

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala D
Partes: Osram Arg. S.A.C.I.
Fecha: 27/08/2004

Buenos Aires, agosto 27 de 2004.

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 176/209 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de diciembre de 2000 dictada por la Jefa (int) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se resolvió impugnar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales enero de 1994 a marzo de 1998 y se determinaron los débitos y créditos fiscales por los citados períodos; asimismo se determinó el saldo técnico a favor del responsable por los períodos de enero de 1994, enero, abril, mayo, junio de 1995, enero y setiembre de 1996, enero de 1997 y febrero de 1998; se estableció el saldo de libre disponibilidad de los períodos enero de 1994 a marzo de 1998, computándose la totalidad de saldos a favor y se determinó el saldo a ingresar en concepto del gravamen por el período indicado. Se calcularon también los intereses resarcitorios y se aplica una multa equivalente al 70% del tributo omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Expresa que durante la verificación iniciada en 1996, el organismo recaudador entendió que ciertos créditos fiscales computados por la recurrente debían ser reintegrados con fundamento en que ciertas facturas valor cero respondían a entregas a sus clientes habituales a título gratuito o donaciones en los términos del art. 28 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, texto según decreto 2407/86, actual art. 58. Señala que al notificarse de la liquidación practicada por la inspección, la recurrente conformó sólo aquellos ajustes que se originaban en la entrega de mercadería para obras en parroquias, escuelas o asociaciones y por su parte el Fisco hizo lugar a las observaciones efectuadas, corrigió el método de cálculo utilizado en el ajuste y eliminó de los costos aquellos conceptos que en su adquisición no generaron cómputo de crédito fiscal.

Destaca que esta rectificación se fundó en reconocer que las mercaderías entregadas en concepto de compensaciones y reposiciones sin cargo, muestras y donaciones, respondían a verdaderas operaciones de carácter oneroso vinculadas con operaciones gravadas y que se trata de actividades con clientes habituales en el marco de los negocios celebrados por las empresas con sus clientes, en los que la contraprestación se materializa en el mantenimiento de niveles de ventas, captación de nuevos clientes, en las mayores ventas por la mejor ubicación de los productos en los locales de ventas o la posibilidad de ingresar al mercado nuevos productos, invocando así los principios de la onerosidad y de la realidad económica. Asimismo, detalla que la rectificación de las declaraciones proforma por parte del ente fiscal fue realizada en forma parcial, dado que no se produjo en sede administrativa la prueba ofrecida por la actora, ni se efectuó

debidamente la medida para mejor proveer dispuesta por el organismo fiscal, ya que los inspectores nunca concurren al domicilio de la sociedad, considerando que ello importa una clara violación del derecho de defensa al haber omitido el fisco procurar la obtención de la verdad material, calificando a la resolución de arbitraria.

Efectúa un análisis de las operaciones comerciales observadas de acuerdo con las conclusiones arribadas por la Fiscalización Externa I y los hechos realmente acaecidos en la causa. En cuanto a: a) las "muestras sin cargo", explica que éstas son entregadas a fabricantes o proveedores a fin de que sus productos entren en el mercado o bien para que sus clientes prueben en sus propios negocios los nuevos productos elaborados por Osram Argentina SACI, habiendo sido parcialmente validadas por la inspección; b) "reposiciones sin cargo", indica que respondían al cumplimiento de condiciones o negociaciones que se vinculan con compras que los clientes le efectuaron con anterioridad a dicha entrega y que por existir mercaderías defectuosas debieron ser repuestas o en su caso, el cambio de un producto adquirido por otro producto puede darse por el pedido expreso del cliente, enviándole en ese caso mercaderías en menor cantidad que la adquirida y pagada por el comprador. Lo mismo ocurre con las reposiciones para consumo interno que obedecen a la necesidad natural de Osram de alumbrar sus oficinas y fábrica y a la vida útil propia de los artefactos de iluminación que exigen su reposición en un tiempo determinado; c) "compensaciones sin cargo", en este rubro la actora pone de resalto que al compararse la planilla anexa a la resolución apelada -en la que se describen las facturas impugnadas- con el detalle hecho por la actora en el punto 6 inc. i) de su escrito de descargo, se advierte que en la planilla se incluyen las mismas facturas que previamente fueron convalidadas por el ente fiscal en oportunidad de dictar la vista del art. 16 de la ley 11.683 y menciona que el fisco reconoce a la luz del principio de la realidad económica que las ventas a supermercados, autoservicios, etc. exige a los fabricantes o proveedores efectuar la primer entrega sin cargo pero el ente fiscal nunca constató en la contabilidad de la actora que no existieron ventas futuras celebradas a sus clientes habituales o que el volumen de las mismas impide reconocer que la entrega de mercaderías por inauguración de un nuevo local de un cliente detenta carácter oneroso, por ser en definitiva bonificaciones que le aseguran al fabricante o proveedor mantener su competitividad en el mercado y cita los dictámenes 21/98 (DAT) y 51/97 de la DGI; d) en cuanto a las operaciones comerciales que el Fisco denomina "donaciones sin cargo", la actora niega que efectuara entregas a título gratuito y las equipara a las razones dadas para las compensaciones sin cargo.

Impugna también la liquidación practicada en la resolución recurrida por contener errores. A tal efecto pone de resalto que: a) en la planilla anexa a la determinación se incluye la factura N° 2112, que fue conformada por la actora; b) se computó dos veces la factura N° 104154; c) se incluye en la descripción de la citada planilla cuantiosas facturas valor cero que en el punto c) del informe labrado con motivo de la medida para mejor proveer, se reconocen como directamente relacionadas con las operaciones comerciales gravadas por la recurrente en el marco de su actividad principal y d) que

hay errores de cálculo: i) en la suma liquidada se consigna que el monto que se determina de oficio asciende a \$16.626,66 y no a \$17.748,49, ii) en la planilla resumen anexa los totales mensuales correspondientes a los créditos fiscales fueron copiados equivocadamente y por ende, el total final es mayor al que debería surgir; que en el período fiscal enero 1997 se consigna un importe de \$447,54 en concepto de crédito fiscal cuando en la planilla donde se hace un listado detallado se consigna por dicho período y concepto \$13,74 que también está mal puesto al final de la planilla; que en la planilla resumen se incluye el monto de \$447,59 por crédito fiscal febrero de 1997 cuando en la planilla con listado detallado de facturas por dicho período no se detalla ninguna factura. Por las razones expuestas pide que, aún en el improbable caso de que el Tribunal resolviera acoger la pretensión fiscal, se reliquide el importe determinado atendiendo dichas observaciones.

Respecto de la multa aplicada, se agravia que en la resolución apelada sólo se dedicaran tres párrafos para decidir que la conducta de Osram se encuentra incurso en el ilícito infraccional previsto en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Plantea la nulidad del dictamen jurídico emitido por el servicio jurídico de la DGI haciendo hincapié que le demandó menos de un día analizar los antecedentes administrativos a pesar de su volumen, elaborar el dictamen y remitirlo a la División Determinaciones de Oficio, calificándolo de arbitrario, indicando que ello no fue subsanado por el juez administrativo. Por los argumentos que desarrolla dice que no se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo del tipo infraccional por cuanto la recurrente, lejos de actuar en forma negligente, guió su conducta de acuerdo con las operaciones comerciales que se vinculan con las entregas de mercaderías en debate, así como observó la correcta aplicación de las normas e interpretaciones postuladas por el organismo recaudador y peticona que se utilice la doctrina del error excusable. Asimismo considera que la graduación de la sanción es irrazonable dada la ausencia de antecedentes sumariales, por lo que considera que debió aplicarse la reducción dispuesta por el art. 52 de la ley 11.683.

Por las razones de hecho y de derecho que expone, la doctrina y jurisprudencia que cita y la prueba que ofrece, peticona que se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con expresa imposición de costas al Fisco. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 215/219vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar peticona el rechazo de la nulidad opuesta por la actora, con costas, considerando que no se violó el debido proceso adjetivo y que las discrepancias que formula la apelante respecto de la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo, no pueden acarrear la nulidad de la resolución, solicitando que dichos agravios sean decididos al pronunciarse sobre la cuestión de fondo.

Sobre las falencias e inexactitudes que menciona la actora, sostiene que es falso que el Juez administrativo haya omitido producir la prueba ofrecida por la apelante e indica que del cuerpo 12 de las actuaciones surge que se dispuso una medida para mejor proveer coincidente con los puntos de pericia propuestos, habiéndose hecho el análisis y compulsas de la documentación aportada al efecto, remitiéndose al citado

cuerpo de antecedentes donde está agregado el detalle de las facturas valor cero conformadas por el contribuyente, el listado de facturas por las que no corresponde el reintegro del crédito fiscal, el resumen del ajuste conformado y no conformado y los papeles de trabajo correspondientes a las declaraciones juradas rectificativas.

En cuanto a la crítica efectuada sobre las facturas valor cero impugnadas, el representante fiscal manifiesta que respecto de las muestras gratis a pesar de los dichos de la actora, considera que dicha parte no ha podido comprobar la finalidad de las entregas ni quiénes son sus destinatarios, ni que las entregas están vinculadas a operaciones gravadas, dado que a los efectos del cómputo del crédito fiscal ello no se puede presumir, señalando que lo mismo sucede con las reposiciones sin cargo que también es una cuestión de hecho y prueba.

Sobre las denominadas compensaciones sin cargo y con cargo a inauguración de un nuevo local, manifiesta que el hecho de que la documentación impugnada tenga leyendas similares a la que no fue observada no equivale a que se tenga por cierto el destino y propósito de las entregas, considerando que la resolución es suficientemente explícita en el sentido que la inspección no convalidó aquellos casos en que no se pudo determinar fehacientemente que las facturas valor cero correspondían a bonificaciones, publicidad, etc., haciéndolo en cambio respecto de aquellas facturas relacionadas con una nota de venta, nota de pedido, publicidad, etc. Sobre esta cuestión, destaca que la propia actora admite que en la mayoría de los casos se trata de entregas a pedido de sus clientes por inauguración de locales o efectuadas para colocar nuevos productos en el mercado, reconociendo así la gratuidad de las mismas. Asimismo, por las razones que expone dice que no puede confundirse el criterio sustentado por el organismo fiscal en los dictámenes 51/97 y 21/98 (DAT) que se refieren al reconocimiento de bonificaciones, por las particularidades del caso, en orden a determinados volúmenes de ventas, en las que se acreditó la relación existente entre las compras y la entrega del mismo producto en concepto de dación en pago en el caso de los laboratorios de especialidades médicas, atento la prohibición establecida por la ley 16.463 de efectuar publicidad masiva respecto de los medicamentos, que obligaron a considerar las entregas a profesionales médicos de muestras gratis u obsequios, pero que no se da en el caso de autos, en el que se trata de productos de consumo masivo y donde no existe prohibición respecto de publicitar su venta.

En igual sentido sostiene que debe ser rechazado el agravio referido a las denominadas donaciones sin cargo y destaca que dicha entrega gratuita también se halla corroborada por la leyenda de las facturas observadas por la fiscalización. Expresa que la fiscalización tuvo en cuenta el principio de onerosidad de las operaciones entre comerciantes y el principio de la realidad económica o los usos y costumbres, pero en este caso la realidad demuestra que las entregas no están vinculadas a operaciones de ventas normales del contribuyente y pone de resalto que sólo unas pocas facturas de ventas de la totalidad de la documentación examinada, dieron lugar a las observaciones efectuadas por la auditoría fiscal, lo que demuestra la minuciosidad y complejidad de la labor desarrollada por los funcionarios

intervinientes.

Acerca de los presuntos errores cometidos en la liquidación pertinente, sostiene que la actora no aporta datos precisos ni demuestra haber llegado a una cifra distinta a la establecida en el acto determinativo, solicitando por ello la confirmación de la determinación practicada por ajustarse a derecho.

Sobre el cuestionamiento de la sanción aplicada, señala que el acto apelado se halla debidamente fundado por contar con el dictamen jurídico previo al dictado de la resolución administrativa y como tal no procede su impugnación, por tratarse de un acto preparatorio de acuerdo con lo establecido por el art. 80 del Decreto Reglamentario de la ley 19.549. Afirma que la sanción se adecua a las pautas legales y que de las actuaciones y de las declaraciones juradas presentadas se desprende que la recurrente no actuó con la debida diligencia al momento de liquidar el impuesto, peticionando que se confirme la multa aplicada dado la razonabilidad de la pena impuesta.

Por los argumentos que desarrolla peticiona que oportunamente se rechace la apelación interpuesta, confirmándose la resolución objeto de recurso en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

III. A fs. 232 se abre la causa a prueba, ordenándose la producción de la pericia contable ofrecida por la actora, obrando a fs. 292/300 el informe pericial acompañado por los peritos designados en autos. A fs. 311 se dispuso tener presente las impugnaciones formuladas por la recurrente a fs. 305/306 vta. y por el Fisco Nacional a fs. 308/310 respecto de la pericia ordenada y se declara cerrado el período de instrucción.

A fs. 326 se elevan los autos a conocimiento de la sala D, obrando a fs. 331/333 y a fs. 334/342 los alegatos producidos por las partes y a fs. 343 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde pronunciarse en primer lugar respecto de la defensa de nulidad opuesta por la recurrente, fundada en que el ajuste fue efectuado sin haberse considerado la prueba ofrecida ante el organismo fiscal, la que no fue producida y que la medida para mejor proveer dispuesta por el juez administrativo no se realizó debidamente.

Cabe poner de resalto que el motivo invocado no puede considerarse causal de nulidad dado que lo que no pudo ser probado en la etapa administrativa, es susceptible de subsanarse en esta instancia (conforme doctrina de este Tribunal en la causa "Carboquímica S.A.C.I.M.", fallo del 5/7/77), lo que está corroborado en la presente causa, en donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos, las que fueron aceptadas y ordenadas tal como consta a fs. 232 de autos.

Asimismo, del análisis de las actuaciones administrativas surge que el accionar del Fisco Nacional en la etapa previa al dictado de la resolución recurrida, encuadra perfectamente en el procedimiento reglado por la ley 11.683 (t.o. 1998), cumpliendo por

lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo, no advirtiéndose en la especie en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa de la actora, tal como ésta alega en autos, ya que tuvo la posibilidad de desvirtuar o rechazar en forma fundada cada uno de los cargos o impugnaciones que le formulara la autoridad fiscal, de forma tal que lo que no pudo ser revisado en la etapa previa, es posible hacerlo en esta instancia.

Que adoptar una decisión contraria a la que aquí se propicia, implicaría admitir la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración, la existencia de un efectivo perjuicio al derecho de defensa, el que como ha quedado antes expresado no se vislumbra en el supuesto bajo análisis.

Que a mayor abundamiento debe señalarse que "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52 cons. 1º; 267:393 cons. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos 205:249; consid. 5 y sus citas).

Que por lo expuesto cabe manifestar que la resolución apelada se encuentra fundada, tanto en la cuestión de los hechos como al derecho aplicado, y no habiéndose encontrado vicios de procedimiento que afecten la legalidad y el derecho de defensa, corresponde a criterio del suscripto, el rechazo de la defensa de nulidad opuesta en autos.

Asimismo, considero que no corresponde imposición de costas autónoma por la nulidad articulada como solicita el Fisco Nacional, toda vez que no fue tratada como previa ni su resolución fue diferida para ser decidida junto con la cuestión de fondo. Que así lo ha venido sosteniendo reiteradamente esta sala, por mayoría de la Dra. Gramajo y el suscripto, debiendo puntualizarse que dicho criterio es coincidente con el seguido por la sala I de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (conf. "Caledonia Arg. de Seguros S.A." del 19/3/98).

V. Entrando al análisis de los temas que hacen a la cuestión de fondo aquí planteada, razones de método aconsejan considerar en primer término los ajustes referidos a la no admisión del cómputo de créditos fiscales del IVA, vinculados con operaciones en las que por diversas causales, no se devengaron débitos fiscales en dicho tributo, dejando para el final examinar aquellos casos en que se discute la existencia de ciertos "errores" en la determinación de oficio practicada por el organismo recaudador.

Con relación a los primeros, corresponde advertir que desde el punto de vista técnico-impositivo y también contable, con su necesaria implicancia económica y financiera, las muestras sin cargo, así como las reposiciones sin cargo de productos elaborados por la recurrente, que son entregados a sus clientes comerciantes dentro de una relación comercial normal y habitual, deben considerarse alcanzadas por todas las consecuencias fiscales previstas para aquellas operaciones efectuadas a título oneroso.

En tal sentido, se observa que las entregas a título gratuito que efectúa la empresa proveedora a su distribuidor o revendedor tienen exactamente el mismo efecto que devolver dinero al cliente, como resultado de una bonificación otorgada o de una puesta a disposición a través de la cuenta corriente mercantil y por lo tanto, tales operaciones deben quedar sometidas a las normas tributarias que rigen la compraventa, las cuales tienen como precio el importe bonificado.

"Este Tribunal entiende que la mentada vinculación significa la relación de la necesidad de la compra, con la producción de bienes, obras o servicios. Cabe señalar que cuando el legislador consagra la doctrina de la atinencia causal y refiere a cualquier etapa de aplicación de las adquisiciones no lo hace con una amplitud conceptual como la normada en materia de deducciones en el impuesto a las ganancias. Ello así, en el impuesto al valor agregado debe verificarse una conexión directa o indirecta entre la compra o importación de bienes, locación o prestación -que resulten propias a la relación comercial llevada a cabo por la contribuyente- y las operaciones generadoras de débitos fiscales" (cfr. causa N° 11.477-I "Casa Ramírez S.A." sala A, sentencia del 7/6/99, consid. XIV.E)

Al respecto, ha dicho la doctrina que tienen relación con las operaciones gravadas y, por lo tanto, no será obligatorio reintegrar el crédito fiscal cuando las entregas gratuitas se realicen onerosamente con fines publicitarios, procurando un recupero del desprendimiento patrimonial a través del precio de venta de las operaciones habituales, que se espera incrementar a causa de ese accionar (Doctrina Tributaria Errepar, t. XIX, Bs. As. abril '99, pág. 1128/9). Comentando el alcance atribuible al art. 58 del reglamento de la ley del IVA (dec. 692/98), otro autor opina que todos los bienes que se entreguen con el fin de promocionar un producto, la actividad o al responsable (el propio producto, agendas, almanaques, lapiceras, muestrarios, etc.), tendrán idéntico tratamiento y aunque estos bienes se entreguen a título gratuito, el crédito fiscal contenido en su compra o en su elaboración resulta computable porque se vincula con operaciones gravadas en una de sus etapas, como es el caso de la comercialización (Marchevsky, Rubén A.: "IVA Análisis Integral" Ed. Macchi, Bs. As. 2002, pág. 494). Así también lo tiene reconocido el ente fiscal en su dictamen 51/97 (DAT) (Boletín AFIP N° 12, Julio 1998, pág. 1189/90).

Más sencillo de resolver es el caso de las entregas a título gratuito cuando ellas se verifican en concepto de reposición de mercaderías entregadas con fallas, deterioradas o no aptas para su utilización posterior, ya que en ellos se trata simplemente de la ejercitación de las condiciones de garantía y de la responsabilidad por "evicción", inherentes a una contratación mercantil, en virtud de la cual el adquirente tiene derecho a ser resarcido por el vendedor (C.Com. arts. 471/473), de acuerdo con las costumbres imperantes en la plaza, de lo cual se deduce que mal puede suponer estarse frente a un hecho filantrópico, en virtud del cual no pueda computarse el crédito fiscal IVA vinculado con los productos entregados.

En las dos situaciones analizadas, la de entregas con fines promocionales y la de reposición de bienes ineptos, se trata de situaciones subjetivas que deben ser

comprobadas para que el cómputo de los créditos fiscales de IVA no se vea trabado por la ausencia de los débitos fiscales correlativos. Esa comprobación se esperaba surgiría de la pericial contable autorizada a fs. 232. No fue así como ocurrió, ya que ambos peritos no lograron ponerse de acuerdo en ninguno de los tres puntos que les fueron sometidos y tanto la apelante como la demandada, a fs. 305/307 y fs. 308/310 respectivamente, impugnaron el informe que aquéllos presentaron a fs. 266/284. No obstante, ello no fue óbice para que los representantes de ambas partes extrajeran conclusiones favorables a sus posturas de los dichos de los peritos designados, las que fueron expuestas en sus respectivos alegatos de bien probado, con total desdén de las previas impugnaciones formuladas.

Como dato anecdótico a tener en cuenta para evaluar el aporte efectuado por el perito designado a propuesta del Fisco Nacional en la disidencia que el mismo expone a fs. 295vta./296 del expediente principal, surge del informe de inspección que se analizará en el siguiente considerando VI y con relación a la contabilidad de la apelante, que "Los libros y registraciones contables son llevados en legal forma obrando a fs. 240 formulario 8053 con detalle y situación de los libros contables y a fojas 241 a 244 autorización para utilización de medios mecánicos" (act. adm. cit. fs. 2341, punto A). Vale decir que los dichos del perito contador citado contradicen lo informado por los inspectores de la repartición.

En consecuencia y dado la inútil labor de los profesionales designados, para esclarecer los hechos controvertidos hubo que acudir a los elementos documentales incorporados durante la etapa de inspección.

VI. Los elementos a que se hace referencia en el párrafo precedente son los tenidos en cuenta para informar la medida para mejor proveer ordenada mediante Providencia N° 20/00 por la jefatura de la Div. Determinaciones de Oficio dependiente de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales el 11/10/2000 (act. adm. cpo. IVA N° 12, fs. 2306/2308). Corresponde señalar que dicha medida fue dispuesta invocando razones de economía procesal inducidas por la inminencia de la prescripción del año 1994 (ver act. adm. cit. fs. 2345), en reemplazo de la pericia contable solicitada por la recurrente al responder la vista que le fue conferida el 20/7/2000, al inicio del procedimiento reglado por el art. 17 de la ley 11.683 (t.o. 1998).

Los puntos sobre los que versa la medida del caso son los mismos que comprendía la pericia solicitada, parte de los cuales se incluyeron en la pericial propuesta ante esta instancia, la que fracasó por las razones expuestas anteriormente. En aquella ocasión, el informe producido en virtud de la medida para mejor proveer se halla suscripto por los mismos inspector y supervisor que se desempeñaron en la verificación practicada, los Contadores Públicos, Dres. Teresa Francischiello y Francisco Vozza Albamonte (vide act. adm. cit. fs. 2311/2343), lo que resta eficacia a la medida ordenada y objetividad a la labor realizada, ya que si bien por razones obvias, no podía esperarse que estos funcionarios arribaran a un resultado diferente del obtenido durante el transcurso de la inspección, lo cierto es que disminuyeron el importe de la pretensión fiscal del IVA de \$30.911,92 a \$17.748,49.

Ello no obstante, debe señalarse que son útiles a esta labor jurisdiccional las planillas agregadas al citado informe, las que contienen información detallada de las distintas facturas emitidas por la recurrente sin consignar valor o a valor cero (0), por responder a su criterio de que las mismas no generaban débito fiscal de IVA. De este modo, los funcionarios informantes las exponen agrupadas en:

1) "Facturas valor cero conformadas por el contribuyente" (fs. 2311/2312). Se trata del reintegro de créditos fiscales de IVA por valor de \$3.759,96, cuya impugnación por parte del organismo fiscal ha sido admitida por la recurrente;

2) "Facturas valor cero que no corresponde reintegro de crédito fiscal" (fs. 2313/2324). Se trata de créditos fiscales de IVA por valor de \$13.984,26 cuya compensación con otros débitos del mismo impuesto ha sido admitida por el organismo recaudador;

3) "Facturas valor cero a ajustar" (fs. 2325/2333). Se trata del reintegro de créditos fiscales de IVA por valor de \$17.748,49, cuya impugnación por parte del organismo fiscal no es compartida por la recurrente y por lo tanto, integran el meollo de esta litis. Asimismo, éste es el importe reclamado por el Fisco Nacional en concepto de impuesto en el art. 6° de la resolución apelada (vide expdte. ppal., fs. 17).

A su turno, este último grupo de facturas no conformadas por la actora se encuentra dividido en cuatro subgrupos de facturas emitidas todas sin cargo: muestras, reposiciones, compensaciones y donaciones. Las razones por las cuales los inspectores informantes objetan la utilización del crédito fiscal inherente a esas entregas y propugnan su reintegro, son varias, a saber (act. adm. cit. fs. 2342/2343):

- en el caso de las muestras, sostienen que no se logró determinar cual es el fin de dichas entregas al no poderse verificar quien es el destinatario de las mismas y citan como ejemplo a las facturas números 59403, 1346, 1354, 1438 y 1439;

- tratándose de las reposiciones, informan haber utilizado el mismo criterio que en el caso anterior, no pudiendo determinar si las entregas respondían a mercaderías falladas y citan las facturas 63186, 118576, 118578, 118583, 119072;

- en el caso de las compensaciones, los informantes, previo reconocimiento de que aquellas que se verificaron en los períodos 1/94 a 2/97 eran con clientes habituales de la empresa, procedieron a impugnar la deducción de los créditos fiscales inherentes a todas las entregas sin cargo efectuadas con motivo de la inauguración de un nuevo local comercial, por entender que "si bien la realidad económica impone estas entregas, las mismas no se encuentran relacionadas con el volumen de ventas futuras, por ende no puede interpretarse como bonificación siendo éstas, meras entregas a título gratuito cualquiera sea su concepto (art. 58 D.R. de la ley del IVA)".

- finalmente, en el caso de las donaciones, practican el ajuste por no estar aclarado el concepto por el cual se efectuaron las entregas, aún cuando reconocen que algunas de ellas se hicieron con motivo de la inauguración de nuevos locales pero se registraron como donaciones.

VII. El análisis de los casos de emisión de facturas con valor cero en los que

corresponde el reintegro del crédito fiscal, exhibe que no obstante haberse informado en la medida para mejor proveer que se desconoce el destinatario, en la factura 59403 tipo A del 14/1/94 -correspondiente al subgrupo de "muestras"- el cliente destinatario es Simerbet SRL y la mayor parte de las restantes facturas observadas tienen como destino el "Stock MK", que es la identificación del material a utilizar en cursos y desarrollo de nuevos productos (cfr. act. adm. cpo. ppal. IVA, 1° cpo., fs. 167). También el "Stock MK" aparece como destinatario de entregas sin cargo efectuadas en concepto de "muestras" y de "reposiciones", con indicación del sitio al que están dirigidas en una proporción significativa de casos, tales como al Shopping Alto Avellaneda, a Schopping Centers, a Easy, a Beal/95, a Casa Foa, a exposición en Ctro. Recoleta y hasta a una visita de estudiantes y profesores (vide facturas 2086 del 12/7/95; 2087 del 12/7/95; 2108 del 25/7/95; 2122 del 10/8/95; 2132 del 25/8/95 y 2127 del 17/8/95, a fs. 2327/2328 del cpo. IVA N° 12 de actuaciones administrativas). Como puede advertirse, en las facturas detalladas se indica el destino y propósito de las entregas, contradiciendo lo apuntado por los inspectores al informar la medida para mejor proveer.

Adquiere relevancia esta objeción que se formula a las afirmaciones de los inspectores, en cuanto impugnan las operaciones en que aparece el "Stock MK" como receptor de las entregas, porque el mismo "Stock MK" no sólo figura dentro del grupo de facturas a ajustar, sino que también es citado reiteradamente dentro de los otros dos grupos, el de facturas a ajustar con el conforme del contribuyente y el de las facturas a las que no corresponde reintegrar el crédito fiscal porque el Fisco considera procedente su cómputo. Esta situación lleva forzosamente a preguntarse cuál ha sido el criterio aplicado por los funcionarios intervinientes para distinguir las facturas que se impugnan de aquellas que se admiten, si todas ellas tienen el mismo destino, no encontrándose la respuesta en las actuaciones cumplidas ni tampoco en la resolución apelada.

Esto sólo admite una interpretación y es que no ha quedado demostrado en autos que el sistema de imputación seguido por la empresa apelante al asignar las facturas sin cargo a un grupo determinado de cuentas de su plan contable sea incorrecto, más allá de los casos en que ha reconocido haberse equivocado y que por tal motivo conformó los ajustes (act. adm. cpo. IVA N° 12, fs. 2311/2312). Esto es así porque la labor de verificación que culmina con las impugnaciones efectuadas por el Fisco en los casos de ajustes no conformados y que por eso se discuten (idem, fs. 2325/2333), no tiene el suficiente sustento para prosperar. Por lo tanto, aún soslayando el caso del "Stock MK" ya comentado, las demás situaciones de ajuste (muestras, reposiciones y compensaciones) responden exclusivamente a criterios subjetivos de la inspección actuante que no pueden ser compartidos en virtud de las consideraciones anticipadas en el párrafo IV, a menos que una labor minuciosa y profunda -que aquí no parece haya existido porque se trabajó contra reloj- demuestre lo contrario y otorgue fundamento razonado al porqué de una rebaja del 42,58% del impuesto reclamado en la corrida de la vista previa respecto de la determinación de oficio final (act. adm. cpo.

IVA N° 4, fs. 741/742).

Adviértase que en el caso de las compensaciones sin cargo por inauguración de un nuevo local, los informantes justifican el rechazo en el hecho de que las mismas "no se encuentran relacionadas con el volumen de ventas futuras, por ende no puede interpretarse como bonificación..." (act. adm. cpo. IVA N° 12, fs. 2342, pto. 3). Es evidente que a menos que los inspectores dispongan de dotes esotéricas, les resulta imposible adivinar cuál va a ser la cuantía de las ventas futuras del local que se inaugura, para opinar con acierto acerca de si las entregas sin cargo guardan o no relación con aquéllas. En esos términos, la impugnación efectuada en base a esa hipotética conjetura, debe ser desechada por carecer de toda seriedad. Análoga decisión corresponde adoptar sobre las impugnaciones a las donaciones sin cargo, toda vez que los mismos verificadores admiten que dentro de este subgrupo se encuentran entregas efectuadas por inauguración de nuevos locales (ídem, fs. 2343, pto. 4).

VIII. Por los fundamentos expuestos, corresponde hacer lugar a los agravios expresados por la recurrente en su presentación a fs. 182vta./195vta. y en consecuencia, procede revocar la determinación atacada en todas sus partes, con costas.

Por la forma como se resuelve; los demás aspectos incluidos en la apelación así como el referido a ciertos "errores" deslizados en la liquidación y cuyo tratamiento había sido diferido en el parágrafo IV para el final, se han tornado abstractos, por lo que su consideración ha perdido significación.

La doctora Gramajo dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, se resuelve:

Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la sala D, por encontrarse en uso de licencia la Vocal Titular de la 11a. Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-). - Ethel E. Gramajo. - Sergio P. Brodsky. - Edith V. Gómez.