

GANANCIAS. DEDUCCIONES. EXPLOTACIÓN DE SERVICIO DE ASISTENCIA TÉCNICA. INTERPRETACIÓN TAXATIVA DE LA LIMITACIÓN DE LA LIG

PARTE/S:	Cosméticos AVON SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	III
FECHA:	29/10/2019
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, 29 de octubre de 2019.-PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 396/402 el Tribunal Fiscal de la Nación - TFN-, Sala C, por sentencia del 11/8/14 resolvió: 1º) confirmar parcialmente las resoluciones apeladas; 2º) revocar las sanciones apeladas; 3º) imponer las costas en el orden causado y 4º) ordenar a la AFIP-DGI a que practicara la reliquidación de la deuda fiscal resultante.

Para resolver de tal modo, reseñó los argumentos vertidos por Cosméticos Avon SACI -en adelante Avon- y por el organismo fiscal en sus respectivas presentaciones y describió las materias sobre las cuales dicho tribunal debió pronunciarse. Las mismas coincidieron con: a) la impugnación del 20% de la deducción del gasto efectuado por Avon, en concepto de regalías por tecnología abonadas a su casa matriz en el período fiscal 2004; b) la impugnación de la deducción de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial -INPI-, períodos fiscales 2001 a 2004, y c) el ajuste de las retenciones por los pagos efectuados al beneficiario del exterior, con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI.

Por su parte, precisó que a fs. 114/115 vta. fue rechazada con costas la excepción de incompetencia opuesta por el fisco nacional en relación al acto que había denegado la compensación del impuesto a las ganancias -IG-, período fiscal 2001, contra el impuesto al valor agregado -período 4/04- y el anticipo N° 1 del IG-2002, intimando a su vez al pago de estas últimas.

Indicó además que a fs. 222/223 se tuvo a Avon por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición (conf. ley 26.476), en relación a la impugnación del 20% de la deducción del gasto en concepto de regalías abonadas a la casa matriz, por los períodos fiscales 2001 a 2003.

A partir de tal reseña, en lo que concierne a la impugnación del 20% del gasto en el IG-2004, afirmó que por contrato reformulado el 1/1/01, que modificó el contrato original del 1/1/80, la firma extranjera Avon Products Inc. -en adelante Avon Products- otorgó a Avon una licencia exclusiva para utilizar las marcas y la información técnica para fabricar, hacer fabricar y vender los productos licenciados dentro del territorio nacional, pudiendo la local consultarle, en cualquier momento, aspectos referidos a la información técnica y enviar a su cargo una cantidad razonable de funcionarios para realizar consultas y recibir capacitación.

Mencionó que en contraprestación por dicha licencia Avon convino en pagar una regalía del 3% de sus ventas netas, por todos los productos licenciados vendidos durante cada período anual.

Expuso que por contrato celebrado el 1/1/04 se renovó el contrato reformulado del 1/1/01, por un período de tres años, aunque incorporándole modificaciones en torno al pago de las regalías. En lo sucesivo -describió- serían de 3% de las ventas netas por las licencias otorgadas y otro 3% de las ventas netas por la asistencia técnica suministrada por Avon Products.

Explicó que bajo el N° 10587 el INPI certificó el contrato con vigencia 1/1/04 a 31/12/06, encuadrado en los términos del artículo 93 inciso a) apartado 2º de la ley de IG (ley 20.628, t.o.).

Destacó que la posición fiscal frente a dicho contrato consistió en que transmitió una "marca" bajo la modalidad "cesión de uso o explotación", mediante una combinación de determinados elementos presentes en los "contratos de licencia" y de "franquicia", ya que en el contrato respectivo, además de otorgarse la licencia para la utilización de la marca, también se transmitieron los conocimientos y técnicas necesarias a los efectos de la fabricación, venta y distribución de los productos licenciados.

En cambio -prosiguió-, Avon consideró que se trataba de transferencia de tecnología, que involucra, entre otras cosas, la licencia de la marca, pero que implicaba algo mucho más comprensivo y extenso que ello, que es la transferencia del know how que hace a la fabricación de los productos y al desarrollo del negocio. De acuerdo con esta posición -puntualizó-, a los pagos en concepto de asesoramiento técnico no le alcanzaba la limitación del 80% de la deducción en el IG.

Efectuó una transcripción doctrinaria que expresaba lo siguiente: "-la tecnología se transmite mediante la transferencia, venta o licencia de derechos de la propiedad industrial o sea, en general, patentes y marcas. En segundo lugar, mediante la provisión de conocimientos técnicos (know how) referidos a procesos 'secretos', industriales, fórmulas, etcétera, mientras que en último término podríamos referirnos a la provisión de servicios técnicos y científicos bajo la forma de convenios acerca de la provisión de 'show-how', probablemente completados con el entrenamiento del personal", y, a continuación, sostuvo el tribunal que "-el contrato celebrado [entre Avon y Avon Products] es complejo e involucra tanto la transferencia de tecnología como el know how, e involucra asimismo algún asesoramiento técnico en forma aleatoria, es decir, que las expresiones usadas en el contrato no reflejan que obligatoriamente, deban prestar el asesoramiento, ni tampoco surge de las actuaciones administrativas la efectiva prestación del asesoramiento en cuestión, por lo que a juicio del suscrito debe confirmarse el ajuste efectuado por el Fisco Nacional".

En lo que hace a la impugnación de la deducción de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI, luego de efectuar consideraciones en torno a las leyes 22.426, 21.617, 23.697 y al decreto 1853/93, afirmó que los contratos deben cumplir con los requisitos del artículo 3º de la ley 22.426, es decir que deben registrarse a título informativo.

Aseveró que la falta de presentación del contrato ante el INPI impide que se practiquen las deducciones a los fines impositivos. En tal sentido, explicó que Avon inscribió el contrato del 1/1/01 -registro INPI N° 9428- y el correspondiente al 1/1/04 -registro INPI N° 10587- con fechas 10/12/01 y 10/06/04, respectivamente.

Ahora bien, ponderó que como el IG es un impuesto de ejercicio -de modo tal que corresponde a las sociedades de capital realizar las imputaciones impositivas al año fiscal en que termina el ejercicio anual, que en el caso de Avon era el 31 de diciembre- la deducción de los gastos resultaba procedente.

Por esta razón revocó la resolución apelada en este aspecto.

Finalmente, en lo tocante a las retenciones por los pagos efectuados al beneficiario del exterior con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI, invocó el precedente del Alto Tribunal recaído en la causa "Empresa Distribuidora de Energía Sur SA (TF 22285-I) c/DGI", dictado el 2/3/11, transcribiendo parte del mismo, y confirmando el ajuste.

Desde otra perspectiva, confirmó los intereses resarcitorios liquidados y, en relación con las multas aplicadas, las revocó al interpretar que en el caso resultaba activable la figura del error excusable, en atención a que existía jurisprudencia contradictoria y a que la materia en análisis revestía complejidad.

Para finalizar, ordenó al organismo recaudador a que efectuara las correcciones pertinentes en relación a la compensación intentada por Avon, y que le valiera la denegación por acto del 11/1/07.

Las costas las impuso por su orden, en razón de lo descripto en torno al análisis de las sanciones y, además, al interpretar que las partes pudieron creerse asistieras por un mejor derecho para defender sus planteos.

II. Que contra la sentencia de fs. 396/402 se alzaron ambas partes.

Avon apeló a fs. 409/410 -recurso concedido a fs. 413-, expresando agravios a fs. 556/570, los que fueron replicados por la contraria a fs. 618/635 vta.

El fisco nacional apeló a fs. 411 -recurso concedido a fs. 413-, expresando agravios a fs. 572/852 vta., contestados a fs. 607/617 vta.

III. Que, en su memorial, la parte actora acusa que la sentencia resulta arbitraria, volcando argumentos en pos de la viabilidad del recurso de revisión y apelación limitada consagrado en el artículo 86 de la ley 11.683.

Precisa que los aspectos sobre los cuales recae la apelación son: a) la confirmación del ajuste del 20% de la deducción del gasto por regalías abonadas a Avon Products en el período fiscal 2004; b) la confirmación del ajuste sobre las retenciones practicadas al beneficiario del exterior; c) la confirmación de los intereses resarcitorios, y d) la imposición de las costas por su orden.

En relación a lo primero, declara que el contrato del 1/1/04 es una prórroga y modificación parcial del contrato del 1/1/01, que a su vez había modificado el original del 1/1/80.

Señala que en el contrato del 1/1/04 se estableció que todos los términos del anterior continuaban vigentes, estableciéndose una regalía por asistencia técnica de un 3% y otra de 3% por la utilización de las marcas. Pone de resalto que, a excepción del punto 4º del contrato -referido a las contraprestaciones- el resto del contrato anterior se prorrogó en su totalidad.

Explica que el allanamiento formulado con relación a los períodos 2001-2003 no estuvo fundado en la inexistencia de prestaciones tecnológicas, sino en la circunstancia de que el contrato vigente en dicho período no contenía una contraprestación específica para marcas, en razón de su gratuidad, con lo cual se trataba de una situación fiscal totalmente diferente a la del período 2004.

Transcribe distintas secciones del fallo apelado y formula observaciones sobre las mismas, poniendo de resalto que reconoce la existencia de un contrato de transferencia de tecnología.

Efectúa consideraciones en torno a la "información técnica", "know how" y "asistencia técnica", y expone que en el contrato celebrado entre Avon y Avon Products se le otorgó a la primera una licencia exclusiva para utilizar las marcas y la información técnica para fabricar y vender los productos licenciados dentro del territorio, conforme con los términos del contrato del 1/1/01.

Asevera que además del uso de la marca, se estipuló el asesoramiento técnico para fabricar y vender los productos licenciados dentro del territorio y que tales productos son los que fabriquen y/o venda Avon.

Desecha la tesis del fisco nacional, en el sentido de que el asesoramiento técnico sea un accesorio a la licencia de las marcas.

Afirma que la transcripción de doctrina inserta en el pronunciamiento únicamente sirve para reconocer que el contrato en cuestión es un verdadero contrato de transferencia de tecnología.

Aduce que tanto de las pruebas obrantes en las actuaciones administrativas -en adelante a.a.-, como en el propio expediente del TFN, se acreditó la prestación del referido asesoramiento. Califica de arbitrario el fallo, al no haberse evaluado directamente la prueba producida.

Enumera los medios probatorios que no habrían sido evaluados en la instancia anterior: prueba instrumental -acreditaciones ante el INPI y trámites ante la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT), Sistemas de auditoria, Políticas y procedimientos, Control microbiológico, Boletín Informativo de Investigaciones, Sistema de lanzamiento de productos, Muestras, Materia Prima, Inflamabilidad, Otros procedimientos y Etiquetas; prueba pericial, la cual -acusa- no fue ni siquiera referenciada por el a quo. En particular pondera el dictamen del perito de Avon al punto 4º de la pericia, y estudio de precios de transferencia, en el cual surge la diferenciación de contraprestaciones entre las licencias de marcas y la de tecnología y asistencia técnica.

Afirma que la sentencia apelada reconoce que estamos ante un verdadero contrato de transferencia de tecnología y asesoramiento técnico, y sólo por omitir la evaluación de la prueba aportada concluye que no surge de la acreditación la efectiva prestación del asesoramiento.

Expone que resulta impensable sostener que no se han recibido las prestaciones de asesoramiento técnico, consistente en la transmisión de enseñanzas para operar en el negocio de Avon.

En segundo lugar, en lo que a las retenciones practicadas al beneficiario del exterior concierne, tilda de errada la invocación del precedente "Edesur" del Máximo Tribunal.

Explica las cuestiones debatidas en dicho caso, aseverando que los fundamentos jurídicos dados por la Corte Suprema no resultan aplicables al sub lite, pues en aquél caso se trataba de "nuevos contratos" que estaban pendientes de inscripción.

Sobre el particular, manifiesta que en el presente planteo existía un contrato registrado con N° 9301, con vigencia entre 1/1/00 y 31/12/04, habiendo el INPI emitido el certificado N° 143/01.

De tal modo -prosigue-, en el año 2001 tuvieron vigencia dos certificados emitidos por el INPI, originados en los contratos N° 9301 y 9428, que se superpusieron por el mismo período, manteniendo los mismos objetos. Destaca que en cada uno de los pagos efectuados durante dicho período se identificó el número de certificado que permitía aplicar la alícuota reducida.

Declara que esta circunstancia fue acreditada en el punto 3º de la pericia contable producida.

Niega que estos aspectos hubieran sido analizados por el TFN, lo cual permite corroborar la arbitrariedad en su actuación.

Desconoce que resulte de aplicación la doctrina jurisprudencial del caso "Edesur", pues aquí no estamos ante un supuesto donde se efectuaron retenciones durante tres períodos fiscales de un contrato que se llegó a registrar en el INPI con casi tres años de demora.

Rechaza que resulte de aplicación la Nota Externa N° 1/2002 -tal como lo sostuvo el fisco en el acto administrativo-, pues la misma carece de virtualidad jurídica a los efectos que pretendió otorgársele. Cita jurisprudencia del TFN.

Aduce que hubo renovación del Contrato de Licencia Reformulado.

Explica que, en rigor, resulta de aplicación el precedente "Oleoducto Trasandino Argentina SA", dictado el 8/4/08 por el Alto Tribunal.

Concluye afirmando que al momento de efectuarse los pagos se encontraban vigentes los contratos N° 9301 y 9428.

En tercer término, expresa agravios contra la confirmación de los intereses resarcitorios, afirmando que reviste causal exculpatoria el estado de duda sobre el caso concreto, evidenciado por las distintas opiniones existentes en relación al asunto; cita el precedente "Citibank NA c/DGI", dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 1/6/00.

Asevera que al propio fallo apelado ha reconocido la existencia de jurisprudencia contradictoria y la evidente complejidad de los temas discutidos, a la hora de aplicar el error excusable a las sanciones, correspondiendo en consecuencia extender sus efectos a los intereses por mora. Cita jurisprudencia.

Por último, en cuanto a la imposición de las costas, sostiene que si bien ello resultaría de aplicación en torno a los asuntos referidos a deducción del 20% del gasto en el período fiscal 2004, por un lado, y a las retenciones por los pagos efectuados al beneficiario del exterior, por el otro, no lo es con respecto a la deducción de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI.

La explicación de ello radica en que en las primeras dos materias existió jurisprudencia contradictoria y se trató de asuntos de alta complejidad, extremos no evidenciados en el tercer tópico. En torno a esto último, asevera que no hubo dificultades en la solución del conflicto y no existía una interpretación mayoritaria que dividiera a la doctrina y la jurisprudencia.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

IV. Que, por su parte, el fisco nacional expresa agravios en torno a las siguientes materias: a) el rechazo de la excepción de incompetencia opuesta en torno a la compensación practicada por Avon, y la imposición de costas; b) la admisión de la deducción de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI, períodos fiscales 2001 y 2004; c) la revocación de las sanciones por error excusable, y d) imposición de costas por su orden.

Con relación a lo primero, que, en rigor, se dirige contra la sentencia dictada el 30/6/08 (fs. 114/115 vta), explica que la apelación se sustenta en lo normado en el artículo 189 de la ley 11.683, que prevé "Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva".

En torno a la competencia del TFN, transcribe el artículo 159 del mismo cuerpo legal, declarando que la autorización o no de las compensaciones no posee un régimen equiparable a las determinaciones de oficio, distinguiéndose no solo en cuanto a sus vías de impugnación, sino también en el régimen para su cobro.

Manifiesta que el efecto suspensivo de un acto de determinación de oficio no estuvo pensado en la ley, más allá de los montos cuya intimación generara esa determinación.

En razón de ello, solicita a esta Alzada que declare la incompetencia del TFN en la materia, con costas.

Por su parte, se agravia de la imposición de costas a su cargo en este especial asunto, sosteniendo que debiera haber sido impuestas en el orden causado.

Afirma que, en función del plenario del TFN recaído en la causa "Banco Roela SA" -5/7/89-, anterior al pronunciamiento que aquí se apela, se dispuso que las denegatorias de compensaciones, en tanto actos no determinativos de recaudación, no se encuentran incluidos en las materias de su competencia. Destaca que en autos el TFN se apartó de dicho fallo plenario.

En lo que hace al asunto de fondo -deducciones en los períodos fiscales 2001 y 2004-, declara que el sentenciante se ha excedido de los límites de una razonable y discreta interpretación de las normas aplicables al caso, como de la apreciación de la prueba arimada a la causa.

Transcribe los artículos 1º, 2º, 3º, 6º, 8º y 9º de la ley 22.426, como el decreto 1853/93 (art. 7º), y la Nota Externa N° 1/02, que dispuso que "A los efectos de evitar interpretaciones dispares, se aclara que los certificados de registración emitidos por el Instituto Nacional de Propiedad Industrial, en su carácter de autoridad de aplicación, tienen vigencia a partir de la fecha de la efectiva presentación de la solicitud".

Menciona que de la normativa reseñada surge que los contratos de transferencia de tecnología deben presentarse en el INPI a mero título informativo, y tienen vigencia, a los efectos tributarios, a partir de la presentación de la solicitud ante el mencionado organismo.

Expone que Avon presentó la solicitud de ampliación del nuevo contrato con vigencia 1/1/00-31/12/04 el 29/5/01, y que el mismo fue reemplazado durante su vigencia por otro celebrado el 1/1/01, con vigencia 1/1/01-31/12/03; éste fue presentado en el INPI el 10/12/01. Por último, el 10/6/04 Avon presentó el contrato con vigencia 1/1/04-31/12/06.

Puntualiza que la sentencia apelada es arbitraria en este asunto, pues existieron remisiones al exterior de fechas anteriores a la inscripción de los contratos en el INPI, no amparados por el régimen, o sea, no deducibles.

Declara que los pagos al exterior se efectúan en función de las unidades vendidas en el transcurso del ejercicio fiscal, y no un solo pago al final del mismo.

Sostiene que si bien el IG es un impuesto de ejercicio, en modo alguno puede ir más allá de lo que puntualmente se ha establecido para el régimen de contratos registrados en el INPI.

En tercer lugar se agravia de la activación del error excusable.

Destaca que la actora omitió acreditar no haber tenido la posibilidad de comprender el carácter antijurídico de su conducta, no surgiendo de los antecedentes administrativos pruebas que abonen la existencia de aquella figura exculpatoria.

En abono a su postura invoca el precedente "Morixe Hnos SACI", dictado por el Máximo Tribunal el 20/8/96.

Solicita que se confirmen las multas aplicadas.

Finalmente, en cuanto al modo en que fueron impuestas las costas en la sentencia de fs. 396/402, considera desacertada la decisión del a quo, toda vez que, en su entender, no hubo jurisprudencia divergente y la interpretación de la inscripción de los contratos ante el INPI quedó zanjada con el dictado de la Nota Externa N° 1/02, que es de fecha anterior a los ajustes de autos.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia en cuanto fue materia de agravios, con costas.

V. Que todo ello sentado, cabe colegir que las materias sobre las cuales este tribunal de alzada se halla compelido a pronunciarse son vastas.

Razones estrictamente metodológicas sugieren enumerarlas de la manera que sigue, procediendo en lo sucesivo a darles tratamiento en el orden en que se las expone. A saber:

i) Competencia del TFN para entender en la apelación de Avon contra la Nota de fecha 11/1/07, glosada a fs. 41/42; cuestión que incluye las costas impuestas por el a quo a cargo del fisco nacional. Sujeto apelante: AFIP.

ii) Deducción de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI, períodos fiscales 2001 a 2004. Sujeto apelante: AFIP.

- iii) Base sobre las cuales corresponde aplicar las retenciones por los pagos efectuados al beneficiario del exterior, con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI. Sujeto apelante: Avon.
- iv) Dedución del gasto efectuado por Avon en concepto de regalías por tecnología abonadas a Avon Products en el período fiscal 2004. Sujeto apelante: Avon.
- v) Sanciones aplicadas. Sujeto apelante: AFIP.
- vi) Intereses resarcitorios liquidados. Sujeto apelante: Avon.
- vii) Reliquidación de la deuda y reajuste de la liquidación practicada por el organismo recaudador en la Nota del 11/1/07.
- viii) Costas del proceso de fondo (ítems ii, iii, iv, v, vi). Sujetos apelantes: ambos.

Previo a comenzar con el análisis de cada asunto, se impone destacar que las resoluciones dictadas por el fisco nacional coinciden con la N° 104/2006 (DV DEOA) -que determinó de oficio la materia imponible en el IG-2001 a 2004; liquidó los intereses resarcitorios e impuso una multa en los términos del artículo 45, graduada en un 70% del impuesto omitido- (fs. 9/39), y con la N° 105/2006 (DV DEOA), que determinó de oficio los montos imposables en concepto de IG-Retención con carácter de pago único y definitivo a Beneficiarios del Exterior, por los períodos 03/01 a 10/01 y 02/04, con más los intereses resarcitorios y una multa de similares características que la anterior (fs. 128/149).

VI. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

VII. Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, in re "Merlino Automotores S.A." del 12/3/09; Sala II, "Frigorífico Marejada S.A." del 29/12/2009; Sala IV, "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/10; Sala V, "Del Buono, Jorge Luis" del 15/03/07; esta Sala, "Adicción al Deporte SA", Causa N° 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI", Causa N° 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, "Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo", Causa N° 74722/2018, del 18/7/19).

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria.

VIII. Que en primer lugar, con relación al agravio introducido por el fisco nacional acerca de la competencia del TFN para entender en el planteo referido a la Nota del 11/1/07 (fs. 41/42), suscripta por la Jefa de la División Recaudación del Departamento Gestión de Cobro, cabe comenzar por apuntar que a través de la misma se intimó a la actora al pago del saldo de la DDJJ-IVA -período 04/02- y del primer anticipo del IG -período fiscal 2002-, en razón de tornarse inexistente el saldo favorable oportunamente declarado en el IG-2001. Es en razón de esto último que, según se menciona en la Nota, las dos compensaciones resultarían improcedentes.

Avon apeló dicha Nota, juntamente con la Resolución N° 104/06 (DV DEOA) -recurso obrante a fs. 45/74 vta.-, lo cual valió la oposición a la competencia del TFN planteada por la contraria a fs. 85/88 vta, como cuestión previa.

El TFN rechazó dicho planteo, afirmando "Que la pretensión que intenta hacer valer el fisco nacional a través del acto apelado, importa una flagrante alteración del sistema de garantías previsto por el legislador. Mal puede el organismo fiscal afirmar, en sustento de su denegatoria de compensación, que surgirá la inexistencia de saldo a favor oportunamente declarado por el período 2001 en el impuesto a las ganancias que permitiera realizar la compensación pretendida, en atención a las impugnaciones efectuadas por resolución N° 104/06 -que se apela conjuntamente en estos autos-, cuando la existencia o no de ese saldo se encuentra a decisión de este Tribunal-" Y en otra parte, luego de referir al precedente "Unitan SA -inc. med-c/EN-AFIP-DGI s/medida cautelar (autónoma)" dictado por esta Sala III el 26/4/07, Causa N° 6170/07 -entre otros precedentes-, agregó "De este modo, el Tribunal Fiscal de la Nación se aparta de los lineamientos del plenario recaído en la causa 'Banco Roela SA', citado por el demandado en apoyo de su postura, donde se dispuso que las denegatorias de compensación, en tanto actos no determinativos de recaudación, no se encontraban incluidas en las materias de su competencia-" (sentencia del 30/6/08, glosada a fs. 114/115 vta).

Según se puede advertir, los agravios planteados por el fisco nacional contra este pronunciamiento, en sustancia, son coincidentes con los argumentos blandidos al momento de contestar el recurso de apelación ante el TFN, los cuales han sido recogidos por éste y dirimidos.

Siendo ello así, en atención a lo normado en el artículo 266 del CPCCN, corresponde declarar desierto el recurso de apelación deducido por la parte demandada en este particular, en tanto no constituye una crítica razonada y concreta del decisorio de fs. 114/115 vta. (CSJN, Fallos 327:760; 319:2108; 324:2745; 325:3422).

Las costas impuestas por el tribunal administrativo en este particular asunto se confirman, imponiéndosele asimismo al fisco nacional las de esta instancia.

IX. Que el segundo tópico que corresponde examinar se relaciona con la deducción en el IG de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI; períodos fiscales involucrados: 2001 a 2004.

Este agravio, como se señaló, lo introdujo AFIP.

Dada la complejidad que la materia encierra, se torna imperioso efectuar un acabado informe de los componentes facticos y jurídicos que encierra, los cuales también resultarán de utilidad para el examen del resto de las cuestiones involucradas.

Avon y Avon Products -ésta con domicilio en los Estados Unidos de América- son dos compañías vinculadas que han celebrado sendos contratos de transferencia de tecnología desde el año 1980.

En el inicio celebraron el Contrato N° 5078, que contó con sucesivas renovaciones en los años 1985, 1989, 1995 y 2000 (a.a., Cpo 18608, fs. 34/68).

El 23/10/00 las partes suscribieron el Contrato N° 9301, por el que acordaron renovar el Contrato N° 5078 por cinco años, abarcando el período 1/1/00-31/12/04. El mismo contenía una cláusula de "Contraprestación y pago" de 2% de las ventas netas

del licenciatario: Avon. Este contrato fue presentado en el INPI el 29/5/01, recibiendo el Certificado N° 143/2001 (a.a, 13717-116-2014, fs. 723/739).

A su vez, las partes celebraron el Contrato N° 9428, en cuya virtud se "Consideró conveniente enmendar y reformular el Contrato Original, las partes, por lo tanto, han acordado cancelar el Contrato Original y consolidar sus cláusulas con los cambios y/o modificaciones convenidos-", estipulando su segunda cláusula: "Por el presente se cancela y se da por concluido en forma inmediata el Contrato Original".

A este contrato se lo denominó "Contrato de Licencia Reformulada"; abarcó el segmento de tiempo 1/1/01-31/12/03 y previó una contraprestación en concepto de regalía del 3% de las ventas netas de Avon. Fue celebrado el 1/1/01 y presentado en el INPI el 10/12/01, organismo que le otorgó el Certificado N° 211/01 (a.a., 13717-116-2014, fs. 705/722).

Finalmente, se perfeccionó el Contrato N° 10587, por medio del cual las partes acordaron renovar el "Contrato de Licencia Reformulada" por un período de tres años, sustituyendo la cláusula correspondiente a las contraprestaciones a cargo de Avon - asunto que será objeto de estudio ut infra-. Fue suscripto el 1/1/04; la vigencia abarcó el período 1/1/04-31/12/06 y se presentó en el INPI el 10/6/04, obteniendo el certificado N° 185/04 (a.a., segundo cuerpo 18608, fs. 342/344).

A través de dichos instrumentos -en lo que aquí alcanza con señalar-, Avon Products proveería de determinados bienes inmateriales a Avon, y ésta la retribuiría a través del pago de regalías, cuantificadas en función de sus ventas netas.

Desde el plano fiscal, la Ley de Transferencia de Tecnología Industrial (Ley 22.426), en lo que aquí incumbe destacar, establecía que "La falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2° o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán su validez pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor" (art. 9°, el subrayado no pertenece al texto original).

Vale aclarar que si bien la reforma legislativa operada a través de la ley 27.430 abrogó este precepto, tal extremo resulta ajeno a este análisis, por tener vigencia a partir del 30/12/17.

Entonces, teniendo en cuenta que el "Contrato de Licencia Reformulada" -Contrato N° 9428- fue celebrado el 1/1/01 y presentado en el INPI el 10/12/01, y que el Contrato N° 10587 fue concertado el 1/1/04 y presentado en el INPI el 10/6/04, el fisco nacional impugnó las deducciones practicadas por Avon en el IG, vinculada con los pagos efectuados entre el día 1/1/01 al 9/12/01 y entre el 1/1/04 al 9/6/04. Ello impactó en las DDJJ-IG, períodos fiscales 2001 a 2004 (vide fs. 12).

Dicha tesitura no fue avalada por el TFN, en base a considerar que el IG es un impuesto de ejercicio (ver Considerando I), motivo por el cual revocó el ajuste.

X. Que preliminarmente, se impone destacar que la circunstancia de que el legislador haya diseñado al IG como un gravamen en el cual los gastos se imputan a lo largo del período anual (Ley de IG, art. 18), no empece a que, en el cumplimiento de tal manda, se deban adoptar los gastos que cumplan con los condicionamientos impuestos por el resto del ordenamiento legal vigente.

Cabe recordar que es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, y que en casos no expresamente contemplados ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulte aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (CSJN, Fallos: 297:142).

Es por ello que el fundamento jurídico sostenido por el TFN no es aquí compartido.

Ello sentado, a la luz de las motivaciones expuestas por el organismo en el acto administrativo en cuestión, se estima que el análisis del asunto ha de centrarse en los términos de los contratos, bajo el prisma del ordenamiento jurídico aplicable.

XI. Que debe examinarse primeramente el Contrato N° 10587.

Como se dijo, el mismo renovó el "Contrato de Licencia Reformulada" por un período de tres años, introduciendo modificaciones en torno a la contraprestación a cargo de Avon: mientras que en el Contrato N° 9428 se contemplaba una regalía del 3% de las ventas netas por todos los productos licenciados vendidos por Avon -cláusula 4° a.-, en el Contrato N° 10587 se estipuló una regalía del 3% de las ventas netas de todos los productos licenciados vendidos por Avon, y otro 3% con respecto a la asistencia técnica suministrada por la firme foránea -cláusula 4°-.

En sustancia, hay semejanza en los productos que Avon Products otorgó a Avon, y diferencias en la contraprestación a cargo de ésta.

En este estudio, el resultado será diverso según se interprete que el Contrato N° 10587 es una renovación del Contrato N° 9428, o bien que lo sustituye por uno nuevo.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en un planteo que, en lo medular, guarda similitud con la de autos. En rigor, se trató de un caso en el cual el TFN había resuelto revocar el ajuste en el IG, centralmente en razón de que, en su criterio "el monto contractual no se encuentra incluido dentro de los requisitos exigidos por la normativa aplicable [en referencia a las leyes 22.426 y 20.628] a fin de determinar el tratamiento fiscal que corresponde acordar a los pagos" y, frente al planteo formulado por el fisco nacional al apelar la sentencia -sosteniendo que correspondía asimilar el hecho de no haber informado al INPI la actualización del monto oportunamente estimados, con la falta de inscripción del contrato- esta Sala lo desestimó, habida cuenta de que "la obligación, que según el Fisco incumpliera la actora, de realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener por parte de la autoridad de aplicación la expedición de un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado, no encuentra apoyo en las normas aplicables- sólo en el supuesto de celebrarse un nuevo acuerdo podría surgir la necesidad de registrarlo, lo que no aconteció en el caso de autos, dado que la diferencia señalada deriva de la forma de pago estipulada en el contrato ya registrado-" (Conf. in re "Oleoducto Trasandino Argentino SA c/AFIP-DGI", Causa N° 46598/03, del 21/9/05). Vale destacar que el 8/4/08 la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el recurso ordinario incoado por la demandada contra esa sentencia.

La misma línea ha seguido la Sala IV en la Causa N° 2230/08, in re "Monsanto Argentina SA (TF 21.402-I) C/DGI", del 18/2/10 y la Sala I, en la Causa N° 17664/2013, in re "Amcor Pet Packaging de Argentina SA c/DGI", del 3/2/15; sentencias que se encuentran firmes.

No resulta ajeno que Avon celebró un nuevo contrato y que lo presentó en el INPI, empero, según se ha indicado, en el mismo las partes dejaron expresa constancia de que acordaban renovar el "Contrato de Licencia Reformulada" del 1/1/01, y de que únicamente introducían una variable en las contraprestaciones a cargo de Avon, permaneciendo inalterado el resto del acuerdo anterior.

En contraste, distinto ha sido, pues, el planteo que llegó a instancias del Máximo Tribunal en los autos "Empresa Distribuidora de Energía Sur SA (TF 22285-I) C/DGI", fallada el 2/3/11, en el cual se confirmó el ajuste en el IG, ya que la firma contribuyente no había registrado el contrato de asistencia técnica en el INPI.

En dicho precedente el Címero Tribunal afirmó "- hasta que efectivamente registró el contrato de asistencia técnica ha excedido toda razonable pauta temporal, y aquella no ha expuesto ningún motivo atendible para justificarla. En ese contexto, está claro, que la situación del sub examine es diferente de la considerada por esta Corte en la causa O.73.XLII 'Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva' -sentencia del 8/4/08- pues allí, el contribuyente, al momento de efectuar los pagos a los beneficiarios del exterior había registrado el contrato ante la autoridad de aplicación y, por tanto, lo único que se

encontraba en tela de juicio era si resultaban exigibles los certificados que acreditaran los ulteriores alcances del contrato ya inscripto" (Considerando 11. El subrayado es aquí agregado).

XII. Que con relación a este segundo asunto, el cual, como se indicó, mereció la revocación del TFN, corresponde confirmar la sentencia -es decir, revocar el ajuste-, por los fundamentos expuestos, únicamente con relación a los pagos efectuados por Avon entre el 1/1/04 y el 9/6/04. Esto es así, debido a que los mismos resultan deducibles de las ganancias obtenidas por aquella, al hallarse debidamente inscripto en el INPI el Contrato N° 9428, renovado por el Contrato N° 10.587.

XIII. Que distinta es la situación con relación, específicamente, al Contrato N° 9428.

Según se dijera en el Considerando IX, por un lado se suscribió el Contrato N° 9301, el 23/10/00 -que renovó el Contrato N° 5078-, previendo una vigencia entre el 1/1/00 y el 31/12/04, y por el otro el Contrato N° 9428, el 1/1/01, en cuya virtud se canceló y dio por concluido el Contrato N° 5078 y sus renovaciones, con vigencia 1/1/01-31/12/03.

Esto quiere decir que el Contrato N° 9428 canceló anticipadamente la vigencia del Contrato N° 5078 -renovado por el Contrato N° 9301-, ya que la entrada en vigencia de aquél operó el 1/1/01, mientras que éste originalmente permitía el 31/12/04.

A partir de esta circunstancia, se avizora que no es exacto lo que arguye la actora en su memorial, en el sentido de que en el año 2001 tuvieron vigencia dos certificados emitidos por el INPI, superponiéndose por el mismo período los contratos N° 9301 y 9428. Por el contrario, éste extinguió a aquél.

No obsta a esto la circunstancia de que el perito de la parte actora dictaminara que los pagos efectuados entre el 3/01 y el 9/01 hayan sido realizados en función del Contrato N° 9301, y los realizados a partir de 10/01 en orden al Contrato N° 9428, desde que dicha información fue extraída directamente de la propia comunicación brindada por Avon al contestar la vista (vide fs. 306).

Ahora bien, continuando con este razonamiento, si se advierte que el Contrato N° 9428 fue presentado en el INPI el 10/12/01 -sumado al hecho de que, como vimos, el 1/1/01 se canceló el Contrato N° 9301-, no podemos arribar a otra conclusión que, entre el 1/1/01 y el 9/12/01, ningún contrato se encontraba inscripto en los términos de la ley 22.426, lo que conduce a resolver, entonces, que los pagos efectuados en ese segmento temporal no son deducibles en la liquidación del IG.

A partir de esto último, corresponde pues revocar la sentencia apelada -o sea, convalidar el ajuste fiscal que impugnó la deducción de los gastos-, sólo con relación a los pagos realizados por Avon entre el 1/1/01 y el 9/12/01.

XIV. Que la tercera de las materias elevadas a esta instancia de revisión versa sobre la renta neta presunta respecto de la cual debe calcularse las retenciones por los pagos efectuados al beneficiario del exterior.

Sabido es que la ley del gravamen contiene una especial regulación de esta materia (Título V), disponiendo -en lo que aquí interesa- que "Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos: 2. El ochenta por ciento (80 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso" (art. 93, parte pertinente).

Por su parte, el inciso h -norma residual- del mentado artículo 93, prevé una renta neta presunta del noventa por ciento (90 %) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

En uno y otro caso, la alícuota que corresponde aplicar sobre esas bases de imposición es del 35% (art. 91).

Por las mismas razones que las apuntadas en el anteúltimo párrafo del Considerando IX, el fisco nacional consideró que Avon practicó e ingresó en defecto las retenciones del IG con carácter de pago único y definitivo, por los hechos imponible que tuvieron lugar desde el 03/01 al 10/01 y el 02/04, al haberlos calculado sobre el 80% de los importes pagados, en lugar del 90% (ver fs. 130 y 137/139).

Pues bien, siendo que la matriz examinada en los Considerandos XI, XII y XIII es la misma que ha servido de resorte a las partes para sustentar sus respectivas posiciones, los resultados de aquél examen son plenamente aplicables a este dilema. En línea con esta explicación, ver "Ingredion Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" (CNACAF, Sala IV, Causa N° 42746/2016, del 8/9/16. Sentencia firme).

En razón de aquello, los pagos efectuados por Avon en el segmento de tiempo que va del 03/01 al 10/01 conducen a retener e ingresar una ganancia de fuente argentina calculada sobre una base del 90%, y los realizados en 02/04 sobre una del 80%.

Entonces, teniendo en cuenta que el TFN confirmó el ajuste fiscal, se resuelve confirmar la sentencia apelada sólo con relación a las retenciones correspondientes al 3/01 a 10/01, desestimando la apelación en torno al resto de las retenciones practicadas.

XV. Que el cuarto asunto se corresponde con el quantum de la deducción referida al gasto en concepto de regalías por tecnología, en el período fiscal 2004.

Concretamente, el debate gira en rededor de la incorporación introducida al texto de la ley del IG por conducto de la ley 25.063 de 1998. Veamos.

En el texto vigente de la ley 20.628, se encuentra vedada la deducción de "Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación" (art. 88, inc. m). Concordantemente, el Decreto 1037/00 introdujo un agregado al decreto reglamentario de la ley (Decreto 1344/98), disponiendo que "A efectos de lo dispuesto por el inciso m) de artículo 88 de la ley, sólo será deducible el ochenta por ciento (80%) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior-" (art. 146.1).

Ahora bien, según consta en autos, en el período fiscal 2004 Avon dedujo el 80% de las retribuciones abonadas a Avon Products en concepto de marcas, y el 100% -es decir, sin aplicar la previsión legal enunciada- por las retribuciones correspondientes a la asistencia técnica.

En prieta síntesis, el fisco nacional sostiene que ambos conceptos deben deducirse en un 80% -de ahí que impugna el 20% en concepto de asistencia técnica-, y la actora que, en lo que se refiere a las retribuciones por la asistencia técnica, le cabe el régimen general en materia de deducciones, es decir, la deducción del 100%.

La tesis del organismo se compendia en los siguientes pasajes de la Resolución N° 104/2006 (DV DEOA): "-en el presente caso estamos frente a un [una] transmisión de 'Marca' realizada bajo la modalidad de 'Cesión de uso o explotación', que materializa mediante una combinación de determinados elementos presentes en los 'Contratos de Licencia' y 'Franquicia', ya que en el contrato además de otorgarse entre Avon y Avon Argentina, la licencia para la utilización de las Marcas, también en forma conjunta se transmiten los conocimientos y técnicas necesarios a los efectos de la fabricación, venta y distribución de los productos licenciados".

"Que a mayor abundamiento, la transferencia de Información Técnica es el medio mediante el cual se hace efectivo el know how necesario para la fabricación, distribución y venta de los productos-".

"Que por lo tanto, la transferencia de Información Técnica por parte de Avon a Avon Argentina, constituye una cesión de derechos y no una locación o prestación de servicios, ya que sólo en este último supuesto y bajo determinadas condiciones, se estaría en presencia de la figura de Asistencia Técnica, por lo que no puede entenderse como una locación de servicios a la transferencia de información técnica tal como pretende la rubrada".

"Que por lo expuesto no existe una independencia entre la licencia dada por las marcas y la licencia por asesoramiento técnico, tal como pretende la encartada, por cuanto el pago de las Regalías por los períodos 2001 a 2004, incluía tanto las 'Marcas' como

la 'Información Técnica', situación que no cambia por el hecho de haberse incrementado la alícuota sobre la base de una pretendida diferenciación que no se verifica" (sic, fs. 19/20).

De su lado, la actora afirma que los acuerdos "son contratos de transferencia de tecnología, que involucran si, entre otras cosas, la licencia de la marca, pero que implican algo mucho más comprensivo y extenso que ello, que es la transferencia del know how que hace a la fabricación de los productos y al desarrollo integral del negocio" (fs. 52).

"la licencia, además del uso de la marca, establece la provisión del asesoramiento técnico para fabricar y vender los productos licenciados dentro del territorio y que tales productos son los que fabriquen y/o vendan Avon Argentina y no como pretende el Fisco que tal asesoramiento técnico es crio a la licencia de utilizar las Marcas" (fs. 559).

XVI. Que evidentemente, de lo que el asunto versa es del tratamiento que corresponde asignar a las retribuciones que abonó Avon a Avon Products por la Asistencia técnica transferida.

En resumidas cuentas, para el fisco esta licencia es "accesoria" a la de la "marca", mientras que para la actora ambas son "independientes".

El estudio de esta trama debe comenzar por el instrumento que prevé las contraprestaciones a cargo de Avon, el cual coincide con el Contrato N° 10587 del que anteriormente dimos cuenta.

El mismo contempla una contraprestación equivalente a una regalía del 3% de las ventas netas de todos los productos licenciados vendidos "en contraprestación de las licencias otorgadas", más una regalía del 3% de las ventas netas del período "con respecto a la asistencia técnica suministrada" (a.a., segundo Cuerpo 18608, fs. 342). El conflicto pues se localiza en esta última previsión convencional.

En la presentación que Avon efectuó en el INPI, en relación al Contrato N° 10587, declaró que la tecnología que se transmitía incluía Producto, Marcas, Ingeniería, Servicios técnicos, Asistencia técnica, Formación y capacitación de personal y Otros casos. Todos ellos se encuentran detallados en los Anexos I, II y III acompañados a la autoridad de aplicación. Por su parte, allí mismo se consignó que no existía transferencia de Patentes y Diseños o modelos industriales (a.a., segundo, tercero y cuarto Cuerpo 18608, fs. 332, 336/341 y 346/688).

En definitiva, la cuestión a resolver estriba concretamente en determinar si la retribución vinculada con la asistencia técnica es merecedora de la limitación prevista en la ley 20.628, artículo 88 inciso m), y el Decreto 1344/98, artículo 146.1.

XVII. Que en criterio de estos juzgadores, la solución viene de la mano de la lectura e interpretación del mentado inciso m), en el contexto general de la ley del gravamen.

El dispositivo alude específicamente a "marcas" y "patentes" pertenecientes a sujetos del exterior.

A partir de tal premisa puede sostenerse que, una interpretación exegética excluye cualquier otra licencia que se transmita, permitiéndole al receptor deducir el total del gasto.

Dicha solución, que aquí se propicia, se ve corroborada por la lectura integral de la ley del impuesto.

En efecto, según se puede advertir, cuando el legislador ha querido efectuar una descripción de carácter "enunciativa" de los bienes inmateriales, lo ha hecho sin vacilar. Sirvan los siguientes ejemplos: en materia de "Renta de segunda categoría" alude a "derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares" (art. 45 inc. h); en lo que al "Costo computable de intangibles" refiere a "llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares" (art. 60), o bien a "bienes inmateriales" en general (art. 65); al enumerar las "Deducciones admitidas" consigna "bienes inmateriales-como patentes, concesiones y activos similares" (art. 81 inc. f) -y el Decreto 1344/98 en esta temática prevé a los "intangibles" en general-; en materia de "Reorganización de sociedades" incluye a los "inmateriales" (art. 78 inc. 6º); en términos de "Ajuste por inflación" regula los "bienes inmateriales" (art. 95 inc. 5º); en lo que concierne al tratamiento de las ganancias de fuente argentina en cabeza de sujetos no residentes describe "servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría" y "cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos" (art. 93 inc. a. apartados 1º y 2º); incluso, en el propio artículo 88, al prescribir las deducciones que no son admitidas, incluye "la amortización de llave, marcas y activos similares" (inc. h). Todos los subrayados son aquí insertos.

Nótese que el caso que nos ocupa, por el contrario, la descripción es "taxativa", ya que sólo refiere a "marcas y patentes", sin incorporar ningún tipo de aditamento, como ser "otros activos similares", "demás objetos", "otros bienes inmateriales", etc.

Ello conduce a interpretar que el límite a la deducción en cuestión únicamente alcanza a las retribuciones vinculadas con la explotación de las marcas y las patentes, quedando fuera de su alcance el resto de los bienes inmateriales.

En este sendero, cabe recordar que cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (CSJN, Fallos: 218:56, 320:2145, considerando 6º, entre otros).

En razón de lo expuesto en esta parcela, se concluye que la retribución por la explotación de los servicios de asistencia técnica transferidos por Avon Products a la actora, es deducible en un 100%.

Por tanto, teniendo presente que el TFN confirmó el ajuste referido a este tópico, corresponde hacer lugar al recurso incoado por la parte actora y revocar la sentencia en este aspecto.

XVIII. Que el quinto punto a tratar se identifica con las sanciones aplicadas por el fisco nacional en las Resoluciones N° 104 y N° 105/2006 (DV DEOA).

Al respecto, se alza la representación fiscal contra la sentencia del inferior, que las revocó aplicando la figura del error excusable; fundó la decisión en la complejidad de los temas discutidos y en la presencia de jurisprudencia contradictoria.

Sobre este asunto los agravios del fisco nacional son atendibles. Veamos.

Como primera aproximación al tema, cabe aseverar que la fundamentación de la sentencia apelada luce insuficiente, pues en los breves dos párrafos que decida a la medida, no menciona cuál sería la jurisprudencia contradictoria que le habría provocado una conducta omisiva a Avon al presentar las declaraciones juradas del IG (conf. ley 11.683, art. 45); de hecho, no practica un examen pormenorizado de cada una de las materias involucradas en la litis.

Es que cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente, al que versa sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material.

Por ello, este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (esta Sala, Causa N° 17284/2012, in re "Electromecánica Vic SA (TF 33.885-I) c/DGI", del 29/11/2012; Causa N° 49671/2016, in re "Techint Compañía Técnica Internacional SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo", del 19/3/19) y sólo en la medida que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar la misma a los mandatos de las normas jurídicas (Conf. CSJN, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447).

Para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación (conf. CSJN, "Morixe Hnos S.A.C.I", del 20/08/96, Fallos 319:1524; CNCAF, Sala III in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGI", Causa N° 36.571/12 del 13/02/13; "Arauca Bit AFJP SA (TF 36903-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo", Expte. N° 56534/2015, del 16/2/2017; Sala V, "Athuel Electrónica S.A.

(TF 20.688-I) c/ D.G.I.", Expte. N° 22846/2006, del 11/05/06; Sala I, "B de T SA c/ EN-AFIP DGI-Resol 130/07 (CEN) s/ DGI", Expte N° 12171/2007, del 11/08/11 y Sala II, in re "Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGI", Expte. N° 43115/2011, del 10/4/12).

En suma, del examen de la conducta desplegada por la actora, desde el prisma de las pautas hermenéuticas expuestas, se extrae que el agravio del organismo recaudador resulta atendible y la decisión apelada -en su resolutive 2º- debe ser revocada.

En consecuencia, se mantienen las multas en los términos del artículo 45 de la ley de rito, graduada en un 70% del impuesto omitido.

XIX. Que, en sexto lugar, en lo relativo a los intereses resarcitorios aplicados, caben las mismas consideraciones expuestas en el considerando anterior, en lo pertinente.

Ello así, la jurisprudencia de esta Cámara, en línea con la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siempre consideró pacíficamente que la última parte del entonces artículo 509 del Código Civil resulta aplicable a los intereses regidos por la ley 11.683, y, por ende, existen situaciones no imputables al contribuyente que lo eximen del pago de esas deudas accesorias.

Sin embargo, lo que históricamente ha motivado tal tipo de resultados fue la constatación en cada caso de verdaderas "circunstancias excepcionales". Así, queda claro, por ejemplo, que disentir con el organismo recaudador en la interpretación de una norma tributaria, inclusive con base en precedentes contradictorios, no demostraría la inexistencia del elemento subjetivo que justifique la exención de intereses (CSJN, "Citibank NA c/DGI", Fallos 323:1315); o que las dificultades financieras del contribuyente no configurarían una razón excepcional, ni el cumplimiento indubitado de su deber de diligencia que autorice esa exención (esta Sala, con diferente integración, Causa 14.562/1998, in re "Jugos Santa Fe S.A. (T.F. 10.523-I) c/ D.G.I.", del 1/02/00). Mientras que, por el contrario, la situación económica general imperante durante un período específico podría operar como causal eximente de pago de los intereses (conf. CSJN, "Nobleza Piccardo (TF 11388-I) c/DGI", del 28/9/10; Fallos 333:1817).

Siendo ello así, no se advierte en el sub lite la presencia de elemento alguno que amerite eximir de los intereses resarcitorios a Avon, motivo por el cual se rechaza el planteo de la actora y se los confirma.

XX. Que en séptimo lugar, la sentencia del TFN de fs. 396/402, atento al modo en que resolvió las cuestiones de fondo, ordenó a la DGI a que practicara la reliquidación de la deuda, extremo cumplido a fs. 419/425, 445/450 vta, 506/527 vta. y 544/549 vta.

A fs. 552/553 el a quo aprobó la reliquidación acompañada por la actora a fs. 485 y declaró que no correspondía reliquidar suma alguna con respecto a la Resolución N° 105/06 (DV DEOA).

Ahora bien, en atención al modo en que aquí se resuelve la contienda, corresponde dejar sin efecto dicho pronunciamiento en su totalidad, e instruir al TFN para que adopte las medidas del caso a fin de que se practique una nueva reliquidación de la deuda (conf. ley 11.683, art. 187).

En particular, se deberá liquidar la obligación tributaria de las Resoluciones N° 104 y N° 105/06 (DV DEOA), incluyendo los intereses resarcitorios y las multas -en los términos y con la graduación en que fueron impuestas-, en las proporciones correspondientes.

Asimismo, deberá calcularse la gravitación que la Resolución N° 104/06 (DV DEOA) -en la parte que se confirma- produce en la compensación denegada por Nota del 11/1/07.

XXI. Que por último -octavo asunto-, resta tratar el agravio que ambas partes han esgrimido contra la imposición de las costas, en lo tocante a la cuestión de fondo.

El tribunal de grado las impuso por su orden, remitiéndose a los fundamentos que lo llevaron a aplicar el error excusable, adicionando el hecho de que, tanto la actora como la demandada, pudieron creerse asistidas por un mejor derecho para defender sus planteos.

Al respecto, si bien las razones fundantes de tal decisión lucen pobres, los méritos que seguidamente se enunciarán conducen a confirmar la medida, para ambas instancias.

XXII. Que la pauta general en esta disciplina se erige sobre el principio de la derrota (CPCC, art. 68, primer párrafo. CSJN, Fallos: 323:3115; 325:3467), en donde, quien pretenda exceptuarse de la misma, deberá demostrar acabadamente las circunstancias que justifican el apartamiento de ella (CSJN, Fallos: 312:889).

Asimismo, es posible reconocer excepciones a esa regla en el segundo párrafo de aquél precepto del derecho procesal, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (CSJN, Fallos: 311:809 y 317:1640, entre otros).

Bajo estas premisas, es adecuada la distribución de las costas en el orden causado cuando -entre otros extremos- el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (CSJN, Fallos: 280:176, considerando 14º de la mayoría y 17º de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CSJN, Fallos: 320:2964), de tal modo que todo ello ha podido generar en la parte -la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable" (CNACAF, esta Sala, causa N° 30.272/2012 in re "Morales Silvia Mónica c/ EN-PEN-AFIP-Resol 3212/11 s/ amparo Ley 16.986", sentencia del 20/12/2012; en el mismo sentido, CNACCF, Sala I, causa N° 532, in re "Bernardino Rivadavia Soc. Coop. c/ Gobierno de la Nación s/ Cobro de pesos", del 10/07/1991).

Ahora bien, no puede soslayarse que las cuestiones que aquí se han analizado -particularmente las derivadas de los ajustes efectuados en las Resoluciones N° 104 y 105/06 (DV DEOA)- son verdaderamente singulares, cuyo estudio demandó una cuidadosa lectura de los contratos de transferencia de tecnología a la luz de la leyes 22.426, 20.628 y normas reglamentarias. Tal labor fue, precisamente, la que arrojó por resultado la confirmación parcial de los ajustes, de modo tal que ambas partes tuvieron justas razones para expresar sus pretensiones.

Por estos motivos, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto impuso las costas por su orden, e imponerlas de igual modo en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, SE RESUELVE: admitir parcialmente los recursos de apelación deducidos por ambas partes y, en consecuencia, modificar la sentencia apelada en los siguientes términos: 1º) Se confirma la sentencia del TFN de fs. 114/115 vta., en lo concerniente a su competencia para entender en el planteo referido a la Nota del 11/7/07, con costas (Considerando VIII). 2º) Se confirma parcialmente el resolutive 1º de la sentencia de fs. 396/402, en lo que respecta a los ajustes efectuados en las Resoluciones N° 104/06 (DV DEOA) y N° 105/06 (DV DEOA), en los términos expuestos en los Considerandos XII, XIV y XIX; 3º) Se revoca el resolutive 2º de la sentencia de fs. 396/402, en lo referente a las multas aplicadas, en los términos que surgen de los Considerandos XVIII; 4º) Se deja sin efecto la reliquidación aprobada a fs. 552/553, y se instruye al TFN para que proceda del modo definido en el Considerando XX. 5º) Se confirma la imposición de costas por su orden por la actuación ante la instancia anterior, y se las impone de igual modo en esta instancia (conf. Considerandos XXI y XXII), conforme CPCCN, artículos 68 segundo párrafo y 279.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

Cita digital: EOLJU190055A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.