



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 14 de febrero de 2012.

Vistos los autos: "Telefónica de Argentina SA (TF 22099-I) c/ DGI"

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 21 de agosto de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con los intereses resarcitorios correspondientes, y aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (confr. fs. 8/22). Para ello, el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por "malos créditos", por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada pues -en su concepto- no correspondía tomar como pauta a tal fin el mecanismo autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico a los efectos de cortar el servicio de los clientes morosos e incobrables, consistente en una secuencia de llamadas telefónicas y el envío de cartas documento, sino que resultaba necesaria la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre del ejercicio había iniciado las acciones judiciales tendientes a lograr el cobro de los créditos que superasen la suma de \$ 3.000. En cambio, admitió la deducibilidad de los inferiores a esa suma en razón de su insignificancia económica.

2°) Que el Tribunal Fiscal confirmó la determinación del impuesto, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado. Para pronunciarse en favor del criterio sostenido por el organismo recaudador, señaló que si bien el contribuyente es una empresa prestadora de un servicio público cuyo reglamento de servicio instrumenta un proceso de gestión de mora que expresa objetivamente los usos y costumbres del ramo —a los que alude el art. 87, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998)—, a su juicio, las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales resultaban insuficientes para validar las deducciones pretendidas por tratarse de deudas superiores a \$ 3.000 (fs. 490 vta. —2° párrafo—, fs. 491 —8° y 9° párrafos—, fs. 491 vta.). Fundó la aplicación de ese tope en la nota 995/01 (DV JUGR) de la AFIP, y señaló que la fijación de un importe, por debajo del cual no se exigía el inicio de acciones judiciales, sentaba un criterio de aplicación para el desarrollo de la actividad fiscalizadora (fs. 491 vta., 6° párrafo).

Por otra parte, revocó la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, al tener por acreditada la existencia de un error excusable.

3°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, rechazó los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por las partes y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 634/638 vta.).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Para así decidir, destacó que no se hallaba en tela de juicio si la empresa prestadora del servicio había observado o no el procedimiento previsto en los artículos 11 y 12 del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —consistente en dos comunicaciones por “telegestión”, la intimación por medio fehaciente y la posterior baja del servicio— sino si el cumplimiento de tales requisitos constituía un indicio suficiente para calificar a los créditos como “malos” o “incobrables” y deducirlos para determinar la renta sujeta a impuesto (fs. 637 vta.).

De tal modo recordó que al resolver una causa de características análogas a la presente había considerado que las gestiones judiciales o extrajudiciales debidamente documentadas, llevadas a cabo por una empresa prestataria del servicio público de distribución domiciliaria de gas por redes, tendientes a efectivizar un crédito en los términos del pertinente reglamento administrativo de prestación del servicio, podían constituir causal suficiente para justificar la deducción de los malos créditos, aunque también debía ser razonablemente apreciado el índice relativo al escaso monto de aquéllos, fundado en el carácter antieconómico de su cobro judicial, para lo cual debían tomarse en cuenta los topes de \$ 1.500 y \$ 5.000 que a tal efecto había fijado la Administración Federal de Ingresos Públicos en las resoluciones generales 1457/03 y 1693/04 (fs. 637 vta./638 -IV considerando-).

Tras ello precisó que la estimación de la eventual relación negativa entre el costo y el beneficio de iniciar acciones judiciales para el cobro de los créditos se hallaba a cargo de Telefónica de Argentina S.A. y que los informes de los peritos técnico y contable agregados en autos no acreditaban el carácter antieconómico de las gestiones de cobro respecto de los créditos superiores a \$ 3.000 a fin de justificar su deducción, y que en conjunto sumaban un total de \$ 10.209.145,39 (fs. 638).

4°) Que contra dicha sentencia la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 642/645 vta.) que fue bien concedido por el a quo (fs. 690), en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 696/712 y su contestación por la representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos a fs. 715/723 vta.

5°) Que asiste razón a la recurrente en cuanto señala en su memorial de agravios que "ni la ley [del impuesto a las ganancias] ni [su] reglamento exigían que Telefónica, además de acreditar el cumplimiento de 'los usos y costumbres del ramo' (art. 87 inc. b) (en el caso de esta parte el reglamento General de Clientes), tuviese que demostrar que inició el cobro compulsivo de dichos créditos o haber acreditado la 'antieconomicidad' de haber iniciado dicho cobro compulsivo" (fs. 704, 2° párrafo).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

6°) Que, en efecto, el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 -idem texto ordenado en 1997-) prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir ... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

Por su parte, el decreto reglamentario previó la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 -art. 133 en el texto ordenado en 1998-), especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 136).

7°) Que el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones -aplicable al caso- regula el procedimiento a seguir en aquellos casos en que se justifique la suspensión y baja del servicio de los clientes que incurran en

mora en la cancelación de sus facturas. Al respecto, su art. 11 establece que "en los casos en que las facturas y recargos que pudieran corresponder no fueren abonadas dentro de los TREINTA (30) días corridos posteriores a su vencimiento, los prestadores podrán proceder a la suspensión del servicio previa telegestión, al menos en DOS (2) oportunidades, con el cliente a efectos de informarle tal situación" aclarando que la citada suspensión se refiere "únicamente a las 'llamadas salientes', debiendo permitirse al cliente recibir llamadas y/o comunicarse con los servicios de urgencia que no generan tasación". A continuación el art. 12 dispone que una vez "suspendido el servicio, y no habiendo sido cancelado el importe total adeudado, los prestadores comunicarán por medio fehaciente al cliente que, una vez transcurridos sesenta días corridos posteriores a la fecha de vencimiento, procederán a dar[lo] de baja ... en forma definitiva" previa notificación a efectuarse con al menos cinco días hábiles de anticipación a la fecha prevista para ello (confr. fs. 379).

8°) Que no se encuentra controvertido en autos que los usos y costumbres -a los que alude la ley del tributo- han tenido una específica recepción objetiva en el ámbito de la actividad que desarrolla la empresa actora con el dictado del reglamento administrativo precedentemente reseñado en sus disposiciones pertinentes (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial fs. 490 vta. -2° párrafo-, implícitamente compartido por la cámara a fs. 634/638 vta.; confr. asimismo, las manifestaciones que realiza el organismo recaudador en la resolución determinativa de oficio -en especial fs. 14 in fine y fs. 15, 1° párrafo-, en el escrito de contestación del recurso de apelación

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-en particular, fs. 65 vta. in fine y fs. 66- y en el escrito de contestación del memorial de agravios presentado ante esta Corte, en especial fs. 716 -4° párrafo- y fs. 718 vta. -2° párrafo).

9°) Que en tales condiciones, carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto, para determinar el tributo, supeditó la configuración y deducción de los "malos créditos" -en el caso superiores a \$ 3.000- al ineludible inicio de la acción judicial de cobro cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo -a los que remite la ley- y el organismo recaudador invalidó dicho argumento sin siquiera haber controvertido la existencia de aquéllos o demostrado que la recurrente no había cumplido con los pasos allí previstos.

10) Que por otra parte, resulta inatendible la posición del Fisco Nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado si bien "establece las condiciones que deben cumplir las empresas prestadoras del servicio para poder proceder a la suspensión o baja de la prestación ... sólo da prueba de 'morosidad' del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se puede pretender probar la imposibilidad del cobro de la deuda" (fs. 719 in fine). En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa "Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c/ DGI", (Fallos: 333:2065) "la expresión 'malos créditos' que trae el art. 87 de la ley del tributo, alude tanto a los 'créditos dudo-

sos' como a 'los incobrables' -cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario- mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado", en tanto que "los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas" (considerando 13), y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el reglamento que regula la prestación del servicio público de telefonía cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer.

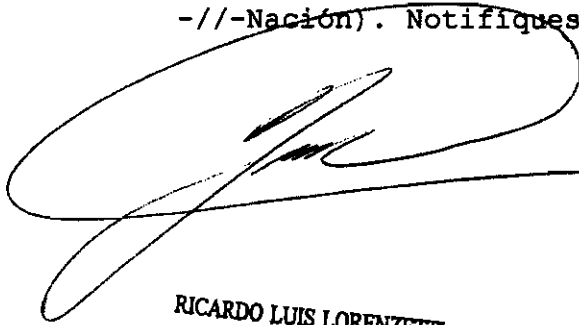
11) Que en virtud de la solución a la que se llega y los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, resulta inoficioso el tratamiento del agravio vinculado con el índice de incobrabilidad basado en la escasa significancia económica de los créditos.

Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la

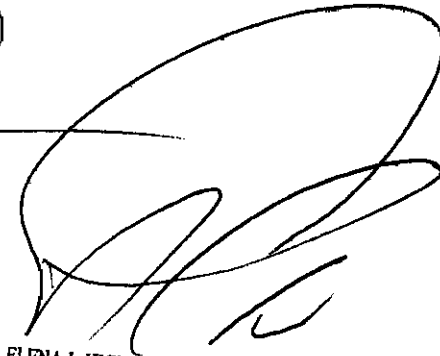
-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

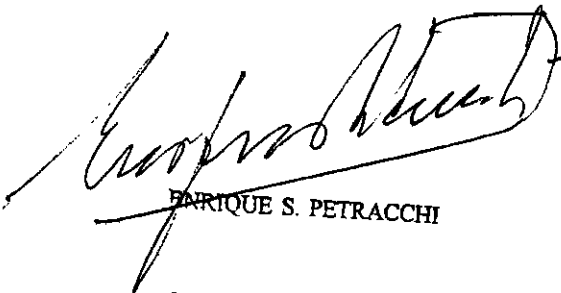
-//-(Nación). Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



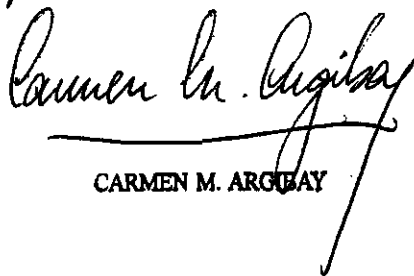
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



ENRIQUE S. PETRACCHI



JUAN CARLOS MAQUEDA



CARMEN M. ARGIBAY

ES COPIA FIEL CERTIFICADA
POR SECRETARÍA DE JURISPRUDENCIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION

Recurso ordinario interpuesto por: **Telefónica de Argentina S.A.**, representada, en el memorial de agravios, por el **Dr. Miguel Alejandro Máximo Tesón**, con el patrocinio letrado del **Dr. Guillermo A. Lalanne**.

Traslado contestado por: **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Carmen Flavia La Valle**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio**.

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

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.