

Jurisprudencia

Buenos Aires, 4 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Determinación del impuesto. Producción de programas de televisión. Venta al exterior del programa y de su formato. Análisis de los términos del contrato entre una productora y un canal de televisión. Cesión de derechos. Se confirma la resolución apelada. Ideas del Sur S.A. s/apelación. T.F.N., Sala B.

AUTOS Y VISTOS: el Expte. Nº 35.930-I, caratulado: “Ideas del Sur SA s/apelación Impuesto al Valor Agregado”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 16/43 la actora interpone recurso de apelación contra la Res. 169/11, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado período fiscal 02/2005 a 04/2009, aplica multa en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, con más sus intereses resarcitorios.

Que en primer lugar, la actora se agravia por cuanto el Fisco Nacional no tuvo en cuenta –ni siquiera para disponer su denegación– la prueba informativa y pericial contable ofrecida por la recurrente. Lisa y llanamente, omitió formular cualquier consideración sobre la misma, reemplazándola sin más por una “Medida para Mejor Proveer”, que fue producida exclusivamente por la misma División de Fiscalización que llevó adelante la inspección del caso y sin intervención o posibilidad alguna de control de la recurrente.

Manifiesta que tales irregularidades esenciales no pueden considerarse subsanables en esta instancia recursiva, afirma que de no haber acaecido la concreta violación al derecho de defensa y de debido proceso que entrañó la denegación arbitraria de la prueba, otro pudo ser el resultado del procedimiento instado por el Fisco.

En cuanto a la cuestión de fondo manifiesta que constituye un error palmario –que, en el caso, es determinante para efectuar el ajuste determinado– asimilar los conceptos de formato y programa, cuando entre ambos se verifica una relación de género (formato) y especie (programa). Manifiesta que la titularidad del formato es de Ideas del Sur SA, situación que no modifica ninguna de las cláusulas contractuales, toda vez que Telefe no adquiere la titularidad del formato en virtud del acuerdo en tratadas.

Afirma que no surge de ninguna cláusula del referido contrato, ni de ningún otro instrumento o registración de la recurrente, que Telefe hubiese adquirido la propiedad del formato de marras, como falazmente afirma el Fisco. Contrariamente, la cláusula cuarta del acuerdo circunscribe precisamente cuál es el dominio que adquiere Telefe y recae exclusivamente sobre los programas.

Sostiene que en virtud del derecho de propiedad sobre los programas que adquiere y el derecho de cesión sobre los mismos, Telefe puede comercializar libremente con el exterior dichos programas, o en términos más precisos, vender a título propio al exterior las latas terminadas que adquirió y que Ideas

del Sur SA se comprometió a producir y entregar, esto es, los denominados “enlatados” (programa en su formato original completo, tal cual se emite en la pantalla).

Dicha venta, no obstante que es a título propio por parte de Telefe al exterior, genera –por acuerdo de las partes– una participación en el negocio que beneficia a Ideas del Sur SA y que fue pactada en la Cláusula 4.2 del contrato del 19/12/2003 por la que esta última obtiene el 25% del precio de venta, neto de impuesto directos y comisión.

Asimismo afirma que el circuito de la venta de programas al exterior acordado entre la recurrente y la emisora fue el siguiente: Telefe vende al exterior latas que son de su propiedad, Telefe envía a Ideas del Sur SA, una liquidación con el detalle total de las ventas de latas donde figura el monte que esta última debe percibir en concepto de participación; Ideas del Sur SA emite una factura “A” con el correspondiente IVA discriminado por la participación que recibe por dicha venta de latas.

En definitiva entiende que no se verifica en esta situación una exportación en cabeza de Ideas del Sur SA sino de Telefe, las sumas recibidas de parte de esta última corresponden a una mayor retribución por la producción del programa alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, que se liquidó e ingresó.

Manifiesta que la operatoria respecto de la venta al exterior del formato del programa no es igual a la realizada por la venta de programas, pues en el caso de la venta de formato al exterior media una exportación de servicios que Telefe de ninguna manera pudo realizar a título propio, en tanto está legalmente inhabilitada para transmitir como suyo lo que no adquirió en virtud del contrato en tratás. Afirma que de ninguna cláusula del acuerdo surge que Ideas del Sur SA transmitiera a Telefe la propiedad del formato del programa. Consecuentemente, y como principio general, mal podía transmitir un derecho más amplio del que poseía.

Afirma que el precio del contrato entre Telefe y la recurrente, no surge que esta última estuviera pagando por la adquisición del formato conjuntamente con la propiedad del programa. Así, basta la simple lectura de las cláusulas quinta (Contraprestación) y sexta, apart. 6, para corroborar que el precio pactado retribuye la adquisición del programa y la venta de publicidad no tradicional (PNT) dentro del segmento artístico del programa, sin que pueda inferirse válidamente que el formato también fue adquirido a título gratuito, no sólo porque el contrato no lo establece sino también porque riñe con la presunción de onerosidad que caracteriza las transacciones entre comerciantes y más elemental lógica de los negocios.

Señala que queda demostrado que el formato de marras es de titularidad de la recurrente y que, al otorgar la autorización para su comercialización en el exterior a Telefe, no cedió a ésta sus derechos económicos para la explotación patrimonial del formato en tratás a cambio de una mayor retribución para la producción del programa (como interpreta el Organismo Fiscal sin asidero, pues ninguna letra del contrato del 19/12/2003 contiene tal regulación o alcance) sino que le otorgó una autorización para que, por cuenta y orden de la recurrente, comercializara tal formato –el que sólo pudo ser exportado por la recurrente– y las cláusulas de “disposición” que “analiza” la resolución en crisis respecto del contrato con PAD sólo pueden interpretarse en el marco de aquella autorización de actuar por cuenta y orden.

Señala que el objeto de los contratos con PAD/RCN Televisión SA y cualquiera otro acuerdo con el mismo fin, es la adquisición por aquellas de los derechos del Formato y dicha adquisición sólo pudo ser posible porque Ideas del Sur SA titular del formato le transmitió tales derechos, con la intermediación de Telefe. Así quien cede los derechos de explotación del formato en cuestión a compañías del exterior es Ideas del Sur y no Telefe (que no los adquirió en virtud del contrato del 19/12/2003).

Es preciso señalar que el art. 1, inc. b), de la Ley de impuesto al valor agregado (IVA) dispone que las prestaciones de servicios incluidas en el inciso e) del art. 3 de la ley del impuesto que se realicen en el país pero cuya explotación o utilización económica efectiva se lleve a cabo fuera del mismo, no quedan alcanzadas por el tributo.

En lo relativo a la aplicación de multa afirma que el Organismo debió acreditar –y no lo hizo– el elemento subjetivo típico que achaca, ello mediante datos objetivos y extremos. Asimismo debió demostrar cuál era la lesión que resultaba de la supuesta conducta achacada para el bien jurídico tutelado por el art. 45 de la ley de rito.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II. Que a fs. 55/72 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, destaca que la nulidad peticionada por la parte actora es totalmente improcedente, ya que la contribuyente no esgrime ningún argumento válido que permita fundamentar la misma. Señala que no se verifican en el caso los presupuestos necesarios para que el procedimiento pueda ser tachado de nulidad, particularmente en tanto la interesada no ha demostrado el perjuicio concreto a su derecho de defensa que le habrían inferido los vicios que infundadamente invoca.

Sostiene que en primer término el tema en discusión en las presentes radica en dilucidar si la contribuyente se encuentra alcanzada o no por el Impuesto al Valor Agregado, por las retribuciones obtenida por parte de Televisión Federal SA, como consecuencia de la enajenación en el extranjero del producto “Los Roldán” el cual fuera vendido por Ideas del Sur SA a Telefe SA, según el contrato suscripto entre las partes, el 19/12/2003.

Afirma que con fecha 19/12/2003, la contribuyente celebró un contrato con Televisión Federal SA (Telefe) por medio del cual la primera se obligaba a entregar a cambio de un precio a Telefe una serie de programas de televisión bajo el nombre de “Los Roldán”. Señala que Ideas efectúa una cesión de derecho a favor de Telefe respecto de la comercialización y venta de los programas y el formato del mismo.

Manifiesta que la parte actora se esfuerza a lo largo de su escrito recursivo en intentar demostrar que sería la titular del formato y por ello no se encontrarán gravadas con IVA las ventas efectuadas en el extranjero, situación esta que no resulta verdadera, por cuanto, Ideas del Sur SA le cedió dichos derechos a Telefe y por lo tanto es Telefe quien en su caso, resultaría la beneficiaria del beneficio otorgado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Manifiesta que al haber efectuado Ideas del Sur SA una cesión de derecho a favor de Telefe, para que enajene el programa y formato del mismo al extranjero, deja de ser el sujeto titular del derecho, a fin de poder gozar con la exención prevista en la Ley de IVA para la importación de servicios cuya utilización se realice en el extranjero.

Alega que los beneficios obtenidos por Ideas del Sur SA, como consecuencia de las ventas efectuadas a título propio por Televisión Federal SA, del producto “Los Roldán” en el exterior, constituyen parte del precio convenido entre las partes, en el contrato celebrado entre las mismas el 19/12/2003; siendo insuficientes todas las alegaciones efectuadas por la actora, para intentar demostrar que resultaría ser beneficiaria del beneficio previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de la venta del

producto al exterior; cuando a las claras fue la propia contribuyente quien cedió a Televisión Federal SA todos los derechos vinculados con la comercialización del programa y del formato al exterior.

En relación a los intereses resarcitorios manifiesta que la recurrente se limita a indicar que los mismos resultarían improcedentes, pero sin expresar agravios concretos en cuanto a los intereses. Con relación a la aplicación de multa manifiesta que del cotejo de las actuaciones administrativas se observa, con claridad suficiente, que la actora presentó en forma inexacta las declaraciones juradas del gravamen en trato, y que tal situación sólo surgió a raíz de la verificación que la recurrente le practicara en su oportunidad.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III. A fs. 82 se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable. A fs. 97/112 se produce la prueba informativa. A fs. 114/127 se produce la prueba pericial contable. A fs. 549 se clausura el período probatorio. A fs. 555 se elevan los autos a consideración de la sala "B" y pasan para alegar. A fs. 560/562 vta; fs. 564/566 obra alegato de la parte actora y Fisco Nacional. A fs. 567 se llaman los autos a sentencia.

IV. Que en primer lugar, aún cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera que el acto administrativo viola garantías constitucionales de defensa y de debido proceso adjetivo, denegación arbitraria de la prueba.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el art. 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Asimismo en lo relativo a los agravios de la recurrente referidos a la arbitrariedad alegada al sostener la misma que se ha prescindido de prueba ofrecida, cabe señalar que así como resulta cierto que el contribuyente tiene derecho a ofrecer pruebas durante el procedimiento administrativo, el juez administrativo interviniente tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal. Esta evaluación discrecional cae, por supuesto, dentro de la órbita jurisdiccional de este Tribunal quien juzgará, en definitiva, sobre la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, pero para lo cual, deberá, necesariamente entrar al examen de la cuestión de fondo controvertida y como esta fue propuesta por ambas partes. Solamente dicho examen permitirá a este Tribunal evaluar, a la postre, la justeza del rechazo probatorio en sede fiscal, agravio que se toma inviable en proporción excepcional.

Que, la ponderación de la admisibilidad o pertinencia de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aún en el caso de una “desestimación arbitraria” de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí sólo para ocasionar la nulidad del acto en un planteo, por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia esta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquélla que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquél asignado al resolverse la cuestión sustancial”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo– la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. sentencia de cámara, considerando V. fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V. Que conforme surge de las actuaciones administrativas y del informe final de inspección en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado se observó la existencia de un tratamiento diferente en el Impuesto al Valor Agregado, en lo que a ventas del programa Los Roldán al exterior se refiere, entre lo efectuado por Telefe y por Telearte (Canal 9); teniendo en cuenta que el mismo producto que en el año 2004 fue emitido al aire por Telefe, en el año 2005 –la segunda temporada– fue emitida por el Canal 9. Advirtió la fiscalización que las liquidaciones efectuadas por este último están gravadas en el impuesto, mientras que el producido resultante de las ventas efectuadas a través de Telefe fueron consideradas exentas, emitiendo en consecuencia Ideas del Sur SA, la respectiva factura sin IVA.

Respecto a este tipo de operaciones, señala el informe de inspección, que la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997) en su art. 3 inc. e) pto. 21 grava “Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”.

“Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”.

Los inspectores señalan respecto del tema en análisis que en la Actuación D.A.T. Nº 567/99, se concluyó ratificando el Dict. D.A.T. 72/95, que los servicios consistentes en la producción de programas para televisión, no estaban amparados en la exención del art. 7, inc. h), pto. II de la ley del gravamen. Agregan, que dicho criterio se apoyaba en que en el texto introducido por la Ley 25.063, al art. 28 de la ley de IVA (vigente a ese momento), a fin de extender la alícuota diferencial del gravamen a “los ingresos obtenidos por la producción, realización y distribución de programas, películas y/o grabaciones de cualquier tipo, cualquiera sea el soporte, medio o forma utilizado para su transmisión, destinadas a ser emitidas por emisoras de radiodifusión”, opinando que “... el hecho de que el legislador, a efectos de la aplicación de la tasa reducida, haya considerado necesario mencionar expresamente a la producción de programas, es indicativo de que en el citado pto. 11 esa actividad no estaba comprendida”.

Citado lo establecido por la Ley, los inspectores actuantes requirieron a la recurrente el contrato suscripto con Telefe SA, con el fin de analizar la operatoria llevada a cabo por Ideas del Sur SA y la emisora en relación al programa Los Roldán, entendiendo los actuantes que corresponde alcanzar con el impuesto a los ingresos obtenidos que corresponden a las ventas efectuadas al exterior por Telefe, para lo cual se transcriben en su informe las partes pertinentes que surgen del contrato suscripto entre Televisión Federal SA (Telefe) e Ideas del Sur SA con fecha 19/12/03, entre ellas: Ideas se obliga a producir y entregar a Telefe ciento veinte capítulos del programa; Ideas cede a Telefe el más amplio derecho de exhibición y comercialización del programa; Ideas se obliga a producir integralmente 120 capítulos del programa y a soportar los gastos y/o costos indirectos que deriven del programa; Ideas se obliga a entregar el programa como “lata terminada”, listo para su emisión; Telefe será la propietaria exclusiva de los programas y tendrá derecho de emitir los programas sin límite de plazo ni territorio y comercializar los Programas a través de canales abiertos y/o cerrados, cables, satélites, Internet, etc.; Telefe podrá ceder a terceros todos los derechos que adquiere en virtud del acuerdo, únicamente en los términos y condiciones estipulados en el acuerdo.

Asimismo, indican los inspectores que por la comercialización del Programa en el exterior, Telefe recibirá un importe equivalente al 20% en concepto de comisión, y del remanente de los importes efectivamente percibidos descontada la misma, se dividirán 75% Telefe y 25% Ideas. Por la comercialización del Formato del Programa en el exterior, Telefe recibirá un importe equivalente al 20% en concepto de comisión, y del remanente de los importes efectivamente percibidos descontada la misma, se dividirán 50% Telefe y 50% Ideas. Asimismo, señalan que del contrato surge que Ideas otorga a Telefe plena exclusividad con respecto a los derechos cedidos en virtud de este acuerdo. Los términos del acuerdo precedentemente citado, demuestran la contratación por parte de la emisora, de la producción de un programa a ser emitido en televisión, sobre el cual si bien tiene ciertas facultades de contralor, no se responsabiliza de su contenido ni desarrollo. Asimismo la productora cede a la emisora los derechos universales de emisión y exhibición del programa de los que es titular.

Por otra parte a modo de síntesis detalla la modalidad utilizada por la recurrente para la venta del producto “Los Roldán” al exterior, la que consta de las siguientes tres etapas. En primer lugar Ideas del Sur SA produce el programa y lo entrega a Telefe SA para su comercialización. En segundo lugar Telefe comercializa el programa recibiendo la totalidad de los fondos producto de dicha venta. Por último Telefe emite un documento tipo A Liquidado Producto donde constan los montos a retribuir a Ideas del Sur.

Ello así, los inspectores concluyeron que a partir de las disposiciones transcriptas puede observarse como Ideas efectúa una cesión de derecho a favor de Telefe respecto de la comercialización y venta de los programas y el formato del mismo. La emisora Telefe SA es la que encuadra dentro de esta situación siendo la propietaria exclusiva del programa y el formato, y quien comercializa al exterior los productos mencionados.

En función de ello y del análisis efectuado del contrato suscripto entre la recurrente y Telefe S.A., los actuantes concluyeron que la operatoria llevada a cabo por Ideas y la emisora se encontraba alcanzada con el impuesto por las ventas efectuadas al exterior por Telefe, considerando que las sumas recibidas por la recurrente corresponden a una mayor retribución por la producción del programa y/o formato, la cual se encuentra alcanzada por la ley del tributo.

Por otro lado corresponde hacer mención a la producción de la medida para mejor proveer, efectuada en sede administrativa, donde la contribuyente aportó copia de la carátula del Libro IVA Ventas N° 3 y copia de la registración en dicho libro de la factura "A" 0005-00000083 del 27/04/2009. Asimismo aporta copia de certificación emitida por la Secretaría N° 113 perteneciente al Juzgado Nacional en lo Criminal de Instrucción N° 4, en la que se expresa que se encuentra tramitando la causa N° 49264/07 caratulada "Tinelli, Marcelo Hugo y otro s/estafa".

Posteriormente y a raíz de otro requerimiento y analizadas las registraciones compulsadas con la copia de las facturas emitidas por Ideas del Sur SA se observa que excepto las facturas "A" N° 001-0004096 y N° 001-0005520, referentes a Selección de Talentos Artísticos, por el resto de las facturas emitidas a Televisión Federal SA, en relación a la venta del programa y a la venta del formato del Programa "Los Roldán", la recurrente no registró el Impuesto al Valor Agregado. En consecuencia los dichos de la recurrente en el sentido que emite una factura "A" con el correspondiente IVA discriminado por la participación que recibe por la venta de latas del programa al exterior no se corrobora con la realidad de los hechos.

Se solicitó a la empresa Televisión Federal SA exhibir y aportar copia certificada de la totalidad de las facturas de exportación, de la documentación aduanera, de las facturas emitidas a Ideas del Sur SA por parte de Televisión Federal SA y de las facturas emitidas por Ideas del Sur SA a Televisión Federal SA, relacionadas con la venta al exterior del producto "Los Roldán". Dicha empresa aportó únicamente copias de facturas tipo "E", emitidas a empresas del exterior en relación al producto "Los Roldán" y, posteriormente, copia simple de la documentación aduanera relacionada con la venta al exterior del producto observándose que "... existen facturas 'E' emitidas por Televisión Federal SA a empresas del exterior en concepto de venta de capítulos del programa 'Los Roldán', durante los períodos fiscales observados, sobre las que no se aportó liquido producto por parte de Televisión Federal ni facturación por parte de la recurrente, no se menciona que las operaciones se realizan por cuenta y orden de Ideas del Sur SA ...".

Televisión Federal SA presentó copias de contratos celebrados con empresas del exterior, certificadas por escribano, observándose lo siguiente en relación a los contratos suscriptos con Endemol Italia, Terrena Limitid y Producciones Azteca Digital, únicas empresas relacionadas con las facturas objetadas: Endemol de Italia: Contrato celebrado el día 10/12/2004, en idioma inglés, no habiendo presentado traducción del mismo al castellano, observándose que en el mismo no se hace mención alguna a la sociedad Ideas del Sur SA. Con relación a esta empresa del exterior, Televisión Federal no aportó facturas "E".

Asimismo cabe señalar que analizadas las cláusulas de los contratos celebrados con las empresas del exterior, las mismas expresan entre otras condiciones que Telefe es quien aprueba todas y cada una de las características del programa antes de ser exhibido; – las modificaciones del formato sin autorización de Telefe habilita la resolución del acuerdo de pleno derecho; PAD, en caso de querer contratar a determinadas personas deberá contar con el acuerdo de Telefe; –antes de producir el programa las partes de común acuerdo deberán aprobar el título que utilizará el Licenciatario para emitirlo; Telefe podrá enviar a México personas que controlen el fiel cumplimiento de las obligaciones asumidas por el Licenciatario en virtud del acuerdo y, especialmente, la adaptación del formato y la producción del programa y, teniendo en cuenta que el contrato celebrado el día 19/12/2003 entre Ideas del Sur SA y Televisión Federal SA (TELEFE).

VI. Que habiéndose efectuado dicha reseña cabe señalar que el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, en dilucidar si la contribuyente se encuentra alcanzada o no por el Impuesto al Valor Agregado, por las retribuciones obtenidas de parte de Televisión Federal, como consecuencia de la enajenación en el extranjero del producto “Los Roldán”, objeto del contrato celebrado entre Ideas del Sur SA y Telefe SA.

A efectos de resolver la cuestión traída a decisión de este Tribunal, corresponde que se analicen los elementos de prueba arrojados en las actuaciones administrativas como así también el resultado de la prueba informativa y de la pericial contable producidas en autos.

Que en primer lugar se impone el análisis de las cláusulas del contrato celebrado entre la aquí recurrente y Televisión Federal (Telefe) respecto del programa de ficción “Los Roldán”, copia del cual se encuentra agregada a fs. 1505 y stes. de las actuaciones administrativas que corren por separado.

Se observa que allí se manifiesta que Ideas es la titular de todos los derechos del formato y/o contenido para producir dicho programa de ficción y que tiene la intención de producirlo y ceder el derecho de exhibición a Telefe en los territorios, sistema, medios y condiciones que se estipulan en dicho acuerdo. Ideas se obliga a producir y entregar a Telefe en principio 120 capítulos del programa y le cede a Telefe el derecho de comercialización y exhibición de los mismos. Ideas se compromete a entregar el programa como “lata terminada”, listo para su emisión.

Se establece allí que Telefe será la propietaria exclusiva de los programas y tendrá derecho de emitirlos sin límites de plazo ni territorios y comercializarlos a través de canales abiertos y/o cerrados, cables, codificados o no, señales satelitales, Internet y a través de cualquier otro sistema y/o forma capaz de emitir la imagen y/o sonido (cláusula 4.1).

Asimismo se acuerda entre las partes que por la comercialización del Programa en el exterior, Telefe recibirá un importe equivalente al 20% en concepto de comisión y descontados previamente los montos que eventualmente correspondan se abonados en concepto de impuestos directos. El remanente de los importes efectivamente percibidos, una vez deducida la referida comisión, será distribuido entre las partes: 75% para Telefe y 25% para Ideas (cláusula 4.2).

Pero dentro de la misma cláusula (concretamente en el pto. 3) también se regula la comercialización del formato del programa en el exterior, fijándose que al igual que en el caso anterior, Telefe recibirá un importe equivalente al 20% en concepto de comisión y descontados previamente los montos que eventualmente correspondan se abonados en concepto de impuestos directos. Pero en este caso tanto Telefe como Ideas recibirán del remanente de los importes efectivamente percibidos, una vez deducida la referida comisión, el 50% cada una (cláusula 4.3).

Ideas otorga a Telefe plena exclusividad con respecto a los derechos cedidos en virtud del acuerdo (cláusula 7) y le autoriza a Telefe el uso irrevocable del título y la Marca, autorización que incluye el derecho de emisión y el derecho de realizar cualquier explotación comercial derivada del programa en todo el mundo (cláusula 11).

Además expresamente se establece que durante el plazo de vigencia del acuerdo, Ideas no podrá llevar adelante ningún emprendimiento relacionado directa o indirectamente con el contenido del mismo o vinculado de cualquier forma con el programa sin el previo consentimiento de Telefe manifestado por escrito.

Por su parte, en el contrato celebrado entre Telefe y Producciones Azteca Digital (FDA), denominado "Acuerdo de licencia de derechos sobre formato programa 'Los Roldán', se expresa que en función del contrato celebrado entre la primera e Ideas donde se establecieron los términos bajo los cuales se regiría la comercialización en el exterior del formato a libros del programa, Telefe tiene a su cargo la comercialización exclusiva del formato del mismo en el exterior, actuando como Licenciante en el convenio con PDA. En tal carácter otorga a la licenciataria los derechos para que produzca y emita el programa durante el plazo de vigencia del acuerdo, debiendo respetar la trama y la estructura original. Se establece allí que en el supuesto de que se realizaren modificaciones al formato sin autorización previa de Telefe, ello será considerado un incumplimiento sustancial que habilitará la resolución del acuerdo. Se autoriza además a Telefe a las personas que esta autorice a visitar los estudios durante la grabación del programa en México. Se establece que a la finalización de cada episodio deberá agregarse los créditos en los que constara la frase "libros bajo licencia de Telefe e Ideas del Sur" y que en los elementos promocionales del programa deberá incorporarse la leyenda "Formato Original de Mario Schajris y Adriana Lorenzon ©2004. Bajo Licencia de Telefe (logo Telefe) a TV Azteca S.A. de C.V.".

Se establece allí que antes de producir el programa, PDA y Telefe deberán aprobar de común acuerdo el título que utilizará el licenciatario para emitirlo, quien no podrá utilizar marca y/o título alguno propiedad de Telefe.

En la prueba pericial contable producida en autos, los peritos dan cuenta de los contratos celebrados entre Ideas y Telefe y entre esta última y PDA transcribiendo parcialmente los acuerdos celebrados, los que sustancialmente han sido reflejados por este Tribunal en los párrafos precedentes. Los peritos ilustran además de otros convenios celebrados entre Telefe y RCN Televisión en términos similares al de PDA.

De lo hasta aquí expuesto corresponde señalar que si bien en los acuerdos referidos anteriormente se deja constancia que la propiedad del formato es de Ideas del Sur, no cabe duda que en el convenio celebrado entre ésta y Telefe no sólo le cedió a ésta la propiedad exclusiva de los programas sino también, de acuerdo con el detalle de los distintos puntos que integran la cláusula 4, le cedió los derechos de comercialización en el exterior del formato y con plena exclusividad tal como se consigna en la cláusula 7 del acuerdo.

Cabe destacar que en el contrato celebrado entre Ideas del Sur SA y Televisión Federal SA, no existen cláusulas que dispongan que la comercialización del formato va a efectuarse por cuenta y orden de Ideas ni que preservar el derecho de disposición por parte de ésta respecto del formato, siendo TELEFE SA la que detenta la disposición del mismo. Ello se ve corroborado en los acuerdos de licencia celebrados por Telefe con las empresas del exterior, en los cuales en su carácter de Licenciante autoriza o prohíbe la realización del programa concreto a partir de aquél, se reconoce que tiene a su cargo la comercialización exclusiva del formato en el exterior, al que no se puede efectuar modificaciones sin

autorización previa de Telefe, además que Telefe o a las personas que ésta autorice a visitar los estudios durante la grabación del Programa y que es Telefe quien aparece como licenciataria en los créditos del programa del exterior. En definitiva se observa que Telefe dispone libremente del formato, actuando en definitiva por cuenta propia como titular de los derechos sobre el mismo.

Dicha circunstancia resta sustento a la prueba informativa producida por la actora (Telefe y Capit) las cuales no resultan de utilidad para la resolución de la presente causa, puesto que si bien informan sobre la propiedad del formato del programa el cual supuestamente permaneció bajo titularidad de Ideas del Sur SA dicha afirmación pierde sustento en base a lo analizado en párrafos precedentes. En igual sentido, la información producida a fs. 97 por la Dirección Nacional del Derecho de Autor, si bien da cuenta de que bajo el expediente 292505, del 25/11/2003, se depositó en custodia una obra inédita del género "Programa de TV", titulada "Los Roldán", de autoría del Sr. Marcelo Hugo Tinelli y titularidad de Ideas del Sur S.A., destaca que no ha sido oportunamente renovado de conformidad con el art. 2 del Dto. 7616/63, haciendo saber la existencia de una obra publicada de igual género y título.

En tal sentido corresponde señalar que resultan insuficientes las alegaciones efectuadas por la actora para intentar demostrar que le correspondería el beneficio previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando fue la propia contribuyente quien otorgó además a Televisión Federal SA todos los derechos vinculados con la comercialización del formato al exterior.

Asimismo, cabe señalar que entre las facturas que han sido objeto del ajuste y que los propios peritos enumeran en el Anexo A que aportaran a su informe (vide fs. 114 de autos), se observa que la mayoría de ellas fueron emitidas por la aquí recurrente consignando "Venta Internacional de Lata", concepto que acorde a sus propios dichos, se refiere a la venta del programa, lo cual reconoce la propia actora que estaría alcanzado por el gravamen, no obstante lo cual, dichas facturas fueron emitidas sin IVA.

Atento to expuesto precedentemente resulta acertado el criterio asumido por el ente recaudador y en consecuencia no cabe más que concluir que las sumas recibidas por la contribuyente de parte de Televisión Federal SA por la comercialización internacional del programa y su formato, corresponden a una mayor retribución por la producción del programa, la cual se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado por lo que corresponde gravar con el Impuesto al Valor Agregado a los ingresos obtenidos por la recurrente correspondientes a la venta al exterior del producto "Los Roldán" por parte de Televisión Federal SA. Ello así, corresponde confirmar el acto apelado en cuanto determine el tributo. Con costas.

VII. No habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, con costas. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII. Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de la resolución en crisis. Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente una multa con sustento en el art. 45 de la ley procedimental.

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la Ley 11.683, en lo que aquí interesa dijo: "... Surge claramente del texto

transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador". Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: "... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente".

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN –Morixe Hnos. SACI– 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación".

Debe advertirse, entonces, que la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese, bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento y verse así beneficiado con la impunidad de su obrar infraccional (en tal sentido, CNCAF, Sala III, in re "Electromecánica Vic S.A.", sentencia del 29/11/2012).

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente presente en forma inexacta las declaraciones juradas del gravamen en trato, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de la multa aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el art. 45 de la ley ritual. Con costas a la actora, salvo en lo que se reduce la multa, aspecto en que corresponde imponerlas por su orden.

IX. En función de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto y accesorios y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Costas a la vencida, salvo en lo que se reduce la multa que se imponen por su orden.

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto y accesorios y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Costas a la vencida, salvo en lo que se reduce la multa que se imponen por su orden.

2) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de los miembros titulares de las Vocalías de la 5.ª y 6.ª Nominación, por encontrarse en uso de licencia el titular de la Vocalía de la 4.ª Nominación (conf. art. 184, segundo párrafo, de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del Reglamento de procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: José Luis Pérez (Vocal Titular de la 5.ª Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la 6.ª Nominación).