República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-12625177-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Febrero de 2025

Referencia: EX-2023-147704567- -APN-SGAI#TFN; JORGE ESTORNELL S.A.;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-147704567- -APN-SGAI#TFN, caratulado “JORGE ESTORNELL S.A s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Mediante RE-2023-147701715-APN-SGAI#TFN, se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 21 de noviembre de 2023 por la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, mediante la que se resolvió impugnar las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales mayo a diciembre de 2019, intimando gravamen a ingresar más accesorios y se impone una multa en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, equivalente al 100% del tributo atribuido como omitido (RE-2023-147702317-APN-SGAI#TFN).

Relata que el Fisco Nacional consideró improcedente que pudiera compensar como crédito fiscal a cuenta del IVA, la totalidad de las contribuciones patronales de la nómina salarial abonadas durante los períodos determinados; ello sobre la base de entender que la recurrente -miembro de la Asociación de Radiodifusoras Privadas Argentinas -A.R.P.A.- desde el 2015-, no estaba alcanzada por la medida cautelar vigente dictada en el marco de los autos N° 50636/2003 caratulados “Asociación de editores de diarios de Buenos Aires y otros c/ en Decreto 746/03 y otros s/ proceso de conocimiento”.

En primer lugar, sostiene que los efectos de la medida cautelar la alcanzan, independientemente de la fecha de su incorporación a A.R.P.A., poniendo de resalto que limitar el análisis a lo resuelto en la medida cautelar implica una visión sesgada del caso. En tal sentido, trae a colación que en la decisión adoptada por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sobre el fondo de la cuestión recaída en octubre de 2015 in re “Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires (AEDBA) y otros -ADIRA, AAER, ATA Y ARPA- c/ EN - Dto. 746/03 - AFIP s/ Acción declarativa” se dispuso el mantenimiento de la excepción dispuesta por el art. 2º del decreto 746/2003 a la derogación del art. 52 del decreto 1387/01, con la consecuente posibilidad de computar como crédito fiscal del impuesto al valor agregado, con efecto cancelatorio, las

contribuciones patronales sobre la nómina salarial, con los alcances y en las condiciones establecidas en aquella norma precepto, no debiendo considerarse en mora a las entidades actoras y sus representadas que cumplan con las obligaciones fiscales en los términos indicados, y todo ello hasta tanto dicte un régimen diferenciado.

Pone de relieve que la medida cautelar dictada en el caso “AEDBA” se mantuvo vigente desde su otorgamiento por el juez de Primera Instancia, y, al haber adquirido firmeza la sentencia de mérito dictada en octubre 2015 en el juicio principal se transformó en una regla transitoria aplicable -como enuncia la sentencia- al “sector nucleado”, en tanto que pasará a quedar sin efecto cuando se dicte una nueva regulación con los alcances previstos en la sentencia de Cámara, que a su vez –recalca la recurrente- quedó firme toda vez que el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario federal, el que fue declarado inadmisible por el Cimero Tribunal en los términos del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Destaca que la mención al “sector nucleado” demuestra que se trató de una sentencia que benefició a clases de personas o sectores sociales, antes que a socios de una entidad.

Además, puntualiza que la sentencia declarativa no constituye un estado nuevo de cosas, sino que sus efectos se retrotraen al momento en que la situación irregular comenzó a producirse; en este caso, al año 2003, al no haberse dictado el régimen prometido por el decreto 746/03. Aduce que los beneficiarios de esa sentencia -en todo su alcance-, son las empresas asociadas a las actoras en esa causa, quienes son titulares de ese beneficio con la misma extensión; es decir, sostiene que ese derecho nació en el año 2003 y no desde la resolución recaída o a partir de su incorporación a la entidad. Entiende que, en todo caso, desde el momento de la asociación hay un derecho a toda la sentencia declarativa y no sólo a una porción temporal, siendo que no se trata de una decisión que diferencia por períodos sino que reconoce una situación estable y constante que, para más, no se otorga por formar parte de una entidad sino para una actividad cultural que se considera relevante y en crisis.

Hace hincapié en que las empresas periodísticas que pudiendo acogerse a la medida cautelar y decidieron no hacerlo –situación reconocida por actora-, ello no impide que puedan hacerlo en el futuro. Subraya que el hecho de que las empresas periodísticas decidiran no utilizar los beneficios de la medida cautelar por un tiempo, ello en modo alguno implicó un acto propio que no pueda ser modificado en los meses y años venideros.

Se agravia de la imposición de accesorios, manifestando que en atención a la situación planteada no existió mora culpable. En cuanto a la sanción aplicada, indica que no se configuraron los presupuestos necesarios para que se configure la infracción tributaria que endilgada. Invoca como causal eximente la existencia de error excusable.

Acompaña prueba documental y ofrece informativa, hace reserva del caso federal y por los argumentos que expone, pide que se revoque el acto apelado.

II- Mediante IF-2024- 29492229-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. En primer lugar, con relación a las causas judiciales invocadas por la actora y los efectos de lo allí decidido, puntualiza que para que una sentencia pudiera tener el efecto “erga omnes” pretendido, necesariamente debe tratarse entre otras cuestiones, de un fallo emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, situación que no se da en autos ya que en el Cimero Tribunal solamente intervino rechazando el recurso extraordinario bajo las pautas del art. 280 del C.P.C.C.

Explica que la razón por la cual no puede predicarse, lisa y llanamente, el efecto “erga omnes” o extra-partes de una ley o disposición reglamentaria, es que está vedado por la Constitución Nacional en virtud del principio de separación de poderes. Asi señala que la extensión de una declaración judicial de alcance general sobre una norma del Poder Ejecutivo importaría reconocer en un integrante del Poder Judicial de la Nación competencia

para derogar un decreto.

Concluye que no encontrándose vigente el art. 2° del Dto. 746/2003, solamente correspondía que la responsable determinara el impuesto siguiendo los lineamientos de la Ley del impuesto al valor agregado vigente a ese momento, debiendo confirmarse el ajuste practicado.

Respecto a la liquidación de intereses, sostiene que fueron calculados de acuerdo al artículo 37 de la ley de rito fiscal, correspondiendo su aplicación en forma objetiva y de pleno derecho. Finalmente, en cuanto a la sanción aplicada señala que quedó acreditada la materialidad de la infracción prevista por el artículo 45 de la Ley 11.683, por cuanto de los elementos de juicio valorados, resultó la omisión del pago del tributo debido en los períodos fiscales determinados y la presentación de declaraciones juradas inexactas, en tanto la aquí recurrente computó en ellas créditos fiscales improcedentes, no concurriendo circunstancia alguna que la exima de responsabilidad.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria, deja planteada la reserva del caso federal y por las razones que desarrolla, solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmándose el acto apelado. Con costas.

III- Mediante PV-2024-35574545-APN-VOCX#TFN se resolvió hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba informativa ofrecida por la actora.

A través del PV-2024-39956875-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala D.

Finalmente, por IF-2025-12452463-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Según surge de las constancias agregadas en los antecedentes administrativos, las actividades declaradas por la recurrente, son la emisión y retransmisión de televisión abierta; producción de programas de televisión; y emisión y retransmisión de radio (archivos anexos al IF-2024-29497643-APN-DTD#JGM e IF-2024-29497857-APN-DTD#JGM). Que en el marco de la Orden de intervención Nº 2.003.502, la actora informó que se encontraba alcanzada por la sentencia dictada en el marco de los autos caratulados: “Asociación de editores de diarios de Buenos Aires y otros c/en decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento” (Expte. N° 50636/2003), motivo por el cual podía compensar como crédito fiscal a cuenta del IVA la totalidad de las contribuciones patronales de la nómina salarial, aportando un comunicado emitido por A.R.P.A. en el cual informaba la aprobación de la solicitud de ingreso de la firma a la asociación a partir del mes de noviembre 2015, copia de la factura de la asociación del mes anterior, figurando como socio activo, y copia de la resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa citada.

Que la fiscalización consultó a la Sección Juicios Universales de la Dirección Regional respecto a si la recurrente se encontraba amparada por la resolución del 1° de octubre de 2015 emanada de la Alzada, atento a su posterior incorporación a la asociación demandante, quien se pronunció en el sentido de que a la contribuyente fiscalizada no le resultaba aplicable la sentencia dictada, salvo que acreditara lo contrario acompañando la respectiva resolución judicial que la incluyera.

En efecto, en un requerimiento posterior se le solicitó a la apelante que aportara resolución judicial que acreditara su inclusión en la sentencia en cuestión, toda vez que de acuerdo a los antecedentes previamente aportados, las actuaciones se tramitaron íntegramente sin que la firma fuera miembro activo de A.R.P.A. A ello, la sociedad contestó acompañando un dictamen jurídico, relativo a los alcances de las medidas judiciales dictadas, y donde se exponían distintos argumentos para que las empresas se tomaran las contribuciones patronales en su totalidad a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, no por formar parte de una entidad sino por tratarse de una actividad cultural que se considera relevante y en crisis. A partir de esto, es que la recurrente se consideró amparada por la

medida aludida, cualquiera fuera su fecha de ingreso como socia a la asociación.

Que tal criterio no fue compartido por el ente fiscal. Además del resultado de la consulta a la Sección Juicios Universales, el juez administrativo señaló en el acto apelado que surgía de la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que hubo adhesiones de las licenciatarias a las demandas, lo cual implicaba que las asociaciones se presentaron en representación de licenciatarias y titulares de servicios, y que a la fecha de la demanda y las apelaciones incoadas, tenían un agravio y que fue sobre ellas y su situación traída a conocimiento del Poder Judicial que se sentenció, lo que no se hace extensivo "erga omnes" –en lo que aquí interesa- a la apelante. En virtud de ello, el Fisco entendió que correspondía impugnar el exceso de porcentaje de contribuciones tomados por la aquí actora como crédito fiscal conforme a la normativa vigente.

Que en el acto apelado se cita el tercer artículo sin número agregado a continuación del artículo 24 de la Ley 20.631 (texto vigente), el que expresa que: "Los sujetos cuya actividad sea la prestación de servicios de radiodifusión televisiva abierta o por suscripción mediante vínculo físico y/o radioeléctrico, de radiodifusión sonora, señales cerradas de televisión, las empresas editoras de diarios, revistas, publicaciones periódicas o ediciones periodísticas digitales de información en línea y los distribuidores de esas empresas editoras, podrán computar como crédito fiscal del gravamen, las contribuciones patronales sobre la nómina salarial del personal afectado a dichas actividades, devengadas en el período fiscal y efectivamente abonadas al momento de presentación de la declaración jurada del tributo, establecidas en el artículo 2º del Decreto 814 del 20 de junio de 2001 y sus modificaciones, en el monto que exceda al que corresponda computar de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso d) del artículo 173 de la ley 27.430. En el supuesto que el ingreso de ese monto se realice con posterioridad al momento indicado, se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones".

"A los efectos previstos en este artículo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 de esta ley. No obstante, cuando las remuneraciones que originen las contribuciones patronales susceptibles de ser computadas como crédito fiscal, en virtud de lo establecido precedentemente, se relacionen en forma indistinta con otras actividades no comprendidas en el párrafo anterior, los importes de tales contribuciones estarán sujetos al procedimiento indicado en el artículo 13, al sólo efecto de determinar la proporción atribuible a las comprendidas en este artículo".

"Los montos de las referidas contribuciones patronales deberán computarse como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado hasta el monto del débito fiscal del período de que se trate, antes de computar los restantes créditos fiscales que correspondieren, no pudiendo generar saldo a favor del contribuyente a que se refiere el primer párrafo del artículo 24 de esta ley. Tampoco serán deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias".

En efecto, se proyectó el ajuste impositivo, consistente en la disminución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado computado, respecto a los períodos fiscales mayo a noviembre de 2019.

IV- Que en los términos en que está planteada esta litis, cabe puntualizar en primer lugar que el artículo 52 del Decreto 1387/01 había permitido tomar las contribuciones patronales efectuadas sobre la nómina salarial como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado: posteriormente, el Decreto 746/03 derogó éste beneficio a partir del 1 de abril de 2003, excepto para los prestadores de servicios de radiodifusión de televisión abierta, servicios complementarios de radiodifusión de televisión por cable y satelital, editoras de diarios y revistas, distribuidores representantes de editoriales de esos bienes y empresas de transporte automotor de cargas y de radiodifusión

sonora, quienes –según la norma- podían hacer uso de la prerrogativa hasta el 31 de julio de 2003.

Surge de los considerandos de este último Decreto, que la excepción de derogación en el caso de los medios de comunicación se fundó en la "crisis terminal" sufrida, en su inclusión reciente como sujetos pasivos del IVA -ley 25.063- y en la necesidad de que el Poder Ejecutivo Nacional pudiera “estudiar con mayor profundidad la problemática de los mismos a fin de encontrar una solución alternativa".

Que en virtud de ello y ante la expiración de la prerrogativa concedida, diversas asociaciones que nucleaban empresas de medios de comunicación iniciaron acciones judiciales; canalizado ello tanto a través de medidas cautelares para mantener el beneficio previsto al amparo del artículo 2° del decreto 746/03, es decir poder computar las contribuciones de nómina salarial como crédito fiscal en IVA, sin limitación temporal alguna; como así también por acciones declarativas para obtener certeza respecto de sus derechos, toda vez que el Estado Nacional había asumido la obligación de proveer una solución alternativa a la derogación del régimen estatuido por el artículo 52 del Decreto 1387/01, que contemplara las razones que ameritó al excepcionar a dichas actividades de la derogación del beneficio por el Decreto 746/2003.

V- Que para dirimir la cuestión planteada considero pertinente analizar los aspectos salientes de lo decidido por la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal el 1° de octubre de 2015 in re “Asociación Argentina de Televisión por Cable y otros c/ EN-Dto 746/03 s/ proceso de conocimiento” (Expte. Nº 41.910/2003) y sus acumulados, “Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/ EN- DTO 746/03 y otros s/ proceso de conocimiento (Expte. Nº 50.636/2003) y “ADEPA c/ EN-Dto 746/03 s/ proceso de conocimiento” (Expte. Nº 23.854/2004), teniendo en cuenta que con fecha 3 de diciembre de 2015 la Corte Suprema de Justicia declaró inadmisible el recurso extraordinario, en los términos del artículo 280 del Código Civil y Procesal de la Nación.

En primer término, cabe recalcar que la sentencia de primera instancia declaró abstracta la cuestión planteada en virtud del dictado de la ley la ley 26.982, disponiendo además que no correspondía considerar en mora a las entidades actoras que hubieran cumplido con sus obligaciones fiscales con los alcances de la medida cautelar, oportunamente otorgada, y su aclaratoria.

Sentado ello, surge de la sentencia de la Alzada que la pretensión común articulada en los Exptes. Nros 41.910/2003 y 50.636/2003, era que se declarase la certeza jurídica respecto de los derechos legales y reglamentarios de las licenciatarias de servicios de televisión por cable, ante la omisión en que –según adujeron- había incurrido el Estado Nacional para proveer una solución alternativa a la derogación del régimen estatuido por el art. 52 del decreto 1387/01, que contemplara las razones que ameritó al excepcionar a dicha actividad de la derogación de tal norma por el decreto 746/03. Por último, se señala que diferente había sido el planteamiento del objeto en la causa iniciada por ADEPA, la cual se inició como acción declarativa de inconstitucionalidad contra el Estado Nacional, solicitando se declarara la invalidez, inaplicabilidad e inconstitucionalidad del art. 1º del decreto 746/03, por ser violatorio del art. 99 inciso 3º de la Constitución Nacional.

Ese decisorio puntualiza que el Alto Tribunal se había expedido el 28 de octubre de 2014 y en el marco acotado propio de las medidas cautelares, in re Asociación Editores de Diarios de Bs. As. (AEDBA) Y otros c/ EN -dto. 746/03- AFIP s/ medida cautelar (autónoma)", integrando también esa acción la Asociación de Teleradiodifusoras Argentinas (ATA); la Asociación Argentina de Editores de Revistas (AAER); la Asociación de Radiodifusoras Privadas Argentinas (ARPA); y la Asociación de Diarios del Interior de la República Argentina (ADlRA); destacando que los extremos reconocidos y los que fueron tenidos en consideración para sustentar la decisión adoptada (tales como la preservación de la libertad de prensa, que incluye la protección contra los actos indirectos

que la desnaturalicen; la derogación del régimen que permitía computar las contribuciones patronales como créditos fiscales bajo la promesa de buscar una solución alternativa a la problemática del sector; la omisión de hacerlo vencido el plazo establecido en el artículo 2º del decreto 746/03; los requerimientos de deuda efectuados y la posterior exclusión de un régimen de facilidades de pago a los medios de prensa involucrados en el juicio –exclusión infundada y arbitraria-; la falta de arribo a una solución que atienda en forma global a la crisis del sector –aún con el dictado de la ley 26.982-; la presión económica sufrida por las medidas cuestionadas; el serio riesgo de desaparición de las empresas de dicho sector), no podían soslayarse al decidir sobre el fondo de la cuestión.

En función de lo reseñado, la Alzada advirtió que se configuraba un cuadro de situación que incidía negativamente en la estructura económico-financiera de las empresas de medios, de modo tal que repercutía en su continuidad y era susceptible de generar de manera concreta y actual su quiebra o desaparición; todo lo cual aparte de exhibirse en franca contradicción con los postulados y fundamentos que dieron sustento al decreto 746/2003 e implicar ciertamente un incumplimiento del explícito compromiso asumido por el Estado Nacional con motivo del dictado de dicha norma, conduce - por vía indirecta-, a la vulneración de las garantías constitucionales que resguardan la libertad de expresión y de prensa. Además, se dejó sentado que la ley 26.982 no brindaba la solución alternativa comprometida, en tanto al no alcanzar a los medios no gráficos y fijar las alícuotas correspondientes para los medios gráficos de mayor envergadura.

En tales condiciones, se admitieron las acciones declarativas entabladas en las tres causas acumuladas, resolviendo que a las asociaciones recurrentes y sus representadas les asistía el derecho a que, por vía de las autoridades constitucionalmente habilitadas a tal fin se elaborara, se pusiera en vigencia y reglamentara un régimen diferencial del IVA aplicable a los sectores involucrados, con el propósito de garantizar el pleno ejercicio de los derechos reconocidos por el art.14 de la Constitución Nacional, así como al mantenimiento de la excepción dispuesta por el art. 2º del decreto 746/2003 a la derogación del art. 52 del decreto 1387/01.

Como ya se dijera, tal decisión quedo firme, en virtud de que la Corte Suprema rechazó el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por el organismo recaudador, aplicando el art. 280 del C.P.C.C., ello con fecha 3 de diciembre de 2015.

VI- La posición de la recurrente se sustenta en considerar que este último fallo resultó extensivo al sector económico al que pertenecía (empresas periodísticas). Por otro lado, puntualizó expresamente que “las empresas asociadas y que se asocien a las entidades actoras (tal el caso de ARPA), siempre que respeten el objeto estatutario, gozarán de los beneficios de la sentencia definitiva y firme dictada en el juicio”.

Que expresamente el decisorio de la Alzada resolvió en lo que aquí interesa: “a) hacer lugar a las apelaciones interpuestas por las entidades accionantes en la causa “Asociación Argentina de Televisión por Cable y otros c/ EN-Dto 746/03 s/ proceso de conocimiento” (expte. Nº 41.910/2003) y sus acumuladas “Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/ EN-DTO 746/03 y otros s/ proceso de conocimiento (expte. Nº Causa Nro. 50.636/2003 50.636/2003) y “ADEPA c/ EN-Dto 746/03 s/ proceso de conocimiento” (expte. Nº 23.854/2004) y revocar la sentencia apelada; b) admitir las acciones entabladas por las actoras en las causas citadas y disponer el mantenimiento de los efectos de la medida cautelar, todo ello en los términos y con los respectivos alcances dispuestos en el Considerando X del presente pronunciamiento…”. Precisamente del mentado Considerando X se lee que “… corresponde admitir las acciones entabladas –en las tres causas acumuladas- y declarar que les asiste a las recurrentes y sus representadas, el derecho a que por vía de las autoridades constitucionalmente habilitadas a tal fin, se elabore, se ponga en vigencia y reglamente un régimen diferencial del IVA aplicable a los sectores involucrados, que garantice el pleno ejercicio de los derechos reconocidos por el art.14 de la Constitución

Nacional, así como al mantenimiento de la excepción dispuesta por el art. 2º del decreto 746/2003 a la derogación del art. 52 del decreto 1387/01…”

Que no resulta controvertido que la contribuyente ingresó como miembro activo del A.R.P.A. el 11 de noviembre de 2015, y que no participó en ningún carácter en los procesos reseñados en el punto precedente; y que su pretensión es que la decisión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tiene efectos “erga omnes”.

Que, al respecto, la Corte Suprema se expidió in re “Cámara Unión Argentina de Empresarios del Entretenimiento c/ EN - AFIP s/ inc. apelación” , señalando que:

“Las personas jurídicas son sujetos de derecho diferentes de las personas que las integran y se constituyen para satisfacer determinados intereses comunes de los socios o asociados plasmados en su estatuto. La consecución de tales intereses -y no otros- conforma el objeto social de la persona jurídica definido en su estatuto social, el cual debe ser “preciso y determinado” (conf. artículos 156 y 195 del Código Civil y Comercial de la Nación, artículo 11, inciso 3, de la ley 19.550).”

“Por lo tanto, cuando una persona jurídica actúa siguiendo las pautas fijadas en el estatuto en beneficio del interés social, está ejerciendo un derecho propio. En cambio, los intereses puramente individuales de los socios son diferentes al interés social definido estatutariamente. Su titularidad corresponde a cada uno de ellos y no a la asociación que integran. De allí, pues, que el interés de la asociación no equivale a la sumatoria de los intereses individuales de cada uno de sus integrantes.”

“(…) Que, lo expuesto precedentemente resulta determinante para la decisión de la contienda pues, tal como lo admitió la propia actora en diversas presentaciones (…), es indudable que la acción ha sido interpuesta en defensa de los derechos puramente individuales de sus asociados, que fueron alcanzados por las normas tributarias cuya declaración de inconstitucionalidad se pretende. Tales derechos son diferentes a los que ostenta la asociación puesto que los tributos en cuestión afectan en forma individual el patrimonio de las empresas del sector. Y esto guarda consistencia con los fundamentos del planteo de inconstitucionalidad formulado, basados en buena medida en la afectación del principio de no confiscatoriedad (…). Esta Corte ha decidido que, en pleitos de esa naturaleza, corresponde a cada uno de los contribuyentes accionar en forma individual y probar la lesión al derecho subjetivo que entendieran afectado, teniendo en consideración -en particular- la necesidad de acreditar de manera concluyente la confiscatoriedad alegada…”.

De la cita realizada, se deduce que a partir de la situación expuesta por la propia actora en su recurso, era ella quien debía acudir en forma individual para obtener una decisión particular sobre el beneficio concedido al amparo del artículo 2° del decreto 746/03; circunstancia que no se verifica en autos

En esta línea y de conformidad con la jurisprudencia del Cimero Tribunal, no es posible sostener que este caso involucre un supuesto en el que se encuentre comprometido el acceso a la justicia puesto que el ejercicio individual de la acción para la aquí recurrente aparecía plenamente justificado en atención a la entidad de las cuestiones planteadas. (cfr. CSJN in re “Sociedad Rural Río V c/ AFIP s/ ordinario”, sentencia del 4 de agosto de 2016)”.

Que la posterior inclusión como socio de ARPA de la actora, no puede extender los efectos de la sentencia dictada por la Alzada con fecha 1° de octubre de 2015 porque significaría convalidar que acudiendo al sencillo recurso de asociarse a una entidad se circunvalarían las reglas que rigen la legitimación procesal y la representación en juicio en el orden nacional (cfr. “Cámara Unión Argentina de Empresarios del Entretenimiento

c/ EN - AFIP s/ inc. apelación” ya citado).

Asimismo, le asiste razón a la representación fiscal cuando cuestiona el efecto “erga omnes” que intenta otorgarle la actora al fallo de la Sala II de la Alzada expuesto en el punto V del presente, citando el precedente “Thomas, Enrique c/ E.N.A. s/ amparo” (sentencia del 15 de junio de 2010) , en cuanto a que no es válida la posibilidad de suspender o incluso derogar una norma legal con efectos erga omnes, siendo que no sólo no se ajusta al art. 116 de la Constitución Nacional sino que se arribaría al irrazonable resultado de extender una medida judicial a sujetos que no sólo no la han solicitado sino que, incluso, podrían no compartirla.

En esta línea, prestigiosa doctrina ha dicho que los fallos del control difuso de la constitucionalidad son declarativos, por vía de principio, y no derogan la ley porque tan solo dejan de aplicarla en el caso concreto. Para la abrogación se necesita un acto político o la intervención del legislador (Gozaini, Osvaldo “Sobre sentencias constitucionales y el efecto erga omnes”, “Anuario del Derecho Constitucional Latinoamericano. Año 2008, disponible en https://www.corteidh.or.cr)

Continúa el citado autor exponiendo que, establecer una eficacia hacia todos desde una sentencia de tipo constitucional (por ejemplo, cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley), es contrario a nuestro sistema constitucional, pues siempre la eficacia es refleja de la cosa juzgada (esto es: en el caso concreto), y cualquier proyección a terceros debe ser producto de cuestiones de información previa y posibilidad efectiva de comparecer en la causa. Con ello, reafirma que la sentencia constitucional puede alcanzar a terceros, si es que a estos se los ha notificado y emplazado previamente; salvo en procesos muy especiales, como los colectivos o aquellos en que la tutela se dispensa hacia intereses difusos, donde los problemas de legitimación (pertenencia del derecho debatido) resuelven la crisis de identidad permitiendo la expansión de la cosa juzgada. Y aun así, esta exige que aquel que quiera aprovechar los beneficios del límite expandido deba ocurrir a los tribunales y acreditar la personalidad que invoca.

En definitiva y ante la ausencia de pronunciamiento concreto relativo a la actora que resolviera a su respecto que se mantenía vigente el art. 2° del Dto. 746/2003 sin limitación temporal, esta juzgadora considera que no existe óbice alguno para revisar el acto administrativo apelado en autos, esto es la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance la obligación determinada en el IVA de acuerdo a la normativa de aplicación actual.

En efecto, la recurrente no ha expresado agravios más allá de los hasta aquí tratados y tampoco se advierten vicios o inconsistencias en la liquidación practicada, por lo que cabe confirmar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales mayo a diciembre de 2019, plasmado en el acto apelado.

VII- Que cabe referirse a la liquidación de intereses en el acto apelado, conforme al artículo 37 de la ley de rito fiscal.

Tales accesorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

En tal sentido cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver con fecha 1/6/2000 la causa “Citibank NA c/DGI” expuso que si bien en el precedente de Fallos: 304:203, ese Cimero Tribunal había establecido que resultaba aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil que eximía al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario reflejadas en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevaban a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil quedaba

circunscripta a casos en los cuales se presentaba circunstancias excepcionales ajenas al deudor que debían ser restrictivamente apreciadas. En efecto, en el caso no se advierten los supuestos que permitan exonerar a la recurrente del cálculo de accesorios.

Además, debe precisarse que los mentados accesorios previstos en la ley de rito fiscal trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras). Por último, no puede olvidarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283)..

Que ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683.

VIII- Resta referirse a la aplicación de multa en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal; el cual establece que “Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:…a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….”.

Que nuestra jurisprudencia ha sostenido reiteradamente que tal infracción es de carácter prevalentemente objetivo, por lo que, en principio, basta el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada. Sin embargo en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. CNACAF, Sala IV “Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.”, del 9/3/95).

Que la discusión en torno a la aplicación y vigencia del Decreto 746/03 ha entrañado una considerable dificultad, la que no sólo se refleja en la jurisprudencia citada en el presente.

Así las cosas, surge expresamente de la resolución conjunta Nº 3703 de la AFIP y resolución de Jefatura de Gabinete de Ministros 1180/2014 (B.O. 7/1/2015), referida al régimen de cancelación de deudas previsto por el decreto 852/2014, la alusión relativa a que “… la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ‘AEDBA c/ AFIP s/ medida cautelar autónoma’ entendió que no existía mora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas a partir del vencimiento del plazo establecido por el artículo 2º del decreto 746/03, por no considerarse imputable a los contribuyentes el retardo en el pago de las mismas”.

Ello así estableció que los contribuyentes comprendidos en el Artículo 2° del Decreto N° 746 del 28 de marzo de 2003, a los efectos del régimen de cancelación de deudas impositivas, aduaneras y previsionales, establecido por el Decreto N° 852/14, podrán excluir de la manifestación de deuda con carácter de declaración jurada que realicen -conforme lo previsto en el inciso a) del Artículo 4° de la norma conjunta Resolución General N° 3.681 (AFIP) y Resolución N° 885/2014 (JGM)-, los intereses (resarcitorios y/o punitorios) y multas por incumplimiento a las

obligaciones generadas a partir del vencimiento del plazo establecido por el referido Artículo 2° del Decreto N° 746/03.

Que en el precedente “Red Celeste y Blanca S.A.”, sentencia de la Sala “A” de este Tribunal, dictada con fecha 26 de junio de 2014), en la que intervine como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 2da Nominación, se discutía la aplicación de sanción vinculada a la situación de la contribuyente al amparo de la excepción prevista en el Decreto 746/03, donde adherí al voto del Dr. Buitrago, resolviéndose así revocar la multa impuesta, aplicando la causal del error excusable.

Tal criterio fue confirmado por la Sala II de la Alzada el 23 de junio de 2015, en el que expresamente se señaló el complejo régimen jurídico vinculado a la cuestión.

Frente a este contexto y sin perjuicio de que este último fallo tuviera circunstancias de hecho distintas, todo lo expuesto evidencia que la cuestión discutida ofrece una complejidad, que permite admitir que la aquí recurrente pudo ser llevada a cometer un error excusable en los términos del artículo 45 de la ley ritual.

En consecuencia, corresponde revocar la multa aplicada, con costas por su orden.

IX- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto e intereses, con costas a la vencida, y revocarla en cuanto aplica sanción, con costas por su orden.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto e intereses, con costas a la vencida.

2°) Revocarla en cuanto aplica sanción, con costas por su orden.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $898.008 (pesos ochocientos noventa y ocho mil ocho) equivalente a 14,13 (catorce con 13/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $2.245.021 (pesos dos millones doscientos cuarenta y cinco mil veintiuno) equivalente a 35,33 (treinta y cinco con 33/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas, conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 3495/2024 (19/12/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 11:54:11 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 12:04:08 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 12:11:54 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 12:11:56 -03:00