Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Visión Sur SA (TF 22.786-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI mediante resoluciones del 23 de diciembre de 2003 y del 31 de marzo de 2004, determinó de oficio las obligaciones tributarias de Visión Sur S.A. —empresa dedicada a la prestación del servicio de televisión por cable— frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1998 a 2000 y al impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre marzo de 1999 y septiembre de 2000, respectivamente. En ambos casos liquidó intereses y aplicó multas equivalentes al 70% de los impuestos presuntamente omitidos (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones). Para ello, en lo concerniente a lo que es materia de agravios ante esta Corte, el Fisco Nacional impugnó las declaraciones juradas de la actora en el impuesto a las ganancias en cuanto a las deducciones en concepto de "malos créditos" por considerar -en sustancia- que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada de acuerdo con las pautas establecidas en el art. 136 del decreto 1344/98. En línea con dicho criterio, el ente recaudador impugnó, asimismo, las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en razón de que la base imponible del gravamen no comprendía los montos correspondientes a los 'malos créditos' antes aludidos (confr. fs. 11/42 y 131/157).

2°) Que a fin de facilitar la comprensión de la causa resulta conveniente efectuar una breve reseña de los argumentos

desarrollados por ambas partes en sede administrativa. Según surge de las constancias agregadas, la empresa actora contestó un requerimiento efectuado por inspectores del ente recaudador informando que había practicado deducciones en concepto de 'deudores incobrables' relacionadas con facturas que había intentado cobrar infructuosamente a través de llamadas telefónicas y de visitas a los domicilios de sus abonados. Por tal motivo -adujo- conservó los respectivos originales y duplicados, que posteriormente anuló. Asimismo alegó que no había iniciado acciones judiciales para hacer efectivo su cobro por cuanto el costo que ello implicaba superaba la cuantía de los montos reclamados y porque -en su criterio- dicho procedimiento tampoco garantizaba su recupero (confr. fs. 14, 8° párr.). Luego el Fisco Nacional le confirió vista de las actuaciones administrativas, y de las impugnaciones y cargos formulados en el marco del procedimiento de determinación de oficio establecido en la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.). En síntesis, sostuvo que la empresa actora no había cumplido las pautas previstas en el art. 136 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias a efectos de admitir la deducción a la que se hizo referencia. Al contestar dicho traslado, Visión Sur S.A. controvirtió los cargos formulados y varió los argumentos previamente utilizados en la etapa de fiscalización. Así, alegó que no correspondía incluir a todos los casos de falta de pago en la categoría de 'deudores incobrables' sino tan sólo a un porcentaje mínimo de ellos. Al respecto argumentó que se trataba de facturas emitidas por adelantado cuya gestión de cobro había fracasado con antelación a la efectiva prestación del servicio. Y que no se encontraba obligada al pago del impuesto porque podía proceder al corte del servicio sin que

Corte Suprema de Justicia de la Nación

se generase hecho imponible alguno respecto de sus abonados. A ello agregó que tampoco se encontraba obligada a pagar el impuesto con motivo de la emisión de las facturas sino sólo a partir de la percepción e imputación de los importes respectivos (confr. fs. 26, ap. 'b' y fs. 28, 2° y 3° párr.). En cuanto a los restantes casos admitió que debían ser encuadrados en el concepto de 'deudores incobrables' porque se trataba de facturas anuladas de las que surgía que el abonado tenía una deuda anterior impaga. Al respecto reiteró su anterior argumentación relativa a que no iniciaba acciones judiciales de cobro porque el costo que implicaba esa decisión resultaba más elevado que los importes a reclamar (confr. fs. 26, ap. 'b', 'c' y 'd'). Por su parte, el Fisco Nacional confirmó las impugnaciones y cargos efectuados y consideró —respecto de los nuevos argumentos expresados por la actora— que Visión Sur S.A. resultaba sujeto del gravamen, que sus rentas estaban comprendidas en la tercera categoría y que, en consecuencia, debía imputar sus resultados de acuerdo al principio de lo devengado según lo establecido en los arts. 18 —inc. a—, 49 —inc. a— y 69 —inc. a— de la ley del impuesto a las ganancias. Tras ello relativizó el razonamiento de la responsable referido a que el ente recaudador no podía determinar el impuesto sobre la base de los montos que aquella adujo no percibir. En síntesis, señaló que el hecho imponible se generaba con motivo de la prestación del servicio respectivo, extremo que la empresa actora no había logrado desvirtuar en tanto no había acreditado su interrupción en los casos indicados. Asimismo, consideró que esa circunstancia tampoco podía extraerse del hecho que la empresa actora tuviera el original y el duplicado de las facturas anuladas en su poder (confr. fs. 28/33). Por

último, con respecto a los deudores que Visión Sur consideró incobrables, entendió que los argumentos dados por el contribuyente no constituían razones suficientes para justificar la deducción de esos importes (confr. fs. 33).

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que interesa —confr. fs. 278/282—, revocó lo resuelto por el ente recaudador. Para pronunciarse en el sentido indicado, señaló que no correspondía incluir a las facturas impagas -a las que denominó "ventas por abonos no pagados"- en el concepto de "deudores incobrables o malos créditos", tal como la actora había argüido durante la etapa de la fiscalización. Para llegar a esa conclusión tuvo en cuenta que no se verificaba en el caso "el presupuesto de constitución en mora de los abonados" y que no existía "ni un solo indicio de acciones desplegadas" por parte de la empresa actora para hacer efectivas esas deudas tales como llamados telefónicos o notas intimatorias. También consideró que aquélla había reconocido expresamente haber omitido el inicio de acciones judiciales en razón de los costos involucrados. En consecuencia, entendió que a los efectos de evaluar la procedencia de las deducciones efectuadas, correspondía determinar si la actora había realizado o no hechos imponibles gravados bajo los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

En esa inteligencia, tuvo por acreditado que Visión Sur S.A. había seguido el sistema de facturación y cobro reseñado en el peritaje contable glosado a fs. 251/255, según el cual la factura "es emitida por adelantado, o sea que en los primeros días de un mes se estaría pagando el servicio del mes siguiente" y la cobranza "es efectuada a través de personal de Visión Sur,

Corte Suprema de Justicia de la Nación

mediante la utilización de vehículos propios". También señaló que según el referido sistema "se visita al abonado al comienzo del mes y luego una vez por semana en las dos semanas siguientes" y que en caso que el cliente efectúe el pago, la empresa le hace entrega de la factura e ingresa la copia junto con el recibo al circuito administrativo. Si, por el contrario, el cliente no realiza el pago la empresa no le deja la factura y procede a su anulación, además de cortarle el servicio (confr. fs. 280 vta., considerando V, 6° y 7° párr.). Asimismo tuvo por probado —con sustento en el peritaje técnico agregado a fs. 238/239—, que la empresa actora no había prestado el servicio de televisión por cable en los casos fiscalizados y que el organismo recaudador no había logrado demostrar lo contrario. Por otro lado señaló que la circunstancia de que los originales y los duplicados de las facturas anuladas se encontraran en poder de Visión Sur ponía en evidencia la imposibilidad del abonado para hacer efectivo el pago de los importes correspondientes. Así también sostuvo que el ente recaudador tampoco había aportado constancias que hicieran presumir la existencia de materia gravada no declarada por la accionante en el impuesto a las ganancias. En razón de lo expuesto juzgó, además, que no se había generado la respectiva obligación tributaria en el impuesto al valor agregado pues no se había verificado la prestación del servicio que genera el nacimiento de aquélla según lo dispuesto en los arts. 5° y 6° de la ley del impuesto (confr. fs. 281 vta., 6° y 7° párr.).

4°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el re-

curso de apelación y revisión limitado deducido por la AFIP y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de dicho recurso (fs. 395/398 vta.). Contra lo así resuelto, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 408/410) que fue concedido a fs. 412. El memorial de agravios obra a fs. 416/428 y su contestación por la actora a fs. 431/439 vta.

5°) Que el recurso interpuesto resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra la sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) Que la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen inapropiado de los fundamentos de la determinación tributaria cuestionada en autos y ha incurrido en una deficiente valoración de las pruebas reunidas en el proceso, lo cual imponía a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la ley 11.683 (t.o. en 1978). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

7°) Que, en efecto, el argumento utilizado por el Tribunal Fiscal para considerar que las facturas impagas y anuladas por Visión Sur S.A. no encuadran en el concepto de 'deudores incobrables' o 'malos créditos' resulta inhábil a tal fin pues no guarda relación con la naturaleza del concepto sino con la justificación de las razones que habilitan su deducción ante la AFIP. Contrariamente a lo sostenido por el mencionado tribunal, esas facturas constituyen 'créditos incobrables' o 'malos créditos' porque la pretensión de la responsable consiste en detraer los importes de aquéllas de la base imponible del tributo con fundamento en la frustración de su expectativa de cobro (confr. arg. doctrina de esta Corte en "Banco Francés S.A." (Fallos: 330:2065 - considerando 13), en tanto que la constatación de la ausencia de acciones entabladas para hacerlo efectivo revela que la actora no procedió como era exigible a fin de justificar aquella circunstancia ante el ente recaudador.

8°) Que al respecto resulta conveniente recordar que el art. 87 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997) establece que *"de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir … b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo"*, *delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos". Por su parte, el reglamento contempla la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias*

y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 133 del decreto 1344/1998) y especifica que tales deducciones *"deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad"* (art. 136).

9°) Que por lo expuesto, correspondía al Tribunal Fiscal desestimar los agravios de la actora y confirmar la determinación de oficio en razón de que no surge de las constancias de autos la acreditación de recaudo alguno aceptado por los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley del tributo— o, en su defecto, de algún índice de incobrabilidad previsto en el mencionado reglamento que justifique la procedencia de las deducciones impugnadas. En efecto, tal conclusión se imponía debido a que, como se señaló en la sentencia de ese tribunal —confirmada por la cámara—, la empresa actora no acreditó el inicio de gestiones de cobro tales como llamados telefónicos o notas intimatorias a fin de hacer efectivos los créditos en cuestión y porque reconoció expresamente que había omitido el inicio de acciones judiciales (confr. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 281, 2° párr., y escrito del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, pto. 2, fs. 56/56 vta.).

10) Que, sentado lo que antecede, debe desestimarse el argumento expuesto por la actora al contestar el memorial de agravios ante esta instancia, consistente en que el Fisco Nacio-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

nal no habría controvertido ante la cámara la afirmación del Tribunal Fiscal respecto a que aquélla no generó hechos imponibles en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, motivo por el cual no podría pretender la revocación de lo decidido en las instancias anteriores con fundamento exclusivo en las normas relativas a la deducción de los 'malos créditos' (confr. escrito de contestación del traslado del memorial de agravios deducido por la AFIP, fs. 432/435 vta.). Sobre el particular corresponde señalar que en aquella oportunidad, contrariamente a lo alegado por la actora, la representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos sostuvo que se había producido el nacimiento del hecho imponible bajo las respectivas leyes tributarias con sustento en la modalidad de facturación adoptada por la accionante (confr. recurso de apelación interpuesto por la AFIP contra la sentencia del Tribunal Fiscal, en especial fs. 344/347 vta.). En consecuencia, no puede sostenerse válidamente que la referida cuestión haya sido consentida por la demandada. Despejado ese aspecto, también resulta inadmisible el fundamento del planteo referente a que el hecho imponible no se habría verificado en el impuesto a las ganancias por no haberse producido el devengamiento de los créditos reflejados en las facturas emitidas. Esa postura fue admitida en la sentencia del Tribunal Fiscal —confirmada por la cámara— tras considerar —en sustancia— que la actora no había prestado el servicio de televisión por cable en los casos fiscalizados.

Sin embargo, este último extremo no surge de la prueba producida en autos. En efecto, no se encuentra acreditado que la empresa haya seguido efectivamente el sistema de facturación

y cobro reseñado en el considerando 3° de la presente, en particular, los pasos de la secuencia de cobro allí descripta consistentes en: a) la realización de tentativas de cobro "hasta el día 25", b) una ulterior gestión de cobranza "a partir del [día] 26 hasta el [día] 31", c) la comprobación de la negativa de pago por parte del abonado durante esos días y d) el consecuente corte del servicio "del 1° al [5° día] del mes [siguiente]". En el peritaje contable glosado a fs. 251/255 el perito contador efectúa una descripción del aludido procedimiento según información que surge "del circuito administrativo auditado y de manuales de procedimiento de la empresa" (confr. pto. 2.3, fs. 251 in fine y fs. 252) pero en ningún pasaje de aquél asegura que se hayan cumplido los pasos antes enunciados respecto de cada uno de los casos comprendidos en la fiscalización para hacer efectivo el cobro de los abonos.

Además, en lo que atañe al corte del servicio, tampoco se encuentra probado que la actora haya procedido a la desconexión técnica de los abonados en los términos indicados, pues si bien en el informe contable se asevera que "[l]a política comercial de la empresa ante la falta de pago de una factura es proceder al corte de la señal, ya sea manual o automático" (confr. pto. 2.15, fs. 254) y en el informe elaborado por los peritos ingenieros se hace referencia a las posibilidades técnicas que tiene la empresa para llevar a cabo la interrupción del servicio (confr. fs. 238/239), lo cierto es que en ninguno de tales informes se constata que Visión Sur S.A. haya llevado a cabo la desconexión del servicio a los abonados cuyas facturas resultaron finalmente anuladas, contrariamente a lo afirmado por

Corte Suprema de Justicia de la Nación

el Tribunal Fiscal a fs. 281 vta. (confr. 2°, 3°, 4°, 5° y 6° párr. —ap. b—).

11) Que sin perjuicio de lo expuesto corresponde aclarar que en el caso de autos, a diferencia de lo sostenido por la actora, y a lo resuelto en las anteriores instancias, el devengamiento de los créditos de Visión Sur S.A. —cuya neutralización a los fines tributarios hubiera sido admisible en caso de haberse observado las pautas reseñadas en el considerando 9° de esta sentencia— se produjo a partir del vencimiento de las respectivas fechas de pago de las facturas, con abstracción de que su importe haya sido abonado por el contratante y del cumplimiento efectivo de la prestación a cargo de la empresa actora (confr. arg. doctrina de Fallos: 334:502). Por tal motivo, también resulta insustancial la defensa de la actora ante esta instancia vinculada con la alegada "transferencia dineraria que no existió" (confr. fs. 436, 4° párr.). La evidencia notoria de ello es que a partir del vencimiento respectivo la empresa se encontraba habilitada legalmente -sin más- para reclamar el cobro de los créditos aludidos (confr. fs. 44/48). Ello es lo que surge del modelo de convenio de adhesión agregado a autos -denominado "Solicitud de servicio de televisión por cable"- según el cual el solicitante "en concepto de mensualidades ABONARÁ cuotas adelantadas, cuyo monto se ajustará de acuerdo a las variables de la converti[b]ilidad" aclarándose que "[e]n caso de atraso en los pagos se reajustará la deuda acumulándose un 0,2% diario en concepto de intereses compensatorios y/o gastos de correspondencia y/o gastos administrativos" (confr. fs. 49).

12) Que con relación al ajuste realizado en el impuesto al valor agregado también corresponde admitir los agravios del organismo recaudador. Al respecto, la sentencia del Tribunal Fiscal —confirmada por la cámara— consideró que no se hallaba configurada la obligación tributaria en el citado impuesto por entender que Visión Sur S.A. no había prestado el servicio en cuestión. Sin embargo —y al margen de que según fue señalado, tal extremo no ha sido eficazmente probado— el art. 5, inc. d, de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1997) establece que el hecho imponible se perfecciona "en los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones, en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuera anterior" . De tal modo, asiste razón a la representación de la AFIP cuando señala que "no reviste relevancia alguna la operatoria llevada a cabo por la actora respecto a la facturación en forma anticipada o si la prestación del servicio tuvo lugar, ya que lo que debe considerarse es la fecha de vencimiento estipulada para el pago del servicio o en su caso, el pago por dicha prestación, lo que ocurra con anterioridad" (confr. fs. 426 vta. —3° párr.—).

13) Que, finalmente, cabe agregar que tampoco es relevante para la dilucidación de la causa que la actora haya anulado la totalidad de las facturas emitidas que tuvo por impagas, como tampoco que haya conservado los originales y duplicados en su poder. Ello, por cuanto las normas que prevén el cumplimiento de los requisitos que deben observar los responsables al emitir su facturación sólo admiten la inutilización de los originales y las copias de los comprobantes —mediante la leyenda "ANULADO"—

en aquellos casos en que "por error u otro motivo no hubieran sido empleados" (confr. resolución general DGI 3419/1991 y modif., art. 41; confr. asimismo resolución general AFIP-DGI 1415/2003, art. 61), situación que tal como surge de los hechos ventilados no se verifica en el caso de autos.

14) Que, en cambio, corresponde desestimar los agravios referentes a lo resuelto en lo que respecta a las multas impuestas a la empresa actora en los actos administrativos impugnados, porque con independencia de que lo expresado al respecto en el memorial de agravios presentado ante esta Corte resulta inatendible —en tanto allí se limita a afirmar dogmáticamente que se verifican "todos los extremos requeridos por el tipo para la aplicación de la sanción impuesta en autos" (confr. fs. 427, 3° párr.)—, la representación del ente recaudador no planteó agravios específicos sobre ese punto en oportunidad de apelar ante la cámara la decisión del Tribunal Fiscal, conducta que tal vez pudo deberse a lo puntualizado por el referido tribunal en el considerando VI de su sentencia (fs. 282). Al ser ello así, cabe entender que la señalada omisión importó consentir lo entonces resuelto en lo concerniente al aspecto sancionatorio (confr. fs. 336/348), y determina la improcedencia de su articulación ante esta instancia.

Por ello, se revoca la sentencia apelada —con la salvedad que resulta de lo expuesto en el considerando 14— y se confirman los actos administrativos en lo relativo a la determinación tributaria y sus respectivos intereses. Las costas de todas las instancias se imponen en proporción a los mutuos vencimientos

(arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

ENRIQUE S PETRACCHI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARMEN M. ARGIBAY

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario interpuesto por **el Fisco Nacional (A.F.I.P. - D.G.I.)**, representado por la Dra. **Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del Dr. **Carlos Muzzio**.

Traslado contestado por **Vision Sur S.A.**, representada por el Dr. **Carlos Federico Poli**, con el patrocinio letrado del Dr. **Eduardo A. Christensen**.

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**