tribunal Fiscal de la Nación, luego de merituar el informe técnico elaborado por Argentores [...], las pericias realizadas por el perito de la parte actora [...] y por el perito de la demandada [...], concluyó: 'Que, evidentemente la comedia 'Brujas' es un producto artístico teatral que encuadra en la definición del artículo 11 del decreto 1521 /1958".

vii. La multa debe ser revocada pues la parte actora "hizo uso de la normativa que resulta aplicable al caso". Subsidiariamente,

plantea que se configuró un error excusable "en razón de que existe una controvertida y diversa interpretación en cuanto a la aplicación de la norma tributaria exentiva prevista en el Decreto-Ley 1251/58".

IV. La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron replicados.

Sus quejas giran en torno a la decisión del Tribunal Fiscal de reducir al mínimo legal la sanción y de distribuir en el orden causado las costas "de la porción [de la multa] que se reduce".

Plantea que el Tribunal Fiscal omitió ponderar los fundamentos que el juez administrativo contempló para graduar la sanción por encima del mínimo legal que refieren a "la calidad de gran contribuyente del actor de quien se espera un grado de previsión mayor [...] para conocer [...] cómo debía declarar sus obligaciones fiscales".

Agrega que tampoco indagó "acerca de si, efectivamente, el Fisco Nacional [...] no registra otros antecedentes sumariales (que no se encuentren mencionados en las referidas 'constancias de autos')".

V. Por razones de orden lógico deben examinarse en primer término los agravios formulados por el actor.

VI. La sentencia apelada decidió, por un lado, una cuestión fáctica: que la prueba ofrecida no tenía aptitud para demostrar que la adaptación de esas obras teatrales haya implicado la creación de una obra nueva.

Y por otro lado, resolvió una cuestión jurídica: que en el período fiscal 2010 las obras teatrales de autores extranjeros no tenían encuadramiento en la exención prevista en el artículo 9 del decreto ley 1251/1958.

VII. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI" y "Junquera, Marta Aurora* ", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "*Ambulancias Privadas Argentinas SA*", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "*Banco de Italia y Río de La Plata SA*", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas " *Devez, Manuel Rodolfo" y "Del Buono, Jorge",* pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

VIII. No pueden ser admitidos los agravios que el actor sostiene para intentar rebatir el pronunciamiento apelado en cuanto consideró que la adaptación de esas obras teatrales no implicó en ningún caso la creación de una obra nueva de origen nacional.

Ello es así, pues, aquél soslaya los medios probatorios que fueron ponderados por el Tribunal Fiscal y propone interpretaciones diferentes que no logran invalidar sus conclusiones.

Ciertamente, el pronunciamiento prestó una especial consideración a las distintas respuestas que dieron las dependencias

estatales especializadas que fueron oficiadas en la presente causa y concluyó en que el informe de la Dirección Nacional de Derecho de Autor "reafirma que las obras en cuestión, son obras originales de autores extranjeros que habrían sido adaptadas para el público argentino".

Así, pues, el examen de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Fiscal en la apreciación de los hechos y de las pruebas no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio legal reseñado, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones respecto de los hechos examinados.

IX. Toda vez que la parte actora no logró acreditar en ningún caso que la adaptación de esas obras teatrales implicara la creación de una obra nueva de origen nacional, corresponde establecer si éstas tienen encuadramiento en el bloque normativo invocado por aquella:

i. Decreto ley 1251/1958:

Artículo nº 9: "Exímese de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal, a los espectáculos teatrales definidos en el art. 11, cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país".

Artículo nº 11: "Queda comprendida en la denominación 'Actividad Teatral' toda manifestación artística que signifique espectáculo con participación real y directa de actores, y no de sus imágenes, sea comedia, drama, teatro musical, lírico, de títeres, leído, de cámara, al aire libre o en locales cerrados, profesional o independiente, sin distinguir modalidades, teniéndose en cuenta únicamente la calidad del espectáculo o interés del mismo como vehículo difusor de cultura".

ii. Ley 25.037

Artículo nº 1: "A los fines de la interpretación del alcance de lo dispuesto en el artículo 9° del Decreto Ley 1251/58 modificado por el

Decreto Ley 6066/58 y ratificados por la Ley 14.467 referido a la eximición de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal, al espectáculo teatral, entiéndese que en todo momento han estado comprendidos en la referida exención: los actores, autores, directores, promotores y técnicos especializados".

iii. Ley 27.065

Artículo nº 1: "A los fines del alcance del decreto-ley 1251 de fecha 4 de febrero de 1958, modificado por el decreto-ley 6066 de fecha 25 de abril de 1958 y ratificados por la ley 14.467, a partir de la sanción de la presente ley, deberán entenderse como obras teatrales de autor nacional a las traducciones y adaptaciones de obras teatrales de autor extranjero realizadas por traductores y/o adaptadores argentinos o extranjeros con no menos de cinco (5) años de residencia en el país".

X. Es necesario recordar que las exenciones tributarias deben surgir de "la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan" (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292 :129; 302:1599) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322), ya que "la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador" (Fallos: 302:973; 334:1027) (ver, asimismo, esta sala, causas "*Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires (TF 35892-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Asociación Médica Gremial del Hospital Italiano de La Plata (TF 37111-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 22 de octubre de 2020 y del 16 de diciembre 2021, respectivamente).

XI. La línea argumental que expone el actor en relación con el tratamiento impositivo no puede ser admitida.

Ello es así, ya que, durante el período fiscal 2010 el artículo 9 del decreto ley 1251/1958 establecía con toda claridad que la exención quedaba supeditada a que las obras teatrales sean "en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país".

La interpretación que aquí es considerada coincide con el texto establecido por la ley 27.065, que viene a confirmar el recto sentido que correspondía otorgar a la legislación vigente en el período cuestionado.

Vale reiterar que esa norma establece que "[...] a partir de la sanción de la presente ley, deberán entenderse como obras teatrales de autor nacional a las traducciones y adaptaciones de obras teatrales de autor extranjero realizadas por traductores y/o adaptadores argentinos o extranjeros con no menos de cinco (5) años de residencia en el país".

XII. Respecto de la jurisprudencia invocada por el actor cabe puntualizar que la presente causa no es análoga al precedente de la Sala V, toda vez que en esta causa el Tribunal Fiscal consideró que la parte actora acreditó que el grado de adaptación de la obra implicó la creación de una obra nueva nacional y esa decisión fue confirmada por aquella sala.

XIII. La sanción de multa debe ser confirmada, pues quedó probado el elemento objetivo de la infracción y el recurrente no demostró la existencia de una causal que lo eximiera de responsabilidad.

XIV. En cuanto concierne a la posible configuración de un error excusable, cabe recordar que la admisión de este eximiente de culpabilidad es restrictiva y que su configuración exige que el contribuyente acredite de un modo fehaciente que a pesar de haber actuado con la debida diligencia no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta. Asimismo, dicho error debe ser esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta de la persona a la que se le atribuye la infracción tributaria (Fallos: 319:1524; esta sala, causa "*D-Sport SA (TF 47978-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 30 de julio de 2020).

Así, pues, la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, ya que si así fuese bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento (esta sala, causas *"B de T S.A."* y *"Pico, Valerio Rufino"*, pronunciamientos del 11 de agosto de 2011 y 31 de julio de 2018).

En ese contexto, no debe soslayarse que la admisibilidad del error de derecho requiere que se alegue y se pruebe la existencia de una oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo, circunstancias que no se verifican aquí (esta sala, causa *"Martínez, Tomás"*, pronunciamiento del 14 de mayo de 2015).

Las normas vigentes durante el período fiscal 2010 son claras en tanto eximen a las obras teatrales "en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país".

Por ello, la dispensa peticionada por el actor no puede prosperar, habida cuenta de que la claridad de la normas involucradas no deja dudas sobre la forma en que debía liquidarse el tributo.

XV. Con relación al agravio dirigido a la reducción de la multa al mínimo legal, esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que ese ejercicio no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando"* y "*TATA S.A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En ese sentido, corresponde indicar que en la resolución impugnada surge que aquél contempló la calidad de gran contribuyente del actor para graduar la sanción por encima del mínimo legal.

El Tribunal Fiscal consideró diversas circunstancias objetivas obrantes en las actuaciones administrativas como elementos atenuantes a la hora de graduar la multa impuesta, tales como la inexistencia de "antecedentes en materia sancionatoria ni que hubiera obstaculizado o entorpecido la actividad de los funcionarios actuantes".

Se advierte, pues, que las circunstancias ponderadas en la sentencia, a efectos de reducir la multa, resultan coincidentes con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).

Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias estatales para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia.

Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la AFIP, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*" pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional, habida cuenta de que no logra desvirtuar las circunstancias objetivamente valoradas.

XVI. Acerca del agravio que apunta a la distribución de las costas respecto de la reducción de la multa, es útil recordar que la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) sustituyó el último párrafo del artículo 184 de la ley 11.683, por el texto siguiente: "Cuando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación".

A partir de ese texto normativo, las costas relativas a la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 deben ser distribuidas en el orden causado ya que, como puede apreciarse con claridad, dicha sanción fue reducida —al monto mínimo— y no se alegó que “la tipificación o la cuantía” hayan sido “temerarias” o “carentes de justificación” (esta sala, causa "*Otero, Norberto Fabian (TF 29328-I) c/Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento de fecha 7 de diciembre de 2022).

XVII. En lo que atañe a la imposición de costas dispuesta por el Tribunal Fiscal por la confirmación de la determinación del

impuesto y de los intereses resarcitorios, no se advierte razones suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota, contenido en los artículos 184, quinto párrafo, de la ley 11.683, y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

No obstante, por los fundamentos expuestos en el considerando XVI, las costas relativas a la multa involucrada deben ser distribuidas, en ambas instancias, en el orden causado (artículo 68, segunda parte, del código procesal).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios y confirmar la sentencia apelada, con los alcances del considerando XVI. **2.** Distribuir las costas de esta instancia con arreglo al considerando XVII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 14/03/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38228447#399404207#20240314103724563