

Reseña de jurisprudencia administrativa y judicial (cont.)

Dra. C.P. Ana María Fernández

Tratamiento de entregas a título gratuito en concepto de muestras, reposición de las entregadas por fallas o deterioradas, etc. frente al IVA

En la página 29 del material, vamos a ver un fallo OSRAM ARGENTINA SACI, del TFN Sala D de agosto de 2004. Estoy tomando este fallo, porque está habiendo en la plaza, no diría determinaciones, pero está habiendo ciertos rumores de cuestionamientos del fisco en algunos casos sobre estas entregas sin cargo. Este fallo es bastante ilustrativo, como son también los dictámenes que en él se mencionan. El tema de fondo es, se entrega sin cargo bonificaciones en especie y los descuentos y esto en alguna medida está ocurriendo en el caso sobre el impuesto sobre los ingresos brutos.

Empecemos por analizar el Dictamen 51/97, el tema tiene vinculación específica. Primero lo vamos a ver un poco respecto del impuesto al valor agregado, y luego vamos a ver el tema respecto del impuesto a los ingresos brutos. Oportunamente la Dirección de Asuntos Técnicos, tuvo ocasión de pronunciarse, esto viene con anterioridad, después por ahí hago alguna referencia, en realidad con este tema de las entregas sin cargo, ya había tenido ocasión de pronunciarse el entonces Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos en el famosa dictamen de las muestras médicas, en los casos de los laboratorios, en el cual concluyó que las muestras médicas no eran entregas sin cargo, y por aplicación de en ese entonces, el artículo 19 de la ley IVA, no debía devolverse.

Porque, este es el punto, el artículo en ese entonces 19, después el 28 y hoy el 58, establece que cuando hay donaciones o entregas sin cargos, los responsables deben devolver en el período en que este hecho ocurra el crédito fiscal vinculado con los bienes entregados sin cargo o con las prestaciones de servicio que tienen este mismo carácter. Originalmente este mismo problema se había planteado con las muestras médicas, en realidad las inspecciones actuantes y las direcciones intervinientes de la AFIP, en ese momento, había dicho esto es una entrega sin cargo, que como saben hacen los laboratorios para que sea su producto conocido, en este caso a la masa potencial de consumidores, que son los consumidores finales que luego consumen los medicamentos, sino los médicos.

Y esto basado en que hay una prohibición de la ley 16463, que los laboratorios respecto de aquellos productos que requieren receta archivada y no respecto de los que tienen venta libre, efectúen publicidad.

En su momento lo que había dicho la Dirección, esto es entrega sin cargo, no están dirigidas a la masa potencial de los consumidores y si bien es cierto que está prohibido efectuar publicidad, lo que deberían hacer es en todo caso entregar los folletos, las literaturas.

En ese entonces, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos concluyó que si bien el carácter de las entregas era a título gratuito, en realidad esta operación tenía un gasto oneroso, porque era un gasto publicitario entrando en consideraciones que me parece que ni

siquiera son como para que la AFIP determine cuál es el modo de publicidad que mejor le conviene al responsable, lo digo porque en este caso es muy claro que esta prohibida la publicidad. Pero, aun así hay un perjuicio, por qué no entregan la literatura, en lugar de entregar los medicamentos, porque éstas son entregas sin cargo.

Esto van a ver que de alguna manera se repite en el fallo Osram, y me pregunto si la AFIP tiene facultades como para resolver cuál es el medio más idóneo de publicidad que quiere utilizar el responsable, dado que esto es un caso de competencia de la empresa. Pero, ya aquí esta este germen que luego se repite en dictámenes posteriores. Y uno de los motivos por el cual se concluye que es oneroso es porque en realidad esto lo hace el laboratorio para obtener un ingreso mayor, que las muestras son muy importantes, que las tiene calculadas en sus costos y por lo tanto en el precio final del producto, y que no es un desprendimiento patrimonial definitivo, sino que en realidad eso va a ser recuperado a través de la venta del producto y de mayores ventas del producto, porque los mismos son conocidos por los profesionales.

En realidad tiene un argumento interesante este dictamen, respecto de las entregas a título gratuito. Y trata de caracterizar cuáles son las entregas a título gratuito que se refiere el decreto reglamentario. Dice que se interpreta que son actos realizados por los responsables en forma incidental y desvinculada de la actividad gravada. O dicho de otra manera y tal como lo expresa la sub zona técnico jurídico, serían aquellos casos en los que implica un desprendimiento patrimonial definitivo que no se verá resarcido por una compensación alguna dentro de la actividad gravada.

Vayamos al Dictamen 51/97, que era mi propósito, yo no iba a comentar el de muestras, pero me pareció interesante, porque tiene algunas frases que son buenas para cualquier defensa en este sentido. El viejo Dictamen es el 68/82 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos.

El Dictamen 51 de DAT, se origina en una consulta formulada por alguna dirección de la AFIP a la DAT, con motivo de una inspección a una bodega. Esta bodega lo que hacía era entregar como premio, según la inspección actuante rodados o determinadas cantidad de litros de vino a los clientes que alcanzaban determinados volúmenes de venta. La DAT le dice, yo no comparto su criterio, creo que acá lo que tenemos es una bonificación y no una entrega sin cargo.

En realidad hay una bonificación que se acuerda por las mayores ventas que hacen los clientes y en todo caso esa bonificación es... lo voy a leer textualmente porque es interesante. Dice: esto no es una operación a título gratuito, sino que por el contrario estas operaciones se efectúan a título. Si son a título oneroso y están vinculada con la actividad gravada, son por el crédito fiscal originados con las compras de estos bienes, puede computarse. Lo que dice y que es un argumento interesante que después repite el Dr. Brodsky, vocal pre opinante en el fallo de Osram es lo siguiente: en lugar de devolverle el dinero al cliente, producto de la bonificación, porque si yo le vendo y luego le hago una bonificación y no tiene ningún otro tipo de operación, debería devolverle el dinero al cliente, o bien ponerlo a su disposición a través de la cuenta corriente. Pero, en lugar de

esto, lo que hace es entregarle bienes que están sometidos a la compra venta. Porque, en realidad esto es una dación en pago.

Y como es una dación en pago, en definitiva lo que tenemos es una venta en los términos del artículo 2 de la ley del impuesto al valor agregado. Y si yo miro el tema desde el punto de vista del vendedor, ¿el vendedor qué hizo? Una bonificación que generó un menor débito, si ustedes quieren, en el impuesto al valor agregado, y luego tiene una operación de entrega de un bien, en este caso vino sin cargo, o el auto, el premio. Que es una dación en pago y también es una venta y que genera un débito fiscal.

Por lo tanto, acá ambas son operaciones están alcanzadas y el efecto es 0 en cabeza de quien otorgó la bonificación y luego le dio los litros de vino o le dio el premio. Dice, esta operación respecto del vendedor, evidentemente, no tiene efectos fiscales. Con lo cual, esta convalidando que cuando hay bonificaciones en especie están vinculadas con la actividad gravada. Y por lo tanto, no es de aplicación el hoy artículo 58 de la ley del impuesto al valor agregado del decreto reglamentario.

Otro dictamen que se trae a colación, en realidad lo trae a colación, la recurrente que es Osram, cuál es el procedimiento para instrumentar, porque esta es una presentación realizada por la empresa, en la cual dice con el fin de mantener la relación comercial con las grandes cadenas de supermercados realiza bonificaciones en mercaderías. Similar a las bonificaciones en vino del otro caso.

Cuáles son las conclusiones de este dictamen. En ese entonces, estaba vigente la 3419, en todo caso hoy es aplicable lo mismo en función de la 1415. En primer lugar, el artículo 15 de la 3419 le imponía el mismo procedimiento que se aplica para las facturas es aplicable para las notas de crédito, en este caso por bonificaciones o descuentos, lo cual es claro. Vuelve a repetir el argumento que esta bonificación es una operación gravada, porque es equivalente a devolverle el dinero, etc. Pero, lo que hace al procedimiento, que era lo que consultaba el responsable dice que corresponde valorizar la mercadería enajenada al precio normal y luego hacer lo propio con los productos bonificados, complementando lo normado por la R.3419.

Y dice mediante este procedimiento el importe bonificado quedará compensado en su cuantía como ajuste del precio total de la mercadería. Es decir, que yo por un lado tengo una factura por la mercadería que le estoy entregando sin cargo y luego tengo una bonificación por el mismo importe. Eso es lo que me está diciendo este dictamen.

Vayamos a la causa Osram. Aquí en honor de verdad esta causa plantea tres temas interesantes, no puedo decir que en esta causa, si uno lee detenidamente el fallo, que el fisco haya dicho que las entregas sin cargo en estas situaciones que ahora vamos a ver, no están relacionadas con la actividad gravada. Lo que pasa es que ha dicho que ciertas operaciones que realizaba Osram, merecían el tratamiento de donaciones y entregas sin cargo, y por lo tanto deberían devolver el crédito fiscal. Por qué lo traigo a colación, porque hoy en plaza se están dando situaciones de esas que ustedes conocen a veces como 2 X 1, o sea alguien vende un producto me lo compran, yo le doy dos al precio de uno.

Es una promoción típica comercial, me compras una y te doy dos. Es como esas publicidades de la televisión que dice llame ya y si llama dentro de los próximos 10 minutos le damos dos. Este tema lo traigo, tanto por las definiciones que utiliza tanto la empresa, como el vocal del TFN pre opinante a los cuales adhieren el resto. Y por ciertas circunstancias que son valoradas por los vocales del TFN para que tengan en cuenta cuando se instrumentan este tipo de operaciones.

Porque a veces el fisco en lugar de ir a la realidad económica, lo que hace es ir a cómo esta instrumentado. Y a veces no esta totalmente bien instrumentado y estas cosas son las que pesan para que se los consideren donaciones. La causa Osram, en realidad versó sobre lo siguiente. El fisco hizo una determinación de oficio en la etapa de la contestación de la determinación de oficio, Osram se presenta, por un lado confirma determinados montos, porque son donaciones efectuadas a escuelas a iglesias, entidades de bien público y en esos casos confirma parcialmente la determinación, porque reconoce que son entregas sin cargo, fueron errores. Luego, lo podemos dividir en tres situaciones distintas.

El fisco procede a hacer impugnaciones. También acepta alguna de otras operaciones, las relacionadas con las dos primeras situaciones que voy a comentar, porque las situaciones son tres. La primera de las situaciones se relaciona con muestras. O sea, muestras que son entregadas a sus clientes habituales, pienso que tampoco tiene importancia que sean habituales, el propósito es promocionar, pero en el caso en particular eran muestras a clientes habituales para promocionar nuevos productos.

O sea, que en definitiva estas muestras tenían como objetivo aumentar el volumen de ventas, mantener la posición de la empresa en el mercado, etc. La segunda de las situaciones, que es cuestionada, se relaciona con lo que podríamos decir entregas que son gratuitas a los clientes, en cumplimiento de las condiciones de garantía, porque se trataba de operaciones de artículos fallados. Y la tercera de las situaciones, tenía que ver con entregas sin cargo que hacía Osram cuando se abrían nuevos locales de clientes, ya sean habituales o que no lo era. Porque tenía convenidos generalmente con súpermercados y shopping que la primera venta de todas las realizadas era gratuita.

Y hacía una entrega a título gratuito. Luego en la etapa de la determinación de oficio, Osram propone una pericia. Esto no le es otorgado por el departamento de determinación de oficio, porque se trata de un año que esta a punto de prescribir y simplemente lo que se resuelve son medidas para mejor proveer. Y en esta medida, se pide un informe a los inspectores actuantes.

Informe a los inspectores actuantes que luego va a decir Brodsky, como eran los empelados actuantes en la inspección, el inspector y el supervisor evidentemente carecen de la objetividad necesaria como para resolver la cuestión, pero curiosamente y esto sí lo tengo que tener en cuenta, modificaron la determinación de oficio en un 42%. ¿Qué hace la DGI? Cuestiona estas entregas y dice les niego el cómputo del crédito fiscal. ¿Por qué? Porque no existió prueba de cuál era el propósito de estas entregas sin cargo. Y tampoco hay prueba de a quienes fueron entregados.

Y tampoco hay prueba en la tercera de las situaciones si se incrementó el volumen de ventas. Porque el mismo contribuyente admite que son entregas gratuitas a clientes habituales cuando abre locales. ¿Qué dice el TFN respecto de esto? Primero analiza el tema desde el punto de vista técnico. Obviamente desde el punto de vista técnico, lo que dice es claramente cuando se trata de muestras que son entregadas en forma gratuita, en este caso en particular digamos que lo que esta haciendo la empresa, por más que la entrega sea gratuita, en realidad es onerosa.

No lo hace simplemente por hacer un acto filantrópico, sino que lo esta haciendo para incrementar sus ventas. Y en todo caso, lo único que tenemos que analizar en el impuesto al valor agregado, es si hay una conexión directa o indirecta entre la compra o la importación de bienes, la locación o prestación de servicios y la relación comercial llevada a cabo por el contribuyente y las operaciones generadoras de beneficios gravados.

Y al respecto se cita jurisprudencia de Marsiscano y también de Rubén Marchesky donde se dice lo siguiente. 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. Veán aquí el mismo argumento de las muestras médicas procurando un recupero del desprendimiento patrimonial a través del precio de venta de mis operaciones gravadas.

Lo otro que se menciona es digamos la opinión del el otro actor es que todos los bienes que se entreguen con el fin de promocionar un producto la actividad o el responsable, lo que llamamos la publicidad institucional y dice: el propio producto, agendas, almanaques, yo podría agregar, mesa de bares, sillas, sombrillas. Todo esto resulta computable, porque en realidad se vincula con operaciones gravadas en una o varias etapas. En síntesis el TFN lo que dice es que no le asiste razón al fisco.

Trata de hallar cuáles son sus errores en su determinación. Luego la causa se abre a pericia, los peritos no se ponen de acuerdo y cada parte impugna la pericia del otro. Dice curiosamente igual en sus alegatos finales cada uno utilizó en su beneficio la opinión del perito de parte. Pero, empieza a analizar todo el informe de la inspección y encuentra incongruencias, ¿cuáles? La factura respecto de las cuales el fisco dice que no hay prueba respecto de a quién se le entregó el material.

En realidad dicen en las facturas están emitidas, por eso digo es muy importante los defectos de forma, acá es como que las facturas no estaban indicando quien era el que recibía, la entrega a título gratuito, sino que lo imputaba a algo que se llamaba stock MK. Pero en el texto de la factura decía entregado al cliente tal. O fue entregado en el Shopping Alto Palermo, por ejemplo. O sea, que el vocal pre opinante dice, hay prueba. Y por otro lado, dice que tiene que desecharse el argumento del fisco que dice que lo entregado sin cargo en la primera venta no aumentó el volumen de ventas.

Porque, en realidad el fisco no lo verificó, salvo que los inspectores tuvieran dotes esotéricos mal podía saber si esas ventas aumentaron o no el volumen de venta, cuando en realidad no lo verificaron. Yo no coincido con este argumento. Podría hacer la primera venta y a lo mejor podría pactar otras y entregar un producto sin cargo con efectos

promocionales y luego no obtener ninguna venta, pero me parece que no por eso deja de ser un gasto de publicidad. Lo que en todo caso voy a tener que probar, es que en todo caso, era un cliente potencial o un cliente habitual.

Esto es una cuestión de hecho y prueba en cada caso particular. Por lo tanto, sostengo que todas esas modalidades que a veces se conocen en plaza, muchas tienen que con productos de tocador, otras tienen que ver con medicamentos, que a veces se hacen algún tipo de promociones que tienen que ver con que al médico que aparte de la muestra gratis se le da un troquel.

Cuando el médico recomienda un producto le da un troquel al consumidor, éste va a la farmacia y le dan un producto medio, en definitiva esas son entregas sin cargo y bonificaciones que si bien, uno de los problemas que hay tiene que ver con la cadena de comercialización, el laboratorio no puede vender directamente los productos al consumidor. Y hay toda una cadena que pasa por el distribuidor la droguería y llega a la farmacia, el que puede vender el producto es la farmacia, pero el que soporta en todo caso el descuento, la bonificación es el laboratorio.

Esto mismo ocurre con otras ventas directas que hacen empresas que se dedican a la promoción de productos de tocador. Y el mismo tema existió siempre, también en materia de impuestos internos, en las cuales las restricciones eran hasta incluso mayores. Están los viejos fallos de Shulton o Parfums Francaise.