



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II**

Expte. N° 32.408/2012.-

///nos Aires, 19 de mayo de 2020.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: "Palermo Films S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -
D.G.I. s/dirección general impositiva" y,

CONSIDERANDO:

I.- Que en 27 de noviembre de 2019, la Sra. Jueza de primera instancia resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por la firma actora contra el Estado Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P. -D.G.I.), "...por motivo del dictado de la Resolución N° 18/2012 (DI RDEX)".

Impuso las costas a la parte demandada vencida, de conformidad con lo establecido en el art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N. (ver fs. fs. 203/207 vta.).

II.- Que, para decidir del modo indicado, la Magistrada tuvo en consideración que el Código Aduanero establece que la exportación es: "La extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero", y que: "A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado".

Señaló en tal sentido, que el C.A. considera mercadería también a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual y las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Indicó que el art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. decreto N° 280/97), establece que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas les hubiera sido facturado, en la medida en



que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable; así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la D.G.I. para el mes en que se efectúe la exportación.

Recordó que mediante la Resolución General N° 2000/06 -"Régimen General de Reintegro Atribuible a Exportaciones y Asimilables"-, se estipuló el procedimiento habilitado, los requisitos, plazos y formalidades que deben observar los exportadores a fin de solicitar la acreditación, devolución o transferencia del gravamen atribuible a las operaciones de exportación.

Señaló que, de conformidad con el régimen vigente al tiempo de los hechos -período fiscal 2008-, se establecían amplias atribuciones a la autoridad administrativa para requerir la subsanación de los defectos de los pedidos de reintegros incompletos, solicitar las aclaraciones y la documentación complementaria, y para decidir sobre la existencia y la legitimidad del crédito fiscal cuya devolución se solicita.

Acto seguido indicó que, para que el crédito fiscal pueda computarse deben cumplirse una serie de requisitos: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre la emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que a los fines del reconocimiento del crédito fiscal el contribuyente debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas en donde se encuentra el impuesto discriminado. A su vez para que el contribuyente pueda computar a su favor este crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

el contribuyente puede computarse el crédito fiscal por haber abonado el I.V.A. en la etapa anterior.

Desde esa perspectiva de interpretación normativa, la Magistrada analizó las pruebas aportadas y las confrontó con los argumentos vertidos por la A.F.I.P. para denegar el reconocimiento del crédito fiscal solicitado.

Así señaló que de la documental acompañada, se desprende que la actora con fecha 23/10/09 presentó ante la A.F.I.P. la solicitud de devolución del I.V.A. contenido en las operaciones de exportación correspondientes al mes de octubre de 2008. Indicó que el organismo técnico competente de la demandada no presentó observaciones respecto a la documentación de respaldo de la operatoria, señalando que la exportadora ha dado cumplimiento a los requisitos formales exigidos por la legislación vigente, como así también la correcta emisión de los comprobantes tipo "E" y la registración de facturas en el libro I.V.A.

Hizo referencia a que, sin embargo, el principal argumento utilizado por la demandada para denegar la solicitud de reintegro del impuesto, surgió de las conclusiones a las que arribó luego de visualizar la filmación de la producción comercial "*Summer Collection 2008*".

Indicó que la A.F.I.P. consideró que se trataba de una filmación destinada a ser emitida en la televisión nacional. De este modo, concluyó que no se trató de una exportación de servicios, ya que el servicio prestado por Palermo Films S.A. y contratado por la firma del exterior *Grey Global Group Inc.* fue aplicado en nuestro país, lugar donde el prestatario realizó, obtuvo y originó su potencial beneficio. Es decir, reflexionó que el argumento dirimente ensayado por el Fisco a efectos del rechazo de la pretensión de la contribuyente actora, se refiere al hecho de que el producto exportado (film publicitario) ha sido exhibido en la República Argentina y habría sido producido con esos fines.

Respecto a la prueba producida por la actora, la Magistrada refirió que Palermo Films S.A. emitió dos facturas de exportación a la firma *Grey Global Group Inc.*, con domicilio en el número 114 de la Quinta Avenida de la Ciudad de New York, U.S.A. por la realización del film "*Pantene Summer Collection 08 TV*".



A su vez, mencionó que del informe pericial surge que las operaciones de exportación realizadas por la actora cumplieron con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente, así como también la solicitud de reintegro de I.V.A.-exportación.

Por último, aludió a la prueba de informes la cual consiste, por un lado, en una declaración jurada (original en idioma inglés, traducida y debidamente apostillada) de la firma extranjera antes referida, en la cual se indicó que durante los meses de septiembre y octubre del año 2008 han contratado los servicios de filmación del corto publicitario para el producto *Pantene*, titulado "*Summer Collection 08 TV*", para su exhibición en los Estados Unidos de América, a la empresa Palermo Films S.A.

Asimismo, citó lo informado con relación al comercial en cuestión por la firma Procter & Gamble Argentina S.R.L. En ese orden, la requerida anotó que contrata servicios que involucran "derechos de exhibición" -entendido esto como la facultad que tiene un tercero para pautar la difusión del comercial en televisión- a la agencia *Starcom*.

De tal forma, la Magistrada *a quo* consideró que quedó demostrado que la televisación del comercial en nuestro país ocurrió como consecuencia de la contratación de un tercero y no por acción de la productora Palermo Films S.A..

Por lo demás, entendió que se encuentra cumplido lo normado por el art. 10 del Código Aduanero en cuanto a que la prestación del servicio fue realizada en el país y su explotación se llevó a cabo en los Estados Unidos.

En razón de todo lo expuesto, hizo lugar a la demanda interpuesta por la firma actora.

III.- Que, contra lo así decidido, la demandada interpuso apelación (ver fs. 209) y expresó agravios a fs. 216/222.

La parte actora contestó el traslado oportunamente conferido a fs. 224/229 vta..

IV.- Que la A.F.I.P. en su memorial sostuvo que en la sentencia recurrida se ha efectuado un análisis deficiente y erróneo de las circunstancias de hecho probadas en la causa.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

A continuación, señaló que la instancia anterior se limitó a analizar el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa para que el reintegro de créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación resulte procedente, pues no ha tenido en cuenta que para que una operación -prestación o locación de servicios- pueda ser encuadrada en los términos del art. 1º), inc. b), 2º) párrafo de la ley del I.V.A. (t.o. 1997 y modif.), resulta condición indispensable que el servicio prestado sea utilizado y explotado en el extranjero.

Continuó sosteniendo que la afirmación relativa a que se ha dado cumplimiento con lo normado por el art. 10 del C.A. -en cuanto a que la prestación de servicio fue realizada en el país y su explotación se llevó a cabo en Estados Unidos- no se corresponde con las tareas desarrolladas por la fiscalización actuante y que se encuentran plasmadas en los antecedentes administrativos que fueron acompañados a la causa.

Puso de relieve que, de la prueba documental ofrecida por su parte, consistente en la presentación del caso “Lanzamiento *Pantene* renovación profunda” efectuada por personal de la agencia publicitaria, se hizo hincapié en que se intentó generar una comunicación emocional construyendo un vínculo cercano con las consumidoras, mediante la intervención de personalidades localmente reconocidas (Marcela Kloosterboer; Matilda Blanco y Maju Lozano).

Consideró que teniendo en cuenta quiénes fueron las modelos elegidas desde el inicio de la campaña y que el objetivo de la misma -reconocido por la propia empresa adquirente del producto- fue crear un vínculo emocional cercano con las consumidoras, concluyó que el corto publicitario en cuestión fue concebido desde un principio para ser utilizado y explotado en nuestro país y no en el exterior.

Al respecto, indagó acerca de qué “vínculo emocional cercano” podría generarse con consumidoras residentes en Estados Unidos que no estarán familiarizadas con los rostros de las personalidades elegidas para realizar el corto publicitario. En su criterio, la elección de las personalidades tuvo por objeto que la marca *Pantene* se haga más conocida localmente y que los consumidores puedan identificarse con la misma al ver rostros “conocidos” que promocionan sus productos.



Enfatizó que la circunstancia de que su parte únicamente haya rechazado el pedido de reintegro de crédito fiscal correspondiente a las operaciones realizadas en el mes de octubre de 2008, refuerza su postura en cuanto a que dicho rechazo no fue arbitrario o sin causa, sino que obedeció a que al haber estudiado profundamente la naturaleza y la finalidad de la prestación efectuada por la parte actora, se llegó a la conclusión de que la misma no reunía -como sí había sucedido respecto de servicios y/o locaciones prestadas con anterioridad- los requisitos para ser encuadrada en el artículo 1°, inciso b), segundo párrafo de la ley del impuesto.

Agregó que, si bien de la prueba informativa se desprende que el destino de exhibición era EE.UU., lo cierto es que la fiscalización pudo constatar que dicha declaración no se correspondía con la realidad de los hechos. Consideró que el Juzgador se equivocó al sentenciar no habiendo efectuado una adecuada valoración de la prueba. Ello pues, según su visión, la forma en que se resolvió no resulta la consecuencia lógica de una adecuada valoración de los hechos ni de los elementos probatorios obtenidos.

Por lo cual, concluyó que debe revocarse la sentencia apelada, y rechazar el pedido de reintegro de crédito fiscal reclamado por la actora. Ello por cuanto, según su reiterado criterio, ha quedado acreditado que, si bien la actora manifestó que el corto publicitario estaba destinado a ser exhibido en EE.UU., lo cierto es que la publicidad comercializada ha sido ideada desde un principio para ser exhibida en nuestro país, dadas las personas involucradas en la filmación siendo la constatación en el campo de los hechos lo que presupone la realidad de las operaciones.

En consecuencia, no cabe acordarle el carácter de exportación a toda la prestación realizada en el país, por el solo hecho de que represente un costo para el adquirente extranjero, porque ello no sería suficiente para reconocer el beneficio, sino que debe constatar, además, su efectiva utilización o explotación en el exterior.

Luego sostuvo que la Magistrada *a quo* efectuó un análisis parcial de la operatoria en cuestión, toda vez que la circunstancia de que aparezca un intermediario -Grey Global Group Inc.- entre el prestador local -la actora- y el definitivo destinatario -Procter & Gamble





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

Argentina S.R.L.- no debe modificar el requisito legal de la efectiva utilización o explotación en el exterior, puesto que para examinar la procedencia de la franquicia corresponde establecer, en función de las características del servicio, en qué lugar ha de utilizarse. Ello por cuanto la norma establece condiciones objetivas que deben ser analizadas en cada caso a los efectos de verificar si la prestación tiene incidencia en el territorio nacional, supuesto en el cual -como sucede en el caso de autos- la explotación se produce aquí y no en el exterior.

Asimismo, hizo hincapié en que la razón por la cual se dispone que las prestaciones o locaciones de servicios realizadas en el país, pero utilizadas económicamente en el exterior, recibirán el tratamiento previsto para el régimen de las exportaciones, obedece a la circunstancia que dichas operaciones tributarán el impuesto al consumo pertinente en el país extranjero donde sean aprovechadas; ello en función del principio jurisdiccional de la aplicación del impuesto.

En ese orden de consideraciones, indicó que no se ha acreditado que en el exterior se haya ingresado el impuesto al consumo correspondiente por la adquisición del corto publicitario producido por la actora. Es por ello, que de no receptarse el temperamento propuesto se daría el absurdo que la prestación o locación gravada (en el caso particular, servicios de publicidad) no tributaría I.V.A. tampoco en el país extranjero, puesto que el gasto en el que incurre la empresa extranjera - Grey Global Group Inc.-, no se vincularía con operaciones gravadas en su país toda vez que se trata de una erogación relacionada con una publicidad enajenada posteriormente para ser emitida dentro del territorio argentino.

De lo antes expuesto coligió que la prestación efectuada por la actora a la firma extranjera, no se vincula con la actividad que ésta desarrolla en el exterior, por lo que mal podría acordársele el carácter de "exportación", no sólo porque ello resulta contrario a los requisitos objetivos establecidos por la norma reglamentaria, sino porque además resulta contrario a los principios económicos que rigen los mecanismos de preferencia a la exportación.

En tal sentido, enfatizó que no es el domicilio del prestatario el que determina si la prestación encuadra en el dispositivo reglamentario, sino el lugar donde se la utiliza efectivamente. Así, sostuvo



que la instancia *a quo* admitió que una prestación local, cuya índole evidencia que sólo puede utilizarse en el país, reviste el carácter de exportación de servicios, a raíz de que entre el prestador nativo y el prestatario final aparece un tercero residente en el exterior que adquiere del prestador local, para luego transferirla al destinatario final para utilizarla en nuestro país.

De ese modo, se llegaría a la conclusión de que cualquier intermediación que se instrumente de igual forma constituye una operación amparada por lo dispuesto en el art. 1º), inc. b), 2º párrafo de la ley del gravamen y, por lo tanto, se beneficiaría con el tratamiento previsto en el artículo 43 de dicho plexo.

En esa línea, indicó que a los efectos de establecer si el prestador local perfecciona hechos comprendidos en el art. 1º), inc. b) de la ley del gravamen, corresponderá analizar las características de la operación, en el sentido de si la misma le proporciona al sujeto del exterior un provecho en el territorio local. Si de tal evaluación surgiera que este último, efectivamente aprovecha el servicio en el país, con prescindencia de la relación que una a los contratantes, en principio, debería considerarse que la prestación no merece el trato preferencial. Por ello la agravia que se consideren acreditados los recaudos exigidos por la ley del gravamen y su decreto reglamentario.

En relación al beneficio tributario invocado por la actora, mencionó que por tratarse de exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indubitable interpretación del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Estas normas afectan el patrimonio del Estado y deben ser analizadas con atención, teniendo en cuenta tanto la literalidad de su texto, como la finalidad tenida en cuenta por el legislador para su dictado.

Por ello, consideró que la sentencia apelada incurre en desaciertos que la descalifican como pronunciamiento judicial válido, pues hace caso omiso de las normas aplicables, como así del temperamento expuesto suficientemente por la administración fiscal.

Por último, hizo referencia a la tasa de interés que correspondería aplicar e indicó que debieran ser los previstos en el artículo 179 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) y en el artículo 4º de la Resolución N° 314/2004 del Ministerio de Economía y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

Producción, pues constituyen una reglamentación propia de las leyes fiscales que desplazan a las disposiciones de carácter más general.

V.- Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Ramón S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. N° 28.367/2019, del 5/03/2020, entre otros).

VI.- Que, recapitulando, la parte actora inició la presente acción judicial contra el Estado Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P. D.G.I.)- a fin de que se deje sin efecto la resolución N° 18/2012 (DI RDEX), dictada en fecha 9/03/2012, por la Dirección Regional Devolución a Exportadores de la Dirección General Impositiva, la que no hizo lugar a la impugnación del acto administrativo N° 157018, que había denegado la solicitud de reintegro del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) presentada por la contribuyente actora en su condición de exportador, por la suma de pesos cincuenta y un mil seiscientos nueve con 94/100 (\$ 51.609,94).

Palermo Films S.A. señaló que su actividad se concentra en la producción de cortometrajes publicitarios, cuyos servicios profesionales son contratados tanto dentro del país como en el exterior. En este caso, refirió que ha sido contratada por Grey Global Group Inc. de EE.UU., quien le encomendó la filmación de un comercial el cual una vez realizado, conforme los términos de lo convenido por las partes, generó la transferencia de la titularidad de los derechos económicos de la filmación a la compañía extranjera, por ser su titular y por ser quien pagó por ese servicio.

En tal orden fue que solicitó a la A.F.I.P. la devolución del I.V.A. contenido en las operaciones vinculadas con la exportación correspondiente al mes de octubre de 2008, de conformidad con lo



normado por el art. 43 de la ley del tributo (t.o. por decreto 280/97) y sus disposiciones reglamentarias (v.gr. R.G. 2000/06).

Señaló que la A.F.I.P. procedió a la verificación de la documentación aportada e impugnó en su totalidad el crédito solicitado, con base en una supuesta inexistencia de exportación del servicio. Sin embargo, en su informe interno admitió que la actividad desarrollada por la empresa se correspondía con la correlación entre facturación y gastos como también la relación comercial con el cliente del exterior.

Enfatizó que la devolución solicitada está expresamente prevista en la ley del gravamen por aplicación del principio que establece que no resulta adecuado “exportar impuestos”.

Refirió que, contrariamente a lo afirmado por el Fisco Nacional, lo pretendido no importa un beneficio o un privilegio, sino simplemente una mecánica autorizada por el art. 43 de la ley del I.V.A., desde su creación, a fin de que no se exporten impuestos, en razón de que todos los países adoptan ese criterio: gravar las importaciones definitivas y desgravar las exportaciones.

Por esa razón, y en orden a la facultad consagrada en el art. 43 de la ley del gravamen, solicitó la devolución del I.V.A. pagado en el mercado local por bienes y servicios vinculados con la actividad de producción de un bien que luego exportó; cuya denegación por parte de la demandada motivó la iniciación de esta acción.

VII.- Que sentado lo anterior corresponde recordar que el art. 1º de la ley del tributo establece, en todo el territorio de la nación, un impuesto que se aplicará sobre: (...) “b) [l]as obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la nación (...)”. “En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43.”.

A su vez, el art. 3º dispone que se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: e) las locaciones y prestaciones





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes.

Por último, completa el cuadro normativo, lo establecido en el título VII, referido a los exportadores.

En cuanto aquí importa, el art. 43 dice: “[l]os exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones, o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la A.F.I.P., para el mes en el que se efectúe la exportación.”.

“Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectúa parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la A.F.I.P. o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, respecto de los cuales los organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo.”.

“Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia que en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuare la exportación.”.

“El cómputo del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo se



determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la presente ley.”.

“Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la A.F.I.P. (...), en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.” (...).

“Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la A.F.I.P., ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los arts. 33 y siguientes de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia.”. (...).

VIII.- Que referido así el cuadro normativo aplicable al *sub examine*, cabe comenzar por señalar que el memorial de la demandada no resulta hábil a efectos de modificar lo decidido en la instancia anterior, por las razones que a continuación se expondrán.

En efecto, el principal argumento empleado por la A.F.I.P. para desestimar la pretensión actoral -tanto en sede administrativa, como ante la primera instancia del fuero y ahora al expresar agravios- lo constituye el hecho de que las actrices/modelos que participaron en la filmación del cortometraje publicitario, se trataba de personalidades de reconocida trayectoria en el medio nacional y no así en EE.UU.; por manera que considerando tal circunstancia, como asimismo que fueron elegidas desde el inicio de la campaña y que el objetivo fue crear un vínculo emocional cercano con las consumidoras, el Organismo





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

Recaudador concluyó que el corto publicitario fue concebido para ser utilizado y explotado en nuestro país y no en el exterior.

Es decir, el planteo se ciñe a negar la existencia de la exportación como acto jurídico relevante al efecto del reintegro impositivo.

Adicionalmente, argumentó que lo peticionado por la parte actora importa un beneficio excepcional o un privilegio y que, por ende, la interpretación de la cuestión debe ser efectuada con criterio restrictivo.

En cuanto a lo primero, de las constancias de la causa surge que la firma actora fue contratada por la firma *Grey Global Group Inc.*, de EE.UU., quien le encomendó la filmación de un comercial publicitario. De allí que se entabló una relación jurídica entre dos empresas, una argentina y la otra estadounidense, en razón de la cual la estadounidense adquirió la titularidad del producto -y consecuentemente de sus derechos económicos-, por haber pagado el precio convenido por el servicio. Luego, la actora emitió la factura correspondiente y se desvinculó del producto.

Del dictamen del Perito Contador surge que la contabilidad era llevada en legal forma; que está acreditada la adquisición de bienes en el mercado interno y que está probado que la parte actora ya había solicitado en varias oportunidades la devolución del I.V.A. con resultado positivo del Organismo Recaudador y que la documentación no había sido objetada (ver fs. 147/149 vta; fs. 154; fs. 160 y fs. 165).

A ello cabe agregar que de la prueba informativa, consistente en un oficio librado y respondido por la firma *Procter & Gamble Argentina S.R.L.*, surge que los servicios fueron contratados directamente por parte de la sociedad extranjera antes mencionada a la parte actora. Además, la firma oficiada informó que opera con la empresa *Starcom Worlwide Media Agency* -que es una compañía publicitaria de presencia mundial-; de lo cual quedó acreditado que *Procter & Gamble* no contrató servicio alguno con la parte actora y que, en cambio, si contrató la difusión de cortos publicitarios a través de la empresa *Starcom*, siendo una facultad con la que cuenta, en su carácter de tercer comitente, de hacer con el corto publicitario lo que desee, pudiendo distribuirlo y utilizarlo donde lo crea conveniente (ver fs. 173).



Lo expuesto anteriormente torna inconducente la línea argumental de la demandada vinculada a la nacionalidad de las modelos/actrices. Más aún, la indagación propuesta acerca del hipotético “vínculo emocional cercano” que podría generarse con consumidoras residentes en Estados Unidos -quienes apriorísticamente no estarían familiarizadas con los rostros de las personalidades argentinas, elegidas para realizar el corto publicitario-, carece de toda relevancia a la luz de lo establecido en el art. 43 de la ley del tributo, convirtiéndose en un requisito adicional inaceptable, por resultar el mismo de carácter extra legal.

IX.- Que, con relación a la naturaleza jurídica del régimen normativo aplicable, cabe señalar que conforme se encuentra redactada la normativa -la que fuera transcrita, en lo pertinente, en el considerando VII.-, el mecanismo legal no importa -contrariamente a lo expresado por el Fisco Nacional- un beneficio excepcional o un privilegio, sino simplemente un sistema reglamentario que establece el régimen general de reintegro atribuible a las exportaciones, con relación al I.V.A.

Es decir, la ley del tributo prevé que cuando se exporta un servicio o un bien mueble, el exportador puede solicitar a la A.F.I.P. la devolución del I.V.A. pagado en el mercado interno en razón de que, al exportar, el I.V.A. ya no se puede trasladar pues está vedado exportar el impuesto.

Es por tal motivo que el art. 43 de la ley del gravamen faculta en esos casos a solicitar la devolución del I.V.A. pagado en el mercado local por bienes y servicios vinculados con la actividad de producción de ese servicio o bien exportable. De lo expuesto se colige que no se trata de un beneficio excepcional o de un privilegio impositivo, sino simplemente de un mecanismo específico de reintegro para paliar los efectos de una situación no deseada como la que ha sido mencionada.

También el Fisco Nacional expuso que el motivo por el cual las locaciones de servicios realizadas en el país, pero utilizadas económicamente en el exterior, recibirán el tratamiento previsto para el régimen de las exportaciones, obedece a que las mismas tributarán el impuesto al consumo pertinente en el país donde sean aprovechadas. Así, postuló la exigencia de demostrar que en el otro país el comitente pagó su impuesto.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

Al respecto, cabe indicar que dicha interpretación es propia de la demanda, pero se encuentra ausente en los términos del art. 43 de la ley del I.V.A. Por ser ello así, y al no estar prevista normativamente tal obligación en cabeza de la contribuyente, su exigencia resultaría un exceso pues no está establecida en la ley.

Por lo expuesto, es que corresponde confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto al fondo del asunto.

Por último, no corresponde emitir pronunciamiento con relación a la tasa de interés pues no ha sido materia de controversia.

X.- Que en atención a la forma en que se resuelve, corresponde imponer las costas de esta instancia también a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto, disponiéndose la habilitación de la feria extraordinaria, a los efectos del dictado de la presente, en los términos del acápite IV, punto 3. del Anexo I de la Acordada C.S.J.N. n° 14/2020 del 11/05/2020 (texto disponible en: www.cij.gov.ar), el Tribunal **RESUELVE:** 1°) rechazar la apelación interpuesta por la A.F.I.P. -D.G.I. y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso y 2°) imponer las costas de esta instancia a la demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

