Buenos Aires, 17 de marzo de 2026.

VISTOS estos autos CAF19.230/2025 “Jorge Estornell SA (TF 147704567-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resolución DV RRME 342/2023 (conf. esp. fs. 22/29 del hipervínculo que antecede), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la ex AFIP - DGI:

-determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible, respecto del IVA, por los períodos fiscales 5/2019 a 12/2019, de Jorge Estornell SA, determinando un saldo a ingresar de $9.602.832,80, con más intereses (conf. su artículo 2°), intimando a la contribuyente a cancelar tal monto bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. su artículo 4°);

-aplicó una multa de $9.602.832,80, equivalente a una vez el importe evadido en concepto del IVA, ello conforme lo normado por los artículos 45 de la ley 11.683 (conf. su artículo 4°); intimando a la contribuyente a cancelar lo así debido bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. sus artículos 4°).

Cuadra mencionar que el ajuste fiscal respondió a tener por no alcanzada a Jorge Estornell SA por lo resuelto por esta Sala en autos CAF50.636/2003 *“Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento”* y causas acumuladas, resol. del 1/10/2015, puesto que habría ingresado como socio activo de la Asociación de Radiodifusoras Privadas Argentinas (en adelante, ARPA, accionante en aquellos autos) el 11/11/2015, esto es, con posterioridad al pronunciamiento judicial, mal pudiendo extender tal decisión a otras licenciatarias y titulares de servicios.

A esos fines, en definitiva, el funcionario decisor indicó haber proyectado ajustes impositivos, como consecuencia de la disminución del crédito fiscal del IVA de la fiscalizada, con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el decreto 814/2001, las leyes 27.430 y 27.541.

Asimismo, refiérase que a efectos de justificar el reproche infraccional, la autoridad decisora destacó que se encontraba

acreditada la materialidad de la infracción imputada, por cuanto de los elementos de juicio agregados a ellos resultaría la omisión del pago del tributo debido en los períodos fiscales junio a noviembre de 2019 y la presentación de declaraciones juradas inexactas, no concurriendo circunstancia alguna que la eximiera de responsabilidad.

II.- Jorge Estornell SA solicitó la revisión de dicho acto (conf. esp. fs. 6/20 del hipervínculo que antecede).

En sustancial síntesis, en lo que respecta al reclamo tributario, planteó:

-que el pronunciamiento judicial dictado lo alcanzaba, independientemente de la fecha en que se incorporó a ARPA;

-que, al dictarse la sentencia, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, dispuso expresamente que se mantenía la posibilidad de computar las contribuciones patronales hasta tanto se elaborara el régimen diferenciado al cual se le reconociera derecho;

-la decisión judicialmente adoptada, se transformó en una regla transitoria, hasta tanto entrara en vigencia el régimen diferenciado;

-las empresas representadas por las entidades actoras en la causa AEDBA (esto es, AEDBA, ADIRA, AAER y ARPA) tenían un derecho, reconocido en una sentencia judicial, a computar lo abonado en concepto de aportes patronales como crédito fiscal de IVA desde el año 2003, hasta que se dictara el régimen jurídico contemplado en la sentencia definitiva;

-el hecho que empresas periodísticas, tal su caso, hubieran decidido no utilizar los beneficios de la medida cautelar oportunamente dictada, por un tiempo, en modo alguno importó un acto propio que no hubiera podido luego ser modificado con posterioridad.

Al efecto, explicó que algunos medios han decidido comenzar a computar, o volver a hacerlo, cargas patronales a cuenta de IVA, amparados por la decisión judicialmente adoptada en el proceso bajo referencia.

-la sentencia declarativa no daba lugar a un estado nuevo de cosas, siendo que, sus efectos se retrotraían 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 746/2003; por manera que los beneficiarios de aquella decisión, resultaban ser aquellas empresas asociadas a las entidades actoras, resultando intrascendente la oportunidad en que se afiliaron a aquellas; y

-por el solo hecho de estar dentro del universo de medios de comunicación, y para más, por ser socio de una de las entidades actoras, los socios de ARPA tienen derecho al beneficio reconocido con el mismo alcance que la propia entidad, es decir, desde el año 2003.

Luego, en lo concerniente a la multa aplicada, sostuvo la falta de configuración del tipo infraccional, haciendo al efecto referencia a la existencia de un error excusable, producto de su legítima duda en cuanto a la interpretación del régimen en cuestión; mal pudiendo, por consiguiente, siquiera considerarse la posibilidad de tener por verificada una conducta culposa con fines de omitir el pago de tributos.

Asimismo, cuestionó la intimación al pago de intereses, por no corresponder, al no verificarse conducta culpable de su parte.

III.- Por resolución del 5/2/2025 (conf. esp. fs. 691/701 del hipervínculo que antecede), la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste fiscal, con costas a cargo del recurrente, revocó la sanción impuesta, con costas por su orden, y reguló los honorarios de los profesionales actuantes en defensa del Fisco Nacional.

Para así decidir, en cuanto al ajuste tributario practicado en sí, tras referir la decisión adoptada por esta Sala en autos CAF50.636/2003 *“Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento”* y causas acumuladas, resol. del 1/10/2015, destacó que, la recurrente debió acudir en forma individual para obtener una decisión particular sobre el beneficio concedido al amparo del artículo 2° del decreto 746/2003; circunstancia que no se verifica en autos.

Ello en tanto, continuó en su razonamiento, no era posible sostener que el caso bajo referencia involucrara un supuesto en el que se encontrara 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; siendo que la posterior inclusión, como socio de ARPA de la actora, no podía extender los efectos de la sentencia dictada puesto que, de lo contrario, se estaría convalidando 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.

A ello, añadió que era improcedente la pretendida suspensión o derogación una norma legal con efectos *erga omnes*, siendo que no sólo no se ajustaba al artículo 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.

Por tanto, ante la ausencia de pronunciamiento concreto relativo a la actora que resolviera a su respecto que se mantenía vigente el artículo 2° del decreto 746/2003, sin limitación temporal, entendió ajustado a derecho el ajuste practicado; máxime no habiendo la recurrente expresado otros agravios, sin que se advirtieran vicios o inconsistencias en la liquidación llevada a cabo.

Luego, en lo que respecta a los intereses resarcitorios, confirmó la liquidación practicada por ajustarse a lo dispuesto por el artículo 37 de la ley 11.683.

Finalmente, en lo que respecta a la multa consideró que, en tanto la aplicación y vigencia del decreto 746/2003 ha entrañado una considerable dificultad, la recurrente pudo ser llevada a cometer un error excusable en los términos del artículo 45 de ley 11.683, que justificaba la revocación del reproche infraccional.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Jorge Estornell SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 720 y 764/773 del hipervínculo que antecede).

En primer término, destacó que, atento el dictado de la ley 27.467, a partir del 1/1/2019 podía determinar el crédito fiscal respecto del IVA, compensando las contribuciones patronales a su cargo; de modo que, los períodos motivo de ajuste fiscal (mayo a diciembre de 2019), se encontraban alcanzados por tal norma; luciendo, por consiguiente, improcedente el acto bajo revisión.

Afirmó que, si la resolución del caso remitía a consideraciones de orden jurídico, inherentes al derecho vigente, su aplicación resultaba irrenunciable; ello sin perjuicio de la postulación de las partes.

Postuló que en tanto el decreto 1387/2001 había otorgado a los contribuyentes una facultad de naturaleza tributaria, permitiéndoles computar las contribuciones patronales efectuadas sobre la nómina salarial como crédito fiscal en el IVA, mal podía posteriormente el Poder Ejecutivo Nacional, por imperio del principio de reserva de ley, derogar ese beneficio, tal como hizo a través del decreto 746/2003, cuyas disposiciones en tal sentido, resultarían inaplicables, por inconstitucionales.

En este sentido, explicó que el artículo 1° del decreto 746/2003, al legislar en materia tributaria, derogando el artículo 52 del decreto 1387/2001, aparece abiertamente inválido e inaplicable, por inconstitucional; resultando, al efecto, intrascendente que se trate de normas de igual rango.

Tildó de irrazonable la pretensión fiscal, en tanto y en cuanto, el Estado Nacional pese a encontrarse en mora respecto de la obligación de dar cumplimiento a la manda judicial, le reclamó el pago de tributos que, de haber regularizado tal situación, no se vería afectado.

Al punto, resaltó que el Estado Nacional se habría amparado en su propia reticencia a elaborar, poner en vigencia y reglamentar un régimen diferencial del IVA para el sector en el que desarrollaba su actividad, reclamando, en tal escenario, el pago de tributos bajo un régimen desfavorable para su parte.

Alegó que se habría llevado a cabo una lectura sesgada e incompleta del contexto en el que se enmarcarían los pronunciamientos recaídos judicialmente.

En este aspecto, advirtió que lo resuelto por la justicia en autos CAF50.636/2003 *“Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento”,* determinó el reconocimiento de un beneficio a todas las empresas del sector, a título de regla transitoria, hasta tanto se dictara el régimen diferenciado, pero firme y permanente.

Consideró que la condena dictada en la causa bajo referencia fijó un régimen transitorio, vigente hasta tanto se dictara una nueva regulación con los alcances previstos en la sentencia de Cámara.

Hizo hincapié en que tal regla transitoria beneficia a todas las empresas del sector, asociadas o no a las entidades reclamantes en autos CAF50.636/2003, independientemente de la fecha en que se incorporaron a cada entidad; siendo que, los integrantes de las entidades tienen derecho a hallarse comprendidos por la sentencia, en su entendimiento, declarativa, que habría reconocido un derecho estable y constante respecto de una actividad cultural, relevante y en crisis.

Remarcó que el pronunciamiento bajo referencia habría beneficiado a clases de personas o sectores sociales, antes que a socios de una entidad, así como el alcance colectivo del reclamo.

Postuló que, lo antes expuesto, sumado a la naturaleza no patrimonial e indivisible de los derechos afectados por la medida estatal (libertades de expresión y de prensa) determinaba que el derecho asignado por la sentencia en cuestión no pudiera ser concedido “en partes”, tal como postulara el Fisco Nacional.

Concluyó que las empresas asociadas y que se asociaran a las entidades actoras, tal su caso, siempre que respetaran el objeto estatutario, han de gozar de los beneficios de la sentencia definitiva y firme dictada en el juicio bajo referencia, sin que fuera posible efectuar distinciones temporales que no surgían de la sentencia y que, por el contrario, serían manifiestamente contrarias a su espíritu y así como a sus considerandos y parte resolutiva.

Por lo expuesto, Jorge Estornell SA solicitó que se revocara -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fuera dejada sin efecto, en todos sus términos, la resolución DV RRME 342/2023.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (conf. esp. fs. 793/807 del hipervínculo que antecede).

V.- El Fisco Nacional también apeló, fundando debidamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 732 y 744/762 del hipervínculo que antecede).

Cuestionó la decisión adoptada en lo que respecta a la revocación de la multa aplicada por el acto sujeto a revisión.

Al respecto, planteó que tal decisión careció de fundamento válido y suficiente, por desconocer los principios básicos de la responsabilidad tributaria y la buena fe que deben regir la conducta de los contribuyentes.

En este sentido, explicó que la firma fiscalizada, lejos de actuar con la diligencia y transparencia que exige la ley, optó por una estrategia deliberada para eludir el pago del tributo, aprovechando una supuesta duda normativa que nunca intentó resolver mediante los mecanismos legales disponibles; conducta que evidenciaría no solo una falta de buena fe, sino además un claro intento de elusión fiscal, lo que justificaría plenamente la imposición de la sanción dispuesta por el acto atacado.

A ello, añadió que, en el caso, no se encontraban acreditadas en debida forma las exigencias que la normativa y la jurisprudencia requieren para tener por configurado un supuesto de error excusable, como causal exonerativa de responsabilidad.

Al punto, advirtió que no era posible sostener que la fiscalizada no hubiera tenido la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta, máxime no encontrándose controvertido que la contribuyente ingresó como miembro activo del ARPA el 11/11/2015, y que no participó en ningún carácter en los procesos bajo referencia, mal pudiendo considerarse que la decisión de esta Sala hubiera tenido efectos *erga omnes*.

Manifestó que no surgen constancias que permitan inferir que la accionante realizó todos los actos tendientes a esclarecer su situación frente al tributo.

Postuló que el Tribunal Fiscal de la Nación, al fundar la convalidación del ajuste tributario, habría incurrido en contradicción con lo resuelto respecto del reproche infraccional.

Indicó que la firma fiscalizada, ante la duda en la que aparentemente se habría encontrado, no efectuó la consulta a la autoridad fiscal sobre el criterio aplicable, limitándose a realizar una interpretación que la hacía tributar menos impuesto.

Recordó que la responsabilidad tributaria se fundamenta en el principio de legalidad, que exige que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de acuerdo con lo establecido por la ley; ligado al de buena fe, que impone a los contribuyentes el deber de actuar con transparencia y diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

A modo de corolario, señaló que, en el caso, no se verificó un supuesto de error excusable ni invencible, puesto que el contribuyente, con pleno conocimiento de las consecuencias, optó por eludir el pago del tributo aprovechando una supuesta duda que nunca intentó resolver por los canales correspondientes; dando cuenta ello de un supuesto de negligencia, ya que, sin incurrir en una violación manifiesta de la norma, buscó evitar su aplicación mediante una estrategia que, lejos de evidenciar un yerro genuino, demuestra una falta de buena fe en su actuación.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revocara -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando sin efecto lo resuelto en punto a la multa, y, en consecuencia, se confirmara, en todos sus términos, la resolución DV RRME 342/2023, con costas a cargo de Jorge Estornell SA.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (conf. esp. fs. 779/789 del hipervínculo que antecede).

VI.- La regulación de honorarios efectuada en favor de los profesionales del Fisco Nacional, también fue motivo de recurso, interpuesto por considerarlos bajos (conf. esp. fs. 704 del hipervínculo que antecede).

VII.- En primer término, se debe precisar que los agravios vertidos por Jorge Estornell SA en torno a la inconstitucionalidad del decreto 746/2003, así como acerca de la implicancia del dictado de la ley 27.467, lucen improponibles a los fines de revisar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, por no haber sido cuestiones oportunamente postuladas por ante la instancia anterior, revelando ello una palmaria

modificación de los términos en los que fuera impugnada la resolución RRME 342/2023; máxime cuando no se advierte la existencia de impedimentos valederos para haberlos introducido oportunamente.

Al punto, ha de resaltarse que lo ahora argumentado en torno a la limitación del Tribunal Fiscal de la Nación de expedirse en torno a la constitucionalidad de las normas, luce inatendible; siendo que, cuanto menos, la parte actora debió exponer su planteo y formular la debida reserva de ello.

De este modo, la sola comparación de los términos en los que fue articulado y fundado el recurso presentado por Jorge Estornell SA al tiempo de cuestionar por ante el Tribunal Fiscal de la Nación el acto determinativo, con los fundamentos expuestos para sustentar el planteo recursivo que motiva la intervención de esta Sala (conf. Considerandos II y IV de la presente), revelan un abrupto cambio de estrategia argumental de su parte que, de conformidad con lo normado por el artículo 277 del CPCCN, los tornan formalmente inatendibles.

Así las cosas, tales argumentos defensivos lucen improponibles y -por consiguiente- insusceptibles de ser abordados a poco que se advierta que no fueron introducidos en autos al solicitar la revisión de la resolución RRME 342/2023, por ante el Tribunal Fiscal de la Nación; máxime cuando no se erigía valladar alguno para que Jorge Estornell SA lo hiciera en ese entonces.

En virtud de lo antes expuesto, siendo que tales tópicos recursivos fueron planteados por la contribuyente recién al tiempo de cuestionar lo resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, se concluye que lucen formalmente inadmisibles, por resultar el fruto de una reflexión tardía (conf. *mutatis mutandi* arg. artículo 277 del CPCCN, aplicable en virtud del artículo 197 de la ley 11.683).

VIII.- Establecido ello, bien se advierte que el único argumento procesalmente admisible desde lo formal, traído por Jorge Estornell SA a conocimiento de esta instancia judicial a efectos de revisar lo resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, resulta ser el relativo al alcance que debe ser asignado -y que pretende sea extendido a su respecto-, al pronunciamiento emitido por esta Sala en las causas acumuladas CAF50.636/2003 *“Asociación de Editores de Diarios de*

Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento", 41.910/2003 "*Asociación Argentina de Televisión por Cable y otros c/EN - Dto. 746/03 s/proceso de conocimiento*" y 23.854/2004 "*ADEPA c/EN - Dto. 746/03 s/proceso de conocimiento*", resol. única del 1/10/2015; que adquiriera firmeza, atento a que el Alto Tribunal declaró inadmisible el recurso extraordinario federal intentado por el Fisco Nacional, resol. del 3/12/2015.

Al efecto, cuadra mencionar que en esas causas acumuladas, distintas asociaciones y licenciatarias de diversos servicios, alcanzadas por la regulación dispuesta por los decretos 1387/2001 y 746/2003 (entre las cuales, en cuanto aquí interesa destacar, se encontraba ARPA, a la que Jorge Estornell SA fuera aceptada como socia el 10/11/2015; conf. fs. 298 del hipervínculo que antecede), acudieron a la justicia en pos de cuestionar el estado de situación en el que se encontraban atenta la omisión estatal de elaborar, poner en vigencia y reglamentar un régimen diferencial del IVA.

En el marco de esas actuaciones, por pronunciamiento único del 1/10/2025, esta Sala admitió las acciones entabladas y, en consecuencia, reconoció el derecho de las asociaciones y sus representadas, a que las autoridades constitucionalmente habilitadas a tal fin, elaboraran, pusieran en vigencia y reglamentaran un régimen diferencial del IVA aplicable a los sectores involucrados, que garantizara el pleno ejercicio de los derechos reconocidos por el artículo 14 de la Constitución Nacional, disponiendo el mantenimiento de la excepción dispuesta por el artículo 2º del decreto 746/2003 a la derogación del artículo 52 del decreto 1387/2001.

Al respecto, cuadra destacar que en ningún pasaje del decisorio se indicó que lo así resuelto tendría alcance *erga omnes*; máxime tratándose la cuestión involucrada de claro contenido económico - patrimonial.

A ello, añádase que, en la especie, no se encuentra controvertido que Jorge Estornell SA se asoció a ARPA con posterioridad al dictado del pronunciamiento al que se viene haciendo referencia; sin que aquella explicara -ni mucho menos justificara- imposibilidad alguna de haberse adherido oportunamente al reclamo articulado en autos CAF50.636/2003 y acumulados, actitud procesal que sí asumieran otras

firmas en su mismo estado de situación, lo que -por cierto- fue expuesto en el Considerando I de la resolución en cuestión, o bien, iniciara un reclamo individual en análogos términos.

Así las cosas, a los fines de asignar el debido alcance subjetivo al pronunciamiento emitido por esta Sala en los autos CAF50.636/2003 y acumulados, *op. cit.*, y atendiendo a las circunstancias particulares de Jorge Estornell SA, es que se impone descartar la tesitura defensiva ensayada contra la fiscalización practicada y el acto determinativo dictado en consecuencia, apoyado en el pretendido efecto *erga omnes* del pronunciamiento dictado por esta Sala, así como en la posibilidad de tenerla por comprendida en el colectivo beneficiado por la solución alcanzada en el decisorio al que se viene haciendo referencia.

Ello resultar ser así por cuanto no debe perderse de vista que en esencia, dicho pronunciamiento reconoció el derecho de las asociaciones y sus representadas, a que las autoridades constitucionalmente habilitadas a tal fin, elaboraran, pusieran en vigencia y reglamentaran un régimen diferencial del IVA, lo que implica precisamente el reconocimiento de una prerrogativa basada en la expectativa del establecimiento de un nuevo régimen tributario, en modo alguno puede implicar o ser interpretado como el emplazamiento de los contribuyentes alcanzados, en una determinada categoría tributaria y menos aún la asignación de un sistema impositivo especial a su respecto.

Y buena prueba de ello es el hecho de que, a los estrictos fines del cumplimiento de sus obligaciones respecto del IVA, este Tribunal extendió respecto de los litigantes (y demás involucrados, ya mencionados), los efectos de una medida cautelar suspensiva del pago de dicho tributo, de donde es también ostensible que -precisamente- por tratarse dicha suspensión de la concreción de los efectos de una tutela preventiva, los mismos no pueden sino alcanzar a los sujetos procesales intervinientes en la causa, resultando improcedente su extensión a terceros que ni siquiera formaban parte de las entidades accionantes.

Sobre la base de lo expuesto, en definitiva, el Tribunal comparte la solución alcanzada por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en orden al debido alcance a otorgar al pronunciamiento judicial dictado en autos CAF50.636/2003 y causas acumuladas, mal pudiendo extender tal decisión a otras licenciatarias y titulares de servicios que no

actuaran en esas causas o bien, no se encontraran, en ese entonces, nucleadas por las asociaciones accionantes.

IX.- A ello, ha de añadirse, en sentido coincidente con cuestiones expuestas en el pronunciamiento bajo revisión, que Jorge Estornell SA contaba con herramientas administrativas y judiciales a efectos de aclarar y/o consolidar lo que, en su entendimiento, conformaba un derecho, en lo que respecta al régimen transitorio diferencial a sostener hasta tanto el Poder Legislativo estableciera uno nuevo.

A esos fines, la firma fiscalizada bien pudo efectuar la consulta vinculante por ante el Fisco Nacional prevista en la ley 11.683, así como iniciar una acción declarativa de certeza, requiriendo un tratamiento análogo al decidido en autos CAF50.636/2003 *"Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento"* y acumulados.

La omisión de actuar en tal sentido y pretender hacer valer, sin más, ante la fiscalización practicada respecto de sus declaraciones juradas respecto del IVA, los efectos del pronunciamiento recaído en los autos CAF50.636/2003*, op. cit.,* comportó un proceder que no puede ser cohonestado; en tanto y cuanto como quedó dicho y suficientemente explicitado, la interesada no alcanzada por el fallo en cuestión, debió por las vías pertinentes haber formulado el reclamo, a los fines de que, ya el fisco, ya un Tribunal, reconocieran a todo evento el emplazamiento pretendido, todo lo cual impide admitir la tesitura actoral.

X.- A falta de otro agravio formalmente admisible, lo dicho basta para confirmar lo resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en punto al ajuste fiscal resultante de la resolución RRME 342/2023.

XI.- Luego, en punto al reproche infraccional, en el entendimiento del Tribunal, asiste razón al Fisco Nacional, correspondiendo, por consiguiente, según a continuación se explicará, sostener la multa dispuesta por resolución RRME 342/2023.

Al efecto, cuadra recordar que el artículo 45, primer párrafo, de la ley 11.683 prevé que quien omitiera el pago de impuestos

mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no correspondiera la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable.

Dicho precepto castiga a quien omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, siempre que no corresponda la aplicación de la figura dolosa y en la medida en que no concurra una causal de exculpación.

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (conf. CSJN, *Fallos,* 271:297; entre otros).

Por tanto, partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (conf. CSJN, *Fallos,* 278:266, entre otros).

Asimismo, corresponde señalar que para que proceda el error excusable en la presentación de la declaración jurada, que, de ser verificado, importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los términos previstos en el artículo 45 de la ley 11.683, tal circunstancia ha de ser invocada en forma específica (no genérica) y, además, probada (conf. esta Sala, en autos 31.371/2014 *“Río Uruguay Compañía de Seguros Ltda. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 6/9/2024 y sus citas; entre otros), lo cual no aconteció suficientemente en la especie.

En efecto, la norma referida tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la

representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C., "*Procedimiento Tributario*", Buenos Aires, Depalma, 5° edición, 1993, páginas 299/300; y esta Sala, en autos 39.800/2019 *"Yacylec SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo",* resol. del 22/11/2023; entre otros).

Bajo tales parámetros, no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se haya demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal (conf. esta Sala, en autos 17.152/2012 *"Serial, Amílcar Nelson c/DGI."*, resol. del 7/6/2012, entre otros); situación esta última que no se verificó en el caso.

Es que, según se explicara con anterioridad, la firma fiscalizada, a los fines de liquidar el IVA por los períodos bajo examen, habría considerado la posibilidad de computar lo ingresado en concepto de contribuciones patronales, lo que -por las razones antes expuestas, en los términos pretendidos- no se ajusta a derecho; limitándose a indicar, a los fines de justificar la existencia de un error excusable, que se encontraba alcanzada por lo resuelto en autos CAF50.636/2003 *"Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires y otros c/EN - Decreto 746/03 y otros s/proceso de conocimiento"* y acumulados, incumpliendo así con lo antes expuesto en orden a la justificación requerida a efectos de la admisión de la causal eximente y la consiguiente revocación de la multa que le fuera impuesta.

Cabe aquí remitir a los desarrollos y conclusión expuestos en el Considerando IX del presente pronunciamiento, en orden al encuadre de la conducta del contribuyente al pretender sin más, eximirse del cumplimiento regular del tributo, con invocación de un fallo cuyos efectos no son susceptibles de ser extendidos a su respecto.

A mayor abundamiento, téngase presente que si el contribuyente declaró e ingresó tributos en menos, incurrió en la omisión del impuesto descripta en el artículo 45 de la ley 11.683; y si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma bajo referencia no


#40088647#491942736#20260316165802906

exige una intención dolosa, sino que resulta suficientemente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CSJN, *Fallos,* 303:1548; 322:519; entre otros).

En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber presentado las declaraciones juradas o porque la presentada resulta inexacta; tal como ocurrió en el caso.

Lo dicho basta para admitir el agravio propuesto por el Fisco Nacional en lo que al punto refiere, y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento recurrido en cuanto dejó sin efecto la multa impuesta a Jorge Estornell SA en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

XII.- Lo hasta aquí expuesto determina el rechazo del recurso intentado por Jorge Estornell SA y la admisión del deducido por el Fisco Nacional, lo que conlleva la revocación del pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en lo concerniente a la multa y, por consiguiente, la confirmación -en todos sus términos- de la resolución RRME 342/2023; sin resultar necesario considerar las demás cuestiones planteadas, ya que quienes suscriben no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*, 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970; entre otros).

XIII.- La debida adecuación de la distribución de las costas al resultado final del proceso, dando plena vigencia al principio general rector en la materia, a efectos de reflejar el resultado final del proceso, determina que tanto las vinculadas a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, queden en su totalidad a cargo de Jorge Estornell SA, vencida (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN, y artículo 184 de la ley 11.683).

XIV.- Atento lo resuelto precedentemente, deviene inoficioso pronunciarse respecto de los recursos intentados contra el auto regulatorio; debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) desestimar el recurso intentado por Jorge Estornell SA y admitir el recurso intentado por el Fisco Nacional, revocar, en parte, el pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, determinando ello la confirmación, en todos sus términos, de la resolución RRME 342/2023;

2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y fijar las correspondientes a esta instancia judicial, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XIII de la presente; y

3°) declarar inoficioso pronunciarse respecto del recurso interpuesto contra el auto regulatorio dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido (conf. Considerando XIV).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese al Tribunal Fiscal de la Nación.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 17/03/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#40088647#491942736#20260316165802906