República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-32284226-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Marzo de 2024

Referencia: Pol-Ka Producciones SA. Ingresos de fuente argentina Cesión de derechos de exhibición y producción a Televisa SA (México)

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 47.758-I, caratulado: “**POL-KA PRODUCCIONES S.A**. s/apelación.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 24/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 12 de diciembre de 2016, mediante la cual se determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias –períodos fiscales 2009 y 2010-, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-.

Señala que la cuestión discutida en autos consiste en determinar si los ingresos obtenidos por la recurrente por la cesión a la empresa mexicana Televisa S.A. de los derechos de libretos, guiones y formatos para producir la versión mexicana de los programas “Por amor a vos”, “Enséñame a vivir”, “Valientes”, “Mal parida” y “Alguien que me quiera”, como así también por la cesión de los derechos para el exterior de los programas (de igual nombre) producidos por Pol-Ka para Argentina, constituyen ganancia de fuente argentina –como entiende el Fisco Nacional- o son rentas de fuente extranjera –como sostiene la recurrente-.

En primer término, se explaya sobre el desarrollo de su actividad como productora de programas de televisión, siendo su actividad secundaria la producción de filmes y videocintas.

Explica que celebró un contrato con Televisa S.A. por el cual cedió los derechos de exhibición de los programas televisivos mencionados, para producir y/o comercializar los libretos, formatos y guiones, ya sea de la versión mexicana como de la versión argentina, explotación que sería efectuada en el exterior. De tal forma, dice,

que los ingresos obtenidos como contraprestación por esa cesión los declaró como de fuente extranjera, en tanto la administración fiscal los considera de fuente argentina, imposibilitando el cómputo por el impuesto abonado en aquél país.

Por otra parte, afirma que dichos programas fueron realizados en nuestro país, y cedidos a ARTEAR S.A. para su explotación en el mercado local y eventualmente en Uruguay y Paraguay, siendo el negocio con Televisa secundario.

Expone las condiciones del contrato celebrado con la firma Televisa, destacándose que el objeto de dicho contrato, ya sea respecto a los derechos de comercialización de la Obra Audiovisual Argentina como de los libretos que concluirían en la Obra Audiovisual Mexicana, es su explotación por parte de la sociedad de ese país en el exterior. Y justamente, los ingresos provenientes de Televisa los que la AFIP considera de fuente argentina.

Asimismo, se cuestiona en el acto impugnado, el gasto por previsiones para juicios y contingencias laborales; la deducción por alquiler y canon por leasing correspondiente a predio “Los Galgos” situado en Villa Rosa, Pilar, Provincia de Buenos Aires y el concepto de “intereses presuntos” por las cuentas particulares de Adrian Kirzner, Fernando Blanco, Gabriel Blanco y Paul Kirzner y de la cuenta intercompany con SB Producciones S.A.

Con respecto al primero de los ajustes, la recurrente sostiene que no se encuentra en discusión que los pagos que realiza TELEVISA S.A. obedecen a la retribución por la cesión de sus derechos así como que hubo actividad en el país consistente en la generación de los programas para ARTEAR S.A., cuyos derechos sobre los mismos fueron cedidos por su creador a Televisa para su uso y explotación en el exterior.

No obstante, agrega, el ente fiscal considera escindidos la cesión de la explotación del derecho. Sobre esa cuestión señala que la separación que efectúa el fisco en cuanto a quien es el sujeto que explota el derecho cedido, consiste en un juego de palabras a todas luces inconducente para la resolución de la controversia, pues como lo explicó, la operación consiste en una cesión de derechos sobre un programa televisivo, que brinda a la cesionaria el derecho a su difusión y comercialización en el exterior.

Aclara que el derecho a explotar el programa hace al objeto del mismo acuerdo de cesión de derechos y es lo que otorga valor económico al mismo.

Cuestiona la afirmación fiscal que considera que la cesionaria sería la encargada de explotar los programas cedidos en Mexico y EEUU no surgiendo que la recurrente reciba retribución alguna por dicha explotación. Ello por cuanto afirma que la retribución acordada entre las partes no dependía del éxito de la explotación aunque no afecta la naturaleza de la transacción ni las funciones o roles de cada una de las partes. Más aún, agrega, si la misma hubiera ido asociada al éxito, tampoco cambiaría la perspectiva del análisis, desde que la naturaleza de la transacción no se habría visto modificada sino tan solo habría afectado la modalidad de cuantificar la retribución. Lo importante, señala, es que POL-KA cede un derecho para ser explotado o comercializado en el exterior y por ello cobra una suma de dinero.

Considera que la administración fiscal ingresa a la discusión la diferencia que realiza la tributación internacional entre la cesión del derecho de uso y la cesión del derecho de explotación. Cita normas emitidas por la OCDE para evitar la doble imposición vinculadas a las regalías, que parecería fueron adoptadas por el fisco en su pretensión pero que de ninguna manera fueron adoptadas por nuestra legislación.

Con sustento en la normativa aplicable afirma que los pagos realizados por Televisa tiene su razón de

ser en la cesión de un bien intangible (derechos de producción y comercialización de los programas) para su colocación en el exterior, de lo que surge indiscutiblemente la calificación de renta de fuente extranjera. Considera que si bien existe una actividad previa realizada en el país para ARTEAR, la obtención del rédito se identifica con la cesión de derecho que se efectuó a favor de Televisa y que ésta adquirió para producir la versión y comercializar programas y los libretos de la versión mexicana y argentina, es decir, con la colocación de derechos en el exterior. Esos derechos, apunta, le corresponden originariamente, por lo que Televisa pudo explotarlos a partir del contrato de cesión.

Corrobora su postura, a su criterio, la circunstancia que los programas fueron creados por POL-KA en el país, fueron cedidos para la transmisión fundamentalmente en el mercado local, Paraguay y Uruguay, a Artear y secundariamente, se celebró el contrato con Televisa.

Explica que no obsta a su postura la circunstancia de que los costos fueron atribuidos enteramente a fuente argentina, pues ello se origina en que la actividad que generó los gastos fue efectuada enteramente en Argentina y porque fueron creados –primigeniamente- para ser comercializados en el país.

Por último, entiende que procede otorgar el tratamiento de rentas de fuente extranjera por cuanto la utilización económica fue en el exterior.

Finalmente, expone los argumentos en los que sustenta el resto de los agravios.

Cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios.

Con respecto a la sanción aplicada, plantea la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para su aplicación. Supletoriamente, cuestiona su procedencia. Alega error excusable.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 69/88 vta. contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme la resolución venida en recurso, con costas.

Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 64 la recurrente informa su adhesión al régimen establecido en la ley 27.260 y desiste parcialmente de su pretensión, sobre los ajustes vinculados con la provisión de contingencias judiciales por indemnizaciones de despidos; ajuste por gastos correspondientes al alquiler del predio “Los Galgos” y por intereses presuntos.

A fs. 101/133 acompaña documentación que acredita su acogimiento y aclara los montos por los que se acoge.

Luego de una serie de requerimientos efectuados, la representación fiscal presta conformidad con el desistimiento parcial efectuado y acompaña el Formulario 408NM (vid. fs. 173/175).

No obstante haberse sustanciado diversas incidencias vinculadas con la prueba ofrecida y aceptada por este Tribunal, a fs. 230 la recurrente manifiesta que la única cuestión en discusión es de puro derecho por lo que desiste de la prueba ordenada, lo que así se resuelve a fs. 236.

A fs. 239 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A y a fs. 243 pasan a sentencia.

IV.- Que ello así, corresponde en primer término expedirse sobre el acogimiento formulado por la recurrente al régimen de facilidades de pago estatuido por la ley 27.260.

Dicho texto legal dispuso en su artículo 52 que los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP, podrán acogerse por las obligaciones o infracciones vencidas al 31 de Mayo de 2016, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones, siempre que no se encuentren alcanzados por las causales de exclusión del artículo 84 de la ley, debiendo desistir de toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos -cfr. artículo 53 del mismo cuerpo legal-. En concordancia con aquélla disposición, la Resolución General AFIP N° 3920/2016 establece en su artículo 11, que en aquellos casos en los cuales la deuda se encuentre en discusión administrativa, contencioso -administrativa o judicial, y siempre que la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de promulgación de la ley, a fin de formalizar el allanamiento, deberá presentarse el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) ante el organismo fiscal, en el Tribunal Fiscal de la Nación, o Juzgado o Tribunal donde se sustancia la causa, según sea el ámbito en el que se encuentre radicada la respectiva discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.

V.- Que en ese contexto, cabe destacar que la recurrente cumplió con los requisitos exigidos por la ley y su reglamentación, esto es la observación efectuada por el Fisco Nacional, y no surgiendo de las constancias de autos que se halla incursa en alguna de las causales de exclusión previstas en el art. 84 de la ley 27.260, corresponde tenerla por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, por los montos correspondientes a los conceptos indicados precedentemente. Con costas.

VI.- Que cabe tener en consideración que el art. 55 de la ley 27.260 dispuso, con alcance general, para los sujetos que se acogieran al régimen previsto y mientras cumplan con los pagos previstos, las siguientes exenciones y/o condonaciones, en lo que aquí interesa: “a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto y c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 dela ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2015 y obligaciones mensuales vencidas al 31 de mayo de 2016: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2013 y 2014: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2011 y 2012: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2010 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado. Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas o por infracciones cometidas al 31 de mayo de 2016.”

Ello así, la adhesión al régimen de la ley 27.260 implicaba la eximición parcial de los intereses resarcitorios, en relación a los períodos fiscales incluidos en el desistimiento, de acuerdo con lo previsto en el art. 55, inciso c) apartado 4, lo que así corresponde resolver. Costas por su orden.

Lo propio ocurre en relación a las sanciones aplicadas por el órgano recaudador, las que deben ser condonadas conforme el marco establecido por dicho artículo. Costas por su
orden.

Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional, como así también

de los extremos que debe satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley.

VII.- Que sentado lo que antecede, cabe señalar que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que obra a fs. 437/446 de las actuaciones administrativas acompañadas, el ente fiscal en uso de atribuciones que le son propias, procedió a verificar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente. En esa tarea, y en lo que específicamente interesa, se impugnó el cómputo como ingresos de fuente extranjera en los ejercicios fiscales 2009 y 2010, por los ingresos obtenidos de los contratos celebrados con la firma Televisa.

Cabe señalar que en dichos períodos la recurrente produjo los productos denominados “Por Amor a Vos”, “Enséñame a vivir”, “Valientes”, “Mal Parida” y “Alguien que me quiera”, que fueron comercializados dentro y fuera del país, habiendo computado los costos de producción en su totalidad como de fuente argentina, mientras que los ingresos generados por la comercialización y cesión de derechos de exhibición y producción a Televisa S.A. Fueron computados como de fuente extranjera.

De los contratos suscriptos y que obran agregados en las actuaciones administrativas acompañadas, se desprende que POL KA S.A. produciría un programa para ARTEAR S.A., de determinadas características, tales como: duración de 60 minutos diaria o semanal; seleccionaba los actores protagonistas, coprotagonistas, guionistas, todos argentinos. Si bien se reservaba el derecho de modificación del elenco coprotagónico, debía ser consensuado con ARTEAR así como que los libros debían ser aprobados por esta. La recurrente se debía hacer cargo de la contratación y pago del personal técnico-operativo, producción, post producción, elenco – contratados como exclusivos del canal 13.

En todos los casos, POLKA cede a ARTEAR los derechos exclusivos de televisación tanto para su emisión por canal 13 como para su comercialización en Paraguay y Uruguay, sin límite de tiempo. Se aclaró que en función de los contratos suscriptos por la recurrente con Televisa S.A., la explotación y comercialización de los programas en el resto del mundo se acordaría e instrumentaría en un documento separado.

Con respecto a los ingresos, en atención a los pactos suscriptos, debían distribuirse de la siguiente manera: 1) el 8% de los ingresos netos serían en beneficio de POLKA S.A. para sufragar gastos de copiado, soportes, pago de impuestos y todos los demás gastos a cargo de POL KA y el saldo, a) 40% Adrian Schwartz Kirzner y b) 40% a ARTEAR, en retribución por su obligación de no hacer o renunciar a su derecho de comercialización internacional.

Con respecto al cómputo de los gastos, la recurrente manifestó que los costos relacionados con las producciones fueron consideradas íntegramente de fuente argentina en razón que la producción de los mismos tiene como principal y primer objetivo su exhibición en el país, considerando su venta en el exterior como un ingreso secundario.

Discrepando en consecuencia el ente fiscal con el criterio seguido por la recurrente, se inició el procedimiento determinativo que concluyó con el acto en crisis.

VIII.- Que la cuestión nuclear a resolver consiste en definir el tratamiento que debe otorgarse a los ingresos obtenidos por la recurrente por la cesión a la empresa mexicana Televisa .S.A. de los derechos de libretos, guiones y formatos para producir la versión mexicana de los programas mencionados, como así también por la cesión de los derechos para el exterior de los programas de igual nombre producidos por POL-KA S.A. para Argentina. Cabe aclarar que la recurrente atribuye el carácter de ganancia de fuente extranjera por originarse tales ingresos en la colocación del bien-derecho en el exterior en los términos del artículo 127 de la ley del

gravamen en tanto para el organismo fiscal resultan ganancias de fuente argentina.

A fin de resolver la controversia resulta ilustrativo recordar que el artículo 5 de la LIG define a las ganancias de fuente argentina como "aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos…".

A su turno, el decreto reglamentario aclara que "En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y de este reglamento, son ganancias de fuente argentina:…d) toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina".

Por su parte, el artículo 127 del mismo texto legal vigente a la sazón, disponía que "Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada".

Del precepto transcripto podemos colegir que la ley define a las rentas de fuente extranjera remitiendo al concepto de renta establecido en el artículo 2 de la ley y que son aquellas que provengan de: 1) bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior; 2) de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio; 3) de hechos producidos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados como de fuente argentina. (cfr. Giuliani Fonrouge y Navarrine, Impuesto a las Ganancias. Análisis de doctrina y jurisprudencia. Lexis Nexis, 2007, pág. 768).

En ese contexto normativo y doctrinario, los ingresos aquí cuestionados representan ganancia de fuente argentina toda vez que fue obtenida por la cesión de derechos respecto de obras, libretos, etc. producidos todos en nuestro país.

En efecto, como sostuviera el Dr. Porporatto al resolver una cuestión idéntica a la de autos, "*La ganancia obtenida por Pol-ka es de fuente argentina toda vez que deriva de uno de los supuestos previstos en la norma reseñada, consistente en la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.*

En el caso particular, la ganancia reconoce su origen donde la aquí actora realizó y creó su producto –los programas televisivos-, luego el vínculo territorial definido por la ley se configura en la Argentina; la actividad se desarrolló íntegramente en el país aun cuando el bien producido, a partir de la cesión de los respectivos derechos, se explote posteriormente en el exterior por parte del cesionario (Televisa)" (TFN, Sala B, "POL-KA PRODUCCIONES S.A.", 31/5/2022).

Ello así no cabe más que confirmar la postura fiscal, con costas.

IX.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados, cuya procedencia cuestiona la recurrente, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios. Con costas.

X.- Que resta entonces tratar la procedencia de la sanción aplicada, por los conceptos no comprendidos en el desistimiento, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-. En primer término, la recurrente alega la prescripción de las facultades fiscales para aplicar multa respecto al período fiscal 2009 con sustento en el principio constitucional de irretroactividad de la ley penal en virtud del cual no es posible aplicar una ley posterior a la fecha de comisión de la infracción, salvo que esta sea más benigna. Situación que considera no se da en la especie en tanto la suspensión del término de prescripción previsto en las leyes 26476 y 26860 resultan más gravosas.

En cuanto a los agravios de fondo, funda su defensa en la presencia de error excusable que lo hizo incurrir en error.

XI.- Que con respecto a la defensa de prescripción, he tenido oportunidad de expedirme sobre cuestiones análogas a la presente –entre otros- in re “Grimaldi, Fernando Antonio”, 21/6/2019, donde sostuve: *“…Cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "…el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal…*" (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, *“…si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter*

penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal" (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).

Acorde con dicho criterio, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 267:74, entre muchos otros).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal", 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, las disposiciones contenidas en el artículo 17 de la ley 26.860 en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2 del C.P.N, resulta inaplicable en la especie.

De tal forma, corresponde declarar que ha vencido el plazo para aplicar la sanción correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2009. Con costas.

XII.- Que finalmente, corresponde tratar la procedencia de la sanción correspondiente al período 2010, que como se dijo, el ente fiscal sustenta en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie a tenor de lo resuelto precedentemente.

Ahora bien, con respecto a la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión, en el entendimiento que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo, cabe señalar que la recurrente alega como causal exculpatoria, el error excusable.

Sobre el particular, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

Ello, más allá de la exposición efectuada en el escrito de recurso sobre la cuestión, pues lo cierto es que no da razones de cuál sería el error que lo exculparía de su omisión de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Ello así, habiendo el ente fiscal graduado correctamente la sanción, corresponde su confirmación. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I-. Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del desistimiento efectuado por la recurrente a raíz del acogimiento a los beneficios de la ley 27.260 y del tratamiento otorgado a la prescripción que opone la actora en relación a la sanción aplicada por el Fisco Nacional, respecto del impuesto a las ganancias del período 2009

II- Que en relación al desistimiento efectuado por la recurrente, debe señalarse de las constancias de autos, se encuentra acreditado el acogimiento al régimen bajo análisis y no surgiendo de las mismas que la actora esté incluida en las exclusiones previstas por el artículo 84 de la ley 27.260, corresponde tenerla por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición en la presente causa, con costas.

Que, con relación al beneficio de condonación de los intereses y las sanciones aplicadas, cabe destacar que el acogimiento de la actora, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 de la ley 27.260, tiene como efecto el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas, siendo éste el alcance del pronunciamiento a dictarse en la presente causa, sin perjuicio de que el Organismo Fiscal deberá tenerlo en consideración al momento de verificar el cumplimiento de las condiciones previstas en la normativa aplicable.

En mérito a lo expuesto, voto por tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición en la presente causa, con costas.

III- En cuanto a la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley 11.683), plazo que se computa desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 ley 11.683).

Teniendo en cuenta que la comisión de la supuesta infracción se habría verificado en el 2009, teniendo en cuenta que el plazo comenzó a regir desde el 1/01/2011, las facultades sancionatorias del fisco vinculadas con dicha obligación prescribían el 01/01/2016.

Así cabe señalar que la Ley N° 26.860 (B.O. 3/6/2013) dispuso en su artículo 17 dispuso: "Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"; debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de dicha norma, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que la redacción del texto legal, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re "Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

Ello así, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada del período fiscal 2009 operó en el año 2010, razón por la cual el cómputo del plazo de la prescripción comenzó a correr el 1/01/2011, el cual se vio suspendido el 3/06/2013, fecha en que fue publicada en el Boletín Oficial la mencionada ley 26.860 que estableció un nuevo régimen de regularización y en su artículo 17 la suspensión con carácter general por término de un año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos en idénticos términos a los previstos en el artículo 44 supra citado, llevando la fecha límite de la prescripción al 01/01/2017.

Por lo expuesto, al momento del dictado del acto apelado (12/12/2016), las facultades del fisco no estaban prescriptas, por ende corresponde rechazar el planteo de prescripción.

No corresponde la imposición de costas, toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re “Colorín IMSSA (T.F.N. (24.123-I), sentencia del 2 de julio de 2013).

IV- Que procede confirmar la sanción impuesta en el impuesto a las ganancias por el período 2010, compartiendo los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en el Considerando XII.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al Voto de la Dra. Guzmán, salvo en lo atinente al desistimiento formulado por la recurrente a raíz del acogimiento a los beneficios de la ley 27.260, coincidiendo al respecto con lo merituado en el considerando II del Voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición en la presente causa. Con costas.

2°) Confirmar parcialmente la resolución apelada en autos de conformidad con los considerandos VIII, IX y XII. Con costas.

3°) Declarar prescripta la facultad del Fisco Nacional para aplicar la sanción correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2009 de conformidad con el considerando XI. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 13:21:21 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.03.27 13:50:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 15:07:26 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 15:07:27 -03:00