



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 48.153-I y acumulado; "GRUPO PEÑAFLORES S.A. s/Recurso de Apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. Nro. 48.153 y su acumulado N°48.931, caratulados **"GRUPO PEÑAFLORES S.A. s/Recurso de apelación"**; y

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 28/46 la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución N°119/2017 (DV DEOA) emitida por la División Determinaciones de Oficio "A" mediante la cual se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2009 y se determina de oficio un resultado neto final de fuente argentina de pesos diecisiete millones noventa y cuatro mil cuatrocientos veintidós con ochenta y tres centavos (\$17.094.422,83), disminuyendo el quebranto respecto de la declaración originalmente presentada por la recurrente.

En tanto que a fs. 155/177 interpone recurso de apelación contra la Resolución N°36/2018 (DV DEOA) emitida por la División Determinaciones de Oficio "A" mediante la cual se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2010 y se determina de oficio un resultado neto final de fuente argentina –mayor beneficio– de pesos treinta y tres millones ciento veintiséis mil seiscientos setenta y siete con ochenta y cinco centavos (\$33.126.677,85), como consecuencia del menor quebranto trasladado del período anterior, y un impuesto de pesos once millones quinientos noventa y cuatro mil trescientos treinta y siete con veinticinco centavos (\$11.594.337,25).

Que GRUPO PEÑAFLORES S.A. declara como actividad principal la elaboración de vinos -código de actividad 110212- entre otras numerosas actividades secundarias que desarrolla; cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de agosto de cada año.

Que la fiscalización tuvo su origen en las liquidaciones de divisas informadas por el Banco Central de la República Argentina (BCRA) -Comunicación "A" N°3840- para ser aplicadas a pagos efectuados a beneficiarios del exterior por servicios empresariales, profesionales y técnicos realizados durante el período fiscal 2009.

Que como resultado de la verificación se observó que se trataba de gastos incurridos en el extranjero en concepto de publicidad y promoción, cuya documentación de respaldo, a criterio del Fisco Nacional, impedía determinar su naturaleza y razonabilidad.

Como primera cuestión la recurrente plantea la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para determinar la deuda en el impuesto a las ganancias correspondiente al período 2009, en virtud de haber transcurrido el plazo de 5 años que dispone la ley 11.683. En efecto señala que dado que el mismo empezó a correr el 1° de enero del 2011 prescribió el 1° de enero de 2016, en el entendimiento de que la suspensión del curso de la prescripción dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860 deviene inaplicable, en atención a considerar que la misma no alcanza a los contribuyentes que no se hubieran adherido al régimen de regularización contenido en la ley, como es su caso.

Adicionalmente plantea la nulidad de la resolución recurrida por el rechazo en sede administrativa de la prueba documental, informativa y pericial contable, a su criterio infundado, lo cual importó la vulneración de manda del artículo 7, incisos b) y d) de la ley 19.549, lo que hace de aplicación el art. 14, inciso b) de la ley antes citada, según la cual, corresponde la nulidad absoluta e insanable.

Se agravia la recurrente de que durante la fiscalización se acreditaron las circunstancias fácticas y probatorias que revelaron que en todos los casos los gastos respondieron a operaciones reales y genuinas, y fueron realizados con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas de fuente argentina.

Alega que los gastos de comercialización, publicidad y promoción son sufragados mancomunadamente entre productor e importador del exterior.

Aclara que el productor se hace cargo de determinadas acciones de publicidad y promoción de los productos en el lugar de destino, en un esfuerzo compartido con el importador (en este caso los distribuidores y representantes de la firma) en el exterior.

Indica que durante los últimos años la recurrente se ha visto en la necesidad de realizar fuertes inversiones en materia de publicidad, promoción y marketing en el exterior que, en términos relativos, le han permitido quintuplicar sus exportaciones de vinos desde 2000 y que adoptó una política de expansión a nivel comercial donde la publicidad y promoción en el exterior ha sido uno de sus basamentos esenciales y condición necesaria para asegurar y fortalecer el desarrollo de sus exportaciones de vinos.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y solicita se disponga la revocación del acto determinativo apelado con costas al Organismo recaudador.

II. Por su parte el Fisco Nacional contesta los recursos a fs. 55/72 y 188/204, desestima los argumentos de la recurrente y sostiene que los elementos aportados a las actuaciones no habilitan a justificar la deducción de los gastos de publicidad en el exterior atento que: i) no se acredita fehacientemente que el servicio fue

prestado a la contribuyente, ii) no se encuentra individualizado el prestador del servicio y iii) que los gastos incurridos estén vinculados con las ganancias gravadas de fuente argentina mediante una causalidad directa.

Se opone a la prueba ofrecida por considerar que la informativa resulta superflua y dilatoria, en tanto que en el caso de la pericial contable la considera, además de dilatoria, inconducente, dado que su producción no logra desacreditar el ajuste practicado.

Solicita se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes con imposición de costas a la contraria.

Que a fs. 86 se cita a las partes a una audiencia preliminar de prueba para el día 23/05/2018 a las 15 hs., la cual es dejada sin efecto a fs. 87 y fijada para el día 31/05/2018.

Que a fs. 90 obra constancia de la celebración de la audiencia convocada compareciendo por el Fisco Nacional el Dr. Pablo Martín López Villabrille y el Dr. Lucas S. Ormazábal no compareciendo representante alguno por la parte actora.

Que interrogados los representantes del Fisco, responden que se remiten a lo manifestado en el acto determinativo y a su escrito de *responde*.

Que a fs. 99 se resolvió abrir la causa a prueba y hacer lugar parcialmente a la misma.

Se rechaza la prueba informativa y los puntos a) y d) de la prueba pericial contable ofrecida por considerar que lo que allí se propuso no hacía a la materia que corresponde aquí dirimir.

Se hace lugar únicamente a los puntos b) y c) de la pericial contable, aclarando que en relación al punto b) debería interpretarse que “*los datos colectados conforme al punto anterior*” se refiere a las “*facturas o notas de débito emitidas por los distribuidores y representantes*” a las que GRUPO PEÑAFLORES S.A. hizo referencia en el punto a) que se había rechazado.

A tal efecto, se designó a los peritos propuestos por ambas partes; a fs. 100 acepta el cargo el perito contador del Fisco Nacional en tanto que a fs. 101 acepta el cargo el perito contador propuesto por la actora. Que a fs. 110/131 presentan el Informe Pericial en forma conjunta ambos peritos.

Que a fs. 133 el representante del Fisco Nacional impugna el informe pericial contable por cuanto considera que las respuestas brindadas por el perito de la contraparte al aseverar que la actora registra mensualmente el devengamiento de los gastos de *publicidad*, se contradice con el concepto que surge de las facturas indicadas en los anexos donde el concepto facturado es *promociones*.

Es por ello que considera que dicho dictamen no se ajusta a la realidad de los hechos debatidos en autos sino que los mismos se acomodan indebidamente a la pretensión de la recurrente, lo que lo hace carente de todo rigor científico.

Que a fs. 209 obra agregada la sentencia que decide acumular el Expte. N° 48.931-I al 48.153-I.

Que a fs. 220 considerando la sentencia de acumulación obrante a fs. 209 y siendo la totalidad de la prueba solicitada por la parte recurrente en el expediente acumulado N°48.931-I, la misma que la obrante en el expediente N°48.153-I, se resuelve tener por reproducidas las pruebas solicitadas en el expediente acumulado.

Que a fs. 287 se clausura el período probatorio.

Que visto el estado de autos a fs. 293 se elevan a consideración de la Sala “B”.

Seguidamente, a fs. 299 se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que en el término de diez (10 días) produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de su derecho la parte actora a fs. 308/318 y el Fisco Nacional a fs. 319/322.

Que finalmente, a fs. 323 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

III. Que visto el estado de la causa, por una cuestión de lógica precedencia corresponde dar tratamiento al argumento introducido por la recurrente en cuanto a la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el impuesto a las ganancias del período fiscal 2009, en virtud de haber transcurrido, a su entender, el plazo de 5 años que dispone la ley 11.683.

Al respecto, señaló la recurrente que operando el cierre de ejercicio el 31 de agosto de cada año, el plazo quinquenal de prescripción para determinar el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2009 comenzó a correr el 1° de enero de 2011 y prescribió el 1° de enero de 2016.

En consecuencia y dado que la Resolución determinativa de oficio –Resolución N°119/2017 DV DEOA– fue notificada el 29/06/2017 las acciones del fisco con relación al período fiscal 2009 se hallaban prescriptas.

Ello así dado que contrariamente a lo considerado por el Fisco Nacional a su entender deviene inaplicable en el caso de GRUPO PEÑAFLORES S.A. la suspensión del curso de la prescripción dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860 en atención a que la misma no alcanza a los contribuyentes que no se hayan adherido al régimen de “Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior”.

Cabe recordar que el artículo 17 de la ley 26.860 dispuso: *“Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”*.

A la luz de lo transcripto, cabe anticipar que el agravio introducido por la apelante -según el cual resultaría inaplicable a su caso lo previsto en el artículo 17 antes transcripto- no puede prosperar.

Ello así, por cuanto la postura asumida por la recurrente en torno al alcance de la expresión “con carácter general” no es aquí compartida, en virtud de que el texto legal que nos ocupa es, indudablemente, de una claridad meridiana. Como es sabido, cuando una norma es clara en su formulación y sus alcances no ofrecen inconvenientes interpretativos, no cabe sino su directa aplicación (Fallos 308:1745; 320:2145).

En efecto, invocar inopinadamente un supuesto espíritu de la ley absolutamente contrapuesto con su texto -como lo propone el apelante- con el fin de llevar a cabo una innecesaria interpretación de la norma cuando su sentido y alcance no ofrecen dudas, no podría considerarse fundamento para un agravio atendible.

Al respecto, tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); que las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquel concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

Acerca de esto último, cabría adicionar que la cuestión que aquí se debate ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 - que instauró un régimen de normalización impositiva y cuyo artículo 49 establecía que se suspendía *“con carácter general por el término de un (1) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”*- resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcrito alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos 314:1656).

Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el mismo tribunal *in re* “AFIP-DGI c/Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario” del 15/10/2015 –adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/05/2015–, en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476 -análogo al que aquí incumbe-, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

Ello así, cabe concluir que la suspensión bajo análisis resulta plenamente aplicable al presente caso, por ser aquella de carácter general, no siendo condición para ello que el contribuyente hubiera adherido al régimen de regularización contenido en la ley.

Bajo esa liminar premisa y a los fines de resolver la excepción planteada, cabe señalar que respecto del período 2009, cuyo vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produjo el 11/01/2010, se inició el cómputo del término de la prescripción el 01/01/2011, suspendiéndose con carácter general y por el plazo de un (1) año a partir del 03/06/2013, por disposición del artículo 17 de la ley 26.860.

Reanudado el plazo, ocurre que el 29/12/2016 se notificó la Resolución N°226/2016 DV DEOA mediante la cual se corre la Vista que dió inicio al ajuste aquí en trato.

Que en el caso resulta de aplicación lo previsto en el artículo sin número agregado a continuación del art. 65, que dispone: *“Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuesto regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de la notificación de la vista del procedimiento de*

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

En efecto, la “vista” –Resolución N°226/2016 DV DEOA– fue emitida el 28/12/2016 y notificada el 29/12/2016, es decir dentro del plazo de 180 días anteriores a la prescripción, por lo que dicha notificación produjo el efecto de suspender el curso de la prescripción por el término de 120 días, el que debe computarse en días hábiles administrativos conforme lo previsto en el art. 4 de la ley 11.683.

Al respecto, el Código Civil y Comercial de aplicación supletoria atento el silencio en la ley 11.683 en lo que concierne al modo de computar el término de la prescripción, dispone en su art. 6 que “(...) *Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha*”, como así también que “(...) *Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo*”.

Dicho criterio es el que dejó sentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Pirolo de Capurro, Lucía y Otros c/Gobierno Nacional” publicado en Fallos: 249:256, señalando que “*la ley no menciona la palabra inclusive, ni contiene ninguna norma relativa al modo de contar los intervalos del derecho en materia impositiva, la que sería de preferente aplicación en orden a lo estatuido por el art. 12 de la misma*” y agrega que “*El período fiscal tiene sus efectos relativos a la determinación, pago o ingreso de los impuestos, prescripción, etc., pero no innova respecto del modo de contar los intervalos*”.

En dicho pronunciamiento se precisó que si bien está consagrada la regla de la primacía de la legislación especial y de los principios que la informan y el carácter supletorio secundario de los propios del derecho privado (Fallos: 212:64); ello “*no impide que las normas generales del derecho civil, en cuanto expresión de principios comunes de justicia -en el caso, de certeza jurídica- pueden integrar el ordenamiento impositivo. El carácter supletorio secundario, que aparece cuando los principios civiles discrepan con la letra o resultan inadecuados para la solución de los problemas tributarios, no rige en los supuestos en que ni uno ni otro extremo se cumplen*”.

En este sentido, ya el Dr. Mallea al emitir su voto en la Cámara había señalado: “*El art. 58 de la ley 11.683 (T.O. 1952) no ha innovado en la regla legal expresada, pues se limita a decir que el plazo bienal para la prescripción de la acción de repetición comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, y nada más; vale decir que con arreglo a tal texto se está dentro del régimen del Código Civil, y que conforme al ejemplo puesto por el codificador, si el plazo principió a correr el 1° de enero de 1953 venció recién el 1° de enero de 1955, a las doce de la noche, día este último en que ya corría la nueva prescripción de cinco años.* (El subrayado es propio)

Con sustento en la aplicación de las reglas precedentemente indicadas cabe concluir que la acción del Fisco no se encontraba prescripta y que corresponde resolver el rechazo de la defensa intentada por la actora.

Cabe señalar que conforme a la doctrina de Fallos 336:70, en el caso no procede la imposición autónoma de costas, toda vez que, por su carácter parcial, la defensa de prescripción no fue tratada como de previo y especial pronunciamiento sino conjuntamente con las defensas de fondo.

IV. Que seguidamente corresponde tratar el planteo de nulidad articulado por la parte actora con relación a la valoración de la prueba en sede administrativa o que no se hubiera permitido la producción de cierta prueba en aquella instancia.

En primer lugar y tal como lo sostuvo esta Sala en autos “Siev Publicidad S.A.” (sentencia del 01/04/2004) y la Sala “C” de este Tribunal *in re* “Construcciones Arrieta S.A.” (sentencia del 18/06/2008), *“debe rechazarse la defensa opuesta por la apelante en cuanto a la falta de fundamentación del acto determinativo y falta de consideración de lo alegado por ella, pues, el juez administrativo se encuentra investido de las facultades necesarias para decidir la cuestión conforme a su criterio, independientemente de lo alegado por las partes y siempre que su decisión sea fundada, situación ésta que se verifica en autos al sustentarse las resoluciones en los hechos y antecedentes del caso y en el derecho aplicable.”*

En segundo lugar y entrando al análisis del planteo concreto respecto de la prueba este Tribunal ha sostenido *in re* “Mirror Holding S.A” (Fallo del 15/09/2006, Expte. N°20.440-I) que: *“...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (Fallos: 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como “in extenso”, en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho...”*.

Por lo expuesto, se rechaza el planteo de nulidad incoado, debiendo tenerse por reproducidas aquí las razones expresadas en el considerando precedente para no efectuar una atribución autónoma de costas.

V. Que seguidamente corresponde adentrarnos en el análisis de la cuestión de fondo traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal.

Cabe prevenir que el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime conducentes para fundar su decisión (Cfr. CSJN *in re* "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/1987, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V en autos “Tunesse, María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento” sentencia del 13/04/1998, “Manzino, Silvia B.”, T.F.N., Sala “D”, sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).

Sentado ello cabe analizar el tema puesto en crisis que concretamente se circunscribe a dirimir si los gastos por promoción y publicidad realizados en el exterior resultan deducibles a los efectos de la determinación del resultado neto del período de conformidad a la normativa prevista en la ley del impuesto a las ganancias.

A dicho fin se estima conveniente recordar resumidamente lo que tales normas establecen al respecto.

El artículo 17 de la ley señala que: *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los*

gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

Por su parte el artículo 80 establece que *“los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras”.*

En particular respecto de los requisitos para la deducibilidad de gastos incurridos en el extranjero, el artículo 87 en su inciso e) dispone que se podrán deducir, con las limitaciones que dicha ley establece, *“las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8°, en cuanto sean justos y razonables”.*

En tanto que el artículo 116 del decreto reglamentario de la ley dispone: *“Entiéndese como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, los originados en el país. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 87 de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera, pero la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicio Públicos, podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina”.*

De las normas transcritas surge que los gastos incurridos en el exterior como regla general se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera y que, podrá admitirse su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, en cuyo caso deberán ser justos y razonables.

Es decir, de las normas se infiere que los gastos incurridos en el extranjero solo pueden deducirse de las rentas de fuente argentina en tanto pueda demostrarse que: i) están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas de fuente argentina o su fuente productora, ii) se respalden con elementos de prueba suficientes y que sean razonables en el marco de su aplicación a las actividades de la empresa local y que se verifique la efectiva prestación del servicio.

Al respecto, se ha dicho que *“el primer requisito mencionado es una consecuencia de la regla general, solo son deducibles los gastos que se realicen para obtener ganancia gravada, mientras que la segunda es un límite que intenta relacionar su razonabilidad con las costumbres o prácticas comerciales habituales, dado que esas erogaciones realizadas en el exterior son para su beneficiario ganancias de fuente extranjera no sujetas al tributo argentino por lo cual podría facilitar la comisión de maniobras evasivas”* (FERNANDEZ, Luis O.; *Impuesto a las Ganancias* – 2° ed. –LL – Bs. As. -2009 – pág-627).

Es por ello que a los fines de la deducibilidad de gastos incurridos en el exterior la demostración debe ser superlativa, por tratarse, de gastos por actividades desarrolladas fuera del país, que no importan para el

beneficiario del exterior una generación de renta de fuente argentina.

Cabe señalar que esta Sala -con una conformación distinta de la actual- ya se ha pronunciado sobre el tema de la deducción de gastos en el exterior en la causa “Italtel SPA Sucursal Argentina”, sentencia de fecha 20/04/2015, así como también lo han hecho otras Salas de este Tribunal en distintas causas que les fueron sometidas a estudio (*vide* “Laboratorio Pyam S.A. s/ Recurso de Apelación” – Sala D – 25/11/2005; “Computata S.A. s/Recurso de Apelación – Sala A – 26/06/2002; “TEAC SRL s/Recurso de Apelación”, entre otros) por lo que se han ido delineando ciertas pautas respecto de la procedencia de la deducibilidad de este tipo de gastos tan particulares.

En la causa “Hoteles Sheraton SAC” -Sala “A”, sentencia de fecha 06/03/2012-, se identifican cuatro requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos incurridos en el extranjero que son: i) que se encuentren directamente vinculados con la generación de ganancias gravadas en la Argentina; ii) que sean justos y razonables; iii) que cuenten con el debido respaldo documental a través de facturas, recibos y/o comprobantes similares y iv) que se hallen registrados contablemente a fin de posibilitar su correcta individualización.

Efectuadas estas consideraciones, puede advertirse que el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba que conduce a exigir del contribuyente la debida documentación y justificación del vínculo entre el gasto incurrido en el exterior y la fuente argentina, con grado de certeza suficiente, a fin de que pueda admitirse la deducción correspondiente.

Es oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez -pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados- como una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que deben ser objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, lo cual ha sido pacíficamente reconocido por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y por la Alzada (ver entre muchos otros precedentes “Ledesma, Amalia”, Sala D, 18/07/2001; “Inmobiliaria Quesada SRL”, Sala A, 11/04/2000; “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999; “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Cabe tener presente que, tal como lo expuso la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, *in re* “Molla, Pedro José”, sentencia del 27/04/2000, “...*en materia de prueba, la Corte Suprema ha reconocido que las exigencias derivadas del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312, 324 y 372; 294:69)*”.

Que ya al sentenciar en la causa “Emerson Argentina S.A.I.C.”, sentencia del 30/09/1974, la Corte Suprema de Justicia sostuvo que “...*las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de*

legitimidad -art. 12 de la ley 19.549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios...”.

Sobre el particular, cabe advertir que la recurrente no aportó elementos que pudieran demostrar la atribución de los gastos incurridos en el exterior a las ganancias de fuente argentina, como tampoco su razonabilidad y la debida documentación de los pagos realizados en su consecuencia.

En este sentido, la Sala “A” de este Tribunal Fiscal en la causa “J. Walter Thomson Argentina S.A.” (05/08/1999) consideró que del elenco probatorio obrante en los autos no se observaba que hubiera sido demostrada la existencia de una relación de causalidad entre los gastos incurridos en el exterior y las operaciones gravadas del país, lo que en otras palabras significaba sostener que los gastos en cuestión no habían beneficiado a las operaciones gravadas en la República Argentina (en el mismo sentido puede verse por la misma Sala “Alto Paraná S.A.”, de fecha 03/11/1999 y “Cisco Systems Argentina S.A.”, de fecha 23/10/2012).

El citado pronunciamiento fue confirmado por la Sala I de la Alzada con fecha 24/08/2006, que sostuvo que *“la existencia de un documento denominado “advice” (aviso), entre compañías internacionales interrelacionadas no es suficiente para demostrar debidamente que los gastos a que se refiere el mismo se hayan efectuado para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, habida cuenta, además de que las fotocopias de documentación respaldatoria de los conceptos a que hacen referencia aquellos no estaban a nombre de la actora”*.

Y agregó *“...los comprobantes originales fueron emitidos a nombre de la empresa matriz y no de la filial argentina, por lo que sólo aquella se hallaba habilitada para hacer un uso fiscal de los mismos (en el sentido de su deducibilidad en el correspondiente balance impositivo)”*, limitando así la deducibilidad de los gastos para quien aparezca formalmente como responsable impositivo en las respectivas facturas”

.

Esta última situación se verifica en el caso bajo análisis, toda vez que la documentación correspondiente a los gastos de promoción y publicidad aportada por la recurrente – fs. 422/742 –, se encuentra en su totalidad a nombre de los distribuidores del exterior, en algunos casos sin siquiera identificar el tipo de servicio brindado y qué tipo de conexión tiene el mismo con Grupo Peñaflor S.A., sujeto supuestamente beneficiario.

Más aún, en algunos casos se pudo verificar que los citados comprobantes ni siquiera corresponden en su totalidad a Grupo Peñaflor, puesto que aun cuando únicamente atribuye una parte o porcentaje del importe del comprobante como gasto de publicidad –fs. 412; 601/742–, lo cierto es que dicha atribución carece de una justificación razonable para su apropiación.

En ese contexto, cabe concluir que los agravios de la recurrente -sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones-, al no ser sustentados por prueba concluyente, resultan a la postre ser meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover el criterio fiscal.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante como así también a los fundamentos que expone en el Considerando IV de su voto para rechazar la nulidad planteada por la recurrente.

Que asimismo comparte los fundamentos expuestos en el Considerando III del voto del Vocal preopinante respecto de la aplicación de la suspensión del término de prescripción consagrada en el art. 17 de la Ley 26.860. Cabe precisar, respecto al planteo que efectúa la actora con relación a las manifestaciones vertidas por algunos legisladores durante el debate en la Cámara de Diputados de la que terminara siendo la Ley 26860, que nuestro Alto Tribunal ha señalado *"Que, de conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470)."*

"Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado." (CSJN, in re *"Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento"*, sentencia del 15/06/2010).

De igual modo comparto la opinión del preopinante en cuanto a que el plazo de suspensión previsto en el artículo sin numero agregado a continuación del 65 debe computarse en días hábiles administrativos conforme lo previsto en el art.4 de la Ley 11.683.

Que toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino con el fondo de la cuestión, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N, in re *"Colorín- IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI"* sentencia del 2 de Julio de 2013).

Ello así, corresponde el rechazo del planteo de prescripción efectuado por la recurrente sin expresa imposición de costas.

II.- Que en cuanto al fondo de la cuestión traída a decisión de esta Sala, en primer término corresponde señalar que el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) -t.o. en 1997- establece que *"los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del*

impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras”.

La norma repite ciertos conceptos expuestos en el artículo 17 de la LIG, que señala: *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.*

Asimismo el artículo 116 del decreto reglamentario N° 1344/98 (t.o. vigente para los períodos discutidos en autos) establece *“Entiéndase como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, los originados en el país. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 87 de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera, pero la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.”*

Asimismo corresponde señalar que debe tratarse de un gasto que: 1) se encuentre directamente vinculado con la generación de la ganancia gravada de fuente argentina; 2) sea justo y razonable; 3) se halle registrado contablemente a fin de posibilitar su correcta individualización; y 4) cuente con debido respaldo documental a través de facturas, recibos y/o complementos similares.

En tal sentido corresponde destacar que tal como surge del Anexo Liquidación Frederick Wildman, desde fs. 755 y siguientes, de las cuales a modo de ejemplo a fs. 775 la fotocopia del comprobante aportado emitido en el exterior por PWD 1080 Garden State Road Unión. figura registrada la titularidad de Frederick Wildman de la ciudad de New York, sin hacer mención a la actora, demostrando que realizó la erogación. De dicha documental surge que no es posible la individualización de la recurrente como beneficiaria de esa prestación ni tampoco del concepto detallado en los comprobantes.

Conforme surge de la pericial contable el perito del Fisco Nacional destaca que *“...de la compulsas llevada a cabo sobre la documentación puesta a disposición surge que las facturas fueron emitidas al grupo Peñaflor por terceros y no por agentes publicitarios. Por otra parte se indica que en las facturas puestas a disposición en esta instancia y analizadas no surge analíticamente desglosado el importe del servicio que hubiere sido prestado al Grupo Peñaflor. En consecuencia no se puede vincular desde un punto de vista contable el importe que surge de la factura con el servicio de publicidad en cuestión”*

Atento lo expuesto adhiero a la solución propiciada por el Dr. Magallón en el Considerando V resultando acertado el criterio esbozado por el Fisco Nacional por cuanto procedió a impugnar la deducción de supuestos gastos incurridos en el exterior atribuidos por la actora a las ganancias de fuente argentina por operaciones de exportación, conformados por publicidad y promoción del producto fuera del país, por considerar que los comprobantes de dichas erogaciones se encuentran a nombre de terceros, deviniendo improcedente su deducción.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Magallón.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones determinativas apeladas, con costas.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregado al expediente papel.