



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 46.819-I "POL-KA PRODUCCIONES S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTO:

El expediente N° 46.819-I, caratulado **"POL-KA PRODUCCIONES S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**; a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

Y CONSIDERANDO:

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 19/35, la parte actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o 1998 y sus modificaciones) contra la Resolución N° 105/16 (DV NRR1) emitida el 16/05/2016, suscripta por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la Dirección General Impositiva - Administración Federal de Ingresos Públicos- mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2008, e intimó la suma de \$ 365.066,71 en concepto de impuesto, con más \$758.000,18 intereses resarcitorios y aplicó una multa de \$ 255.546,70 equivalente al 70% del impuesto supuestamente omitido, en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Detalla que su actividad principal consiste en la producción de programas de televisión, siendo su actividad secundaria la producción de films y videocintas.

Esgrime que el ajuste radica en la reclasificación, por parte de la AFIP-DGI, a fuente argentina de los ingresos provenientes de la cesión de derechos de explotación en el exterior efectuada a una empresa mexicana (Televisa).

Describe que, el 30/10/2007 Pol-ka suscribió un contrato con Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (Artear) en virtud del cual la primera se comprometió a producir un programa, para una frecuencia diaria semanal de emisión —lunes a viernes-, cuyo título sería "Por Amor a Vos" con especificaciones acerca de quiénes serán los guionistas

y los actores.

Mediante el mismo instrumento, manifiesta que cedió a Artear los derechos exclusivos de exhibición por televisión de dicho programa, tanto para su emisión como para su comercialización a todos los canales abiertos y cerrados y/o señales satelitales y/o DTH y/o Internet entre otros soportes. Estos derechos fueron cedidos para su explotación en el territorio de la República Argentina, Uruguay y Paraguay (y fs. 256/264 del expediente administrativo) sin límite de tiempo ni cantidad de pasadas y comprende también el derecho a difundir el programa en los sitios propios de Internet de Artear y a utilizar e incluir el mismo en la Señal Internacional de Televisión de Propiedad de Artear (cláusula décimo segunda). Asimismo, detalla que firmó otro contrato con Artear, por el cual le cedió idénticos derechos pero en relación al programa titulado "Mujeres de Nadie".

Explica que de las cláusulas de ambos contratos surge que los mismos tuvieron por objeto la producción de un programa televisivo por parte de Pol-ka conforme a las especificaciones acordadas y, a su vez, cesión de titularidad de Pol-ka sobre tales programas -a favor de Artear en forma exclusiva- para determinado alcance territorial y en forma permanente, lo que evidencia que los programas se hicieron a favor de Artear y que la cesión de los derechos internacionales es una nueva fuente de ingresos para Pol-ka pero no (a priori) la principal.

Indica que el 19/12/2007, Pol-ka celebró un contrato con la empresa mexicana Televisa "para el desarrollo, adquisición y distribución de derechos" en el que se contempla la realización de reuniones periódicas con la participación de personal creativo de Televisa y de Pol-ka pero se reconoce que el contenido de las propiedades a desarrollar será tomada por Pol-ka "quien será autora y titular plena, única y originaria de los Libretos de las Franjas de Programación y de las Obras Audiovisuales Argentinas".

Destaca que el objeto del contrato con Televisa, ya sea con respecto a los derechos de comercialización de la Obra Audiovisual Argentina, como a los "Libretos" que concluirían en la Obra Audiovisual Mexicana, es su explotación por parte de Televisa en el exterior.

Son esos ingresos provenientes de Televisa los que la AFIP- DGI considera que son de fuente argentina, mientras que la actora afirma que su asignación corresponde a la fuente extranjera.

Señala que estas actuaciones se originaron en el marco de la verificación iniciada con fecha 7/04/2010, en relación al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 e Impuesto al Valor Agregado de los períodos 01-2008 a 12-2008.

A raíz de esa inspección, la recurrente conformó parcialmente la pretensión, por el impuesto a las Ganancias del período 2008, y también conformó el Impuesto al Valor Agregado de los períodos 01-2008 a 12-2008, 01-2009 a 12-2009 y 1-2010. Así entonces presentó las correspondientes declaraciones juradas rectificativas y el 12/08/2013 incluyó las diferencias resultantes en el plan de pagos reglado por la RG N° 3451, lo cual fue informado a la AFIP con fecha 28/08/2013.

Dicha declaración jurada rectificativa -N° 1- del Impuesto a las Ganancias del período 2008 arrojó un saldo a favor del contribuyente de \$1.748.208,43, disminuyendo el saldo a favor de la declaración jurada original que había ascendido a \$ 2.263.740,55.

El 16/02/2014, la AFIP-DGI notificó una prevista en relación al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 por el concepto no regularizado, consistente en supuestas diferencias detectadas como consecuencia de la reclasificación a resultado de fuente argentina del resultado exteriorizado como fuente extranjera por la cesión de los derechos de los programas de televisión "Por amor a vos" y "Mujeres de nadie" que aquí se discute.

El Fisco Nacional invocó la aplicación de los artículos 5 y 127 de la Ley de impuesto a las Ganancias y artículo 9 inciso d) del reglamento, sosteniendo que había existido una *"incorrecta atribución de la fuente de los ingresos declarados, en tanto la totalidad de la actividad generadora de ese derecho fue llevada a cabo y producida en la República Argentina"*.

Dado que los ingresos obtenidos por Pol-ka se originaron en la cesión de derechos colocados económicamente en el exterior, contemplados en dicha norma, entiende que la fuente extranjera estaría configurada por una actividad o servicio prestado en el país pero con utilización económica en el exterior.

Describe que la naturaleza jurídica de la operación es la cesión de derechos que Pol-ka realizó a Televisa de "libretos" para producir la versión mexicana de los programas, así como para comercializar las versiones mexicana y también la argentina del programa en el extranjero.

Detalla que los pagos que realiza Televisa a Pol-ka obedecen a la retribución por la cesión de sus derechos, lo que señala no está en discusión como tampoco que hubo una actividad en la Argentina que consistió en la generación de los programas para Artear, cuyos derechos sobre los mismos luego fueron cedidos por su creador (Pol-ka) a Televisa para su uso y explotación en el extranjero.

No obstante ello, manifiesta que no existe como pretende el organismo una escisión entre la cesión y la explotación del derecho. En efecto, señala que 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.

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. Destaca que Televisa pagó un precio por los Libretos para producir la versión mexicana de los programas, como para su comercialización internacional, versiones mexicana y argentina, de los programas producidos. El ingreso que luego Televisa obtenga o no por la explotación de tales derechos será materia de tributación por parte de la cesionaria en el país extranjero pero ello en nada afecta a la naturaleza de la transacción aquí debatida, pues de no haber contratado con Pol-ka jamás habría adquirido el derecho para llevar a cabo tal explotación.

Resalta que lo importante es que Pol-ka cede un derecho para ser explotado o comercializado en el exterior y por ello cobra una suma de dinero, lo que luego haga la cesionaria se encuentra fuera del alcance de este análisis.

Analiza la distinción que en materia de tributación internacional se plantea entre la cesión del derecho de uso y la cesión del derecho de explotación, reseñando los comentarios al artículo 12 del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (referido a las regalías). Destacando que se trata en definitiva de clasificaciones conceptuales de ingresos, derechos y modos de transferir o acordar retribuciones económicas sobre los mismos, que sin embargo no ha sido reconocida ni adoptada expresamente en la legislación argentina al delimitar la fuente de la renta en sus artículos 5 (fuente argentina) ni 127 (fuente extranjera).

Señala que en el caso de Pol-ka, si bien existe una actividad previa realizada en el país para Artear (esto es, la creación de los programas), la obtención del rédito se identifica con la cesión del derecho que Pol-ka efectuó a Televisa y que ésta adquirió para producir la versión mexicana de los programas y comercializar los libretos de la versión mexicana como la argentina, es decir con la colocación de derechos en el exterior. Explica que esos derechos le corresponden originariamente a Pol-ka, lo que surge del acuerdo con Televisa (cláusula 8), por lo que de ningún modo esta última habría estado habilitada a explotar los mismos de no haber sido por la previa cesión de tales derechos por parte de su creador primigenio.

Corroborar lo expuesto en cuanto a que la fuente está dada por la colocación del derecho en el exterior y no por la actividad realizada en la Argentina, -como erróneamente interpreta la AFIP-DGI-. La circunstancia de que los programas fueron creados en el país a fin de ser cedidos a Artear para que ésta los transmita fundamentalmente en el mercado local y eventualmente en Uruguay y Paraguay, siendo que el negocio llevado a cabo con Televisa es secundario del anterior celebrado con Artear.

Para mayor claridad aún, advierte que la actividad realizada en el país tuvo que ver con la versión argentina de los programas (cuyos derechos de comercialización fueron cedidos primero a Artear y luego a Televisa, para su explotación en diferentes ámbitos territoriales), siendo que la versión mexicana sería íntegramente producida por la cesionaria a partir de los Libretos cedidos por- Pol-ka.

Sintetiza que se trata de la cesión de un bien intangible (derechos de producción y comercialización de los programas) para su colocación en el exterior, de lo que se deriva la necesaria aplicación del artículo 127 de la LIG. Cita jurisprudencia.

Por otro lado y concretamente, en cuanto a la manifestación del Fisco relativa a que los costos de la producción fueron atribuidos enteramente a la fuente argentina, indica que la actividad de creación de los programas que generó esos gastos, tuvo lugar en la Argentina lo cual no es objeto de debate. A su vez, tales versiones fueron primigeniamente creadas para su cesión a Artear, siendo que la cesión a Televisa -incluyó el derecho para producir y comercializar la versión mexicana- fue secundaria de aquella.

Considera improcedentes los intereses resarcitorios aplicados. Plantea la prescripción de las acciones y poderes del fisco para aplicar la multa aquí recurrida, en virtud de la inaplicabilidad de las suspensiones generales establecidas en las leyes de moratoria en virtud de la aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal.

En caso de que no proceda dicho planteo entiende que la multa debe ser dejada sin efecto toda vez que el ajuste que la AFIP realizó consiste en la reclasificación a fuente argentina del resultado exteriorizado como fuente extranjera, por lo que de ningún modo implica modificar los ítems correspondientes a la determinación del monto imponible ni los correspondientes a la determinación del impuesto. Así entonces, no existe diferencia de base imponible ni de impuesto determinado, por lo que entiende la recurrente que se está en presencia de una declaración jurada inexacta como medio comisivo para la configuración de la infracción que se imputa.

Describe que el ajuste proyectado radica en el no cómputo del crédito por impuesto abonado en el exterior (tax credit) compensado con, el impuesto a las ganancias determinado, por la reclasificación a fuente argentina de los ingresos declarados como de fuente extranjera. Asimismo, entiende que no hubo una conducta culposa en virtud de la presencia de un error excusable como causal eximente de responsabilidad.

Hace expresa reserva de interponer el correspondiente recurso de apelación ante este Tribunal en el caso que la AFIP proceda a rechazar las compensaciones efectuadas con el saldo a favor de \$ 1.748.208,43 —proveniente de la declaración jurada rectificativa N° 1 del IG del período 2008- que se absorbe en la determinación de oficio que es objeto de este recurso, y consecuentemente intime al ingreso de las obligaciones canceladas con ese saldo.

II.- Que, a fs. 48/70 el Fisco Nacional contesta el recurso de apelación interpuesto, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, quien en orden a las razones que expone solicita que se confirme la resolución apelada, con costas a la parte actora.

Cita la normativa pertinente y concluye que la fuente de la ganancia, se determina -salvo determinados supuestos expresamente previstos- en función del lugar de situación, colocación o utilización económica de los bienes, o

bien en función del lugar de realización de actos o actividades o de ocurrencia de hechos susceptibles de producir beneficios". Por lo que interpreta que, serán de fuente argentina aquellas ganancias provenientes de la realización en el territorio Nacional de actos o actividades susceptibles de producir beneficios, mientras que si tales actividades o actos se realizan en el extranjero, se considerarán ganancias de fuente extranjera.

Resalta que tal como surge del acto determinativo siendo que los productos en análisis se elaboraron en el país para su exhibición y explotación primordialmente en el mercado local, es elemento suficiente para considerar a los ingresos generados por la cesión de derechos de producción y exhibición en el exterior de tales productos por parte de la firma extranjera, como de fuente argentina.

Deja en claro que los ingresos obtenidos como producto de la cesión de derechos a la firma mexicana de Televisa S.A. de los programas producidos por Pol-Ka en la República Argentina, deben considerarse como ganancia de fuente argentina, ello con independencia que la empresa extranjera utilice ese derecho adquirido.

Afirma el organismo que hasta el período fiscal 2007, es decir el período fiscal anterior al cuestionado en autos, la responsable había atribuido todos sus ingresos como de fuente argentina, habiendo en ese período comercializado también con la firma Televisa S.A. de México otros programas televisivos como "Son de fierro" y "Mujeres Asesinas". De ello, nada dice la actora en su recurso, invocando el Fisco la teoría de los actos propios.

Respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la fuente territorial está dada por la explotación del derecho en el extranjero, considera que se confunde puesto que la cuestión no pasa por las rentas que obtendrá Televisa por la explotación del derecho en el exterior, sino por la renta que obtuvo Pol-ka por la cesión a Televisa de esos derechos de exhibición y explotación, generados por productos creados y producidos en Argentina.

Efectivamente, la apelante vendió a Televisa los productos producidos en la Argentina, "enlatados", incluyendo la entrega en exclusiva de todos los libretos, guiones, formatos, obras audiovisuales, episodios o capítulos producidos para su explotación en el exterior -conforme se describe en los contratos- por parte de Televisa.

En cuanto al cuestionamiento de los intereses, señala que la mora en el pago del impuesto es imputable a la apelante y que la mora se produce de manera automática. Respecto del planteo de prescripción destaca que resulta aplicable la causal de suspensión prevista en el art. 17 de la Ley N° 26.860 al universo de contribuyentes y en el art. 65.1 cita normativa y jurisprudencia aplicable al caso.

Respecto de la sanción expresa que la comisión de los hechos violatorios que se le imputan a la apelante se encuentran debidamente probados en autos y en tales condiciones, las omisiones determinantes de la infracción resultan indiscutibles.

Sobre la pretendida aplicación del error excusable señala que en los períodos anteriores al 2008, la responsable había atribuido todos sus ingresos a fuente argentina, habiendo en el período fiscal 2007 comercializado también con la firma Televisa S.A. de México otros programas televisivos como "Son de fierro" y "Mujeres Asesinas".

Finalmente, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la recurrente, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, a fs. 87 se elevan los autos a consideración de la Sala "B" y a fs. 88 se pasan los mismos para sentencia.

IV. Que, surge de las presentes actuaciones que la contribuyente es una firma constituida bajo la forma de sociedad anónima, siendo su actividad principal declarada ante el Organismo, la de "Producción de programas de

televisión" y secundaria la de "Producción de filmes y videocintas", cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

De las constancias de autos, se desprende que en fecha 30/07/2013, la responsable presentó la declaración jurada rectificativa N° 1 del Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2008 (fs. 1478/1480, A.A.).

Durante el transcurso de la fiscalización, se solicitó a la actora diversa documentación, constatándose que en el período fiscal 2008 la firma había producido dos productos televisivos denominados "Por Amor a Vos" y "Mujeres de Nadie" los que fueron comercializados dentro y fuera del país, habiendo computado los costos de producción de los mismos 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. de C.V. de México, como de fuente extranjera.

Entre la documentación requerida por la fiscalización, y aportada que fuera por la firma, obran los contratos con Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (Artear) por el programa televisivo "Mujeres de Nadie" (fs. 245/253 a.a.) y "Por Amor a Vos" (fs. 256/264 a.a.); acuerdo con Artear del 28/02/2008 (fs. 143/147 a.a.), carta convenio con Televisa S.A. del 19/12/07 (fs.129/138), Anexo 1 y convenio modificatorio del 15/05/2008, apertura de resultados por proyecto del año 2008 y nota presentada por la responsable el 08/04/13.

V. Que, la cuestión a la que este Tribunal se encuentra llamado a resolver radica en el tratamiento de los ingresos obtenidos por Pol-ka 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 aludidos, como así también por la cesión de los derechos para el exterior de los programas de igual nombre producidos por Pol-ka para Argentina.

En definitiva, debe definirse si estos ingresos configuran una ganancia de fuente argentina como interpreta el Fisco Nacional o si, como lo afirma la parte, constituyen una 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 de Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 5 de la Ley de Impuesto a las Ganancias 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 de/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"*.

Asimismo, el artículo 9 inciso d) del reglamento de dicha ley dispone que 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..."*.

Como contrapartida, el artículo 127 de la LIG indica que son ganancias de fuente extranjera *"las comprendidas en el artículo 29 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"*.

De acuerdo al artículo 127 antes transcripto, son ganancias de fuente extranjera las provenientes de: a) Bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, b) Realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio, o c) Hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina.

Reseñada la normativa, cabe señalar que la presente causa es de puro derecho por lo que se impone el análisis de los hechos relatados a partir de la normativa citada, y así poder determinar la ubicación de la fuente de tales ingresos.

Ello así, cabe señalar que más allá de los intentos de la parte actora de vincular la cesión del derecho con la supuesta “colocación” de éste a efectos de la explotación del mismo en el exterior, lo cierto es que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a que los ingresos aquí cuestionados representan la ganancia obtenida por la cesión de derechos respecto de las obras, libretos, etc. producidos todos en la República Argentina.

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

VI.- Que, en materia de intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la determinación apelada.

VII.- Que, por último, resta analizar el aspecto infraccional de la resolución en crisis.

a) En primer lugar, la parte actora plantea la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar la sanción discutida.

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 (ya que el período fiscal cuestionado es 2008), las facultades sancionatorias del fisco vinculadas con dicha obligación prescribían el 01/01/2015.

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 2008 operó en el año 2009, razón por la cual el cómputo del plazo de la prescripción comenzó a correr el 1/01/2010, 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.

Por otra parte, conforme lo previsto en el art. 65.1 de la ley N° 11.683, la notificación de la vista se realizó el 11/11/15, es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la prescripción (1/01/15), en consecuencia aplica la suspensión por 120 días hábiles, desde tal fecha de notificación.

Por lo expuesto, al momento del dictado del acto apelado (16/05/2016), las facultades del fisco no estaban prescriptas, por ende corresponde rechazar el planteo de prescripción, sin costas. Toda vez que este planteo 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: " Colorin IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.", sentencia del 2 de julio de 2013).

b) Que, ahora bien, corresponde señalar que el tipo contenido dentro del artículo 45 requiere la culpa, la cual se presume, correspondiendo al contribuyente alegar y probar concretas y eficaces circunstancias exculpatorias si pretende ser eximido de la sanción. Específicamente, requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y/o la omisión de actuar como

agente de retención y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el Juez Administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa”, y en la medida que no exista error excusable.

Cabe señalar que la conducta incurrida por la actora en el caso de autos -omisión del pago de los impuestos determinados mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas- acredita el elemento objetivo requerido por la norma del art. 45, en atención a que la responsable omitió ingresar los impuestos, la cual implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal.

No obstante ello, tal como lo ha expresado la alzada en numerosas oportunidades *“si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva 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”* (ver entre muchas otras, CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central” del 23/05/2006).

Siguiendo esta inteligencia, será el contribuyente quien deba demostrar la existencia de circunstancias eximentes al acreditar la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente, como lo es el “error excusable” que le impidió contar con la real y efectiva posibilidad de comprender el carácter antijurídico de su conducta, lo que no aparece aquí justificado a la luz de las argumentaciones desarrolladas en el escrito de inicio ni en las actuaciones administrativas.

En efecto, en las presentes actuaciones, la actora ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que *“para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación”* (CSJN, “Morixe Hnos. S.A.C.I”, pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, *in re* “Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c. DGI”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.”, expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III “Arauca Bit A.F.J.P. S.A.”(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Ello así, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante, quien no ha presentado pruebas o invocado factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable. En consecuencia, corresponde confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos de la causa y a la solución propiciada por el Dr. Porporatto con relación a la determinación del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2008 apelada por la actora, votando por la confirmación del acto administrativo.

II.- Disiento, en cambio, con respecto a la confirmación de la multa por omisión aplicada bajo la imputación de la

figura prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones). Entiendo que, tal como lo sostiene la actora, la acción del Fisco Nacional se encontraba prescripta a la fecha del dictado del acto sancionatorio.

III.- Que vale resaltar aquí que la actora ha venido sosteniendo en sus distintas presentaciones, que no resulta aplicable al supuesto bajo análisis la norma del art. 17 de la Ley 26.860, toda vez que su dictado fue posterior a la comisión de la infracción achacada. Admitir lo contrario -sostiene la recurrente-, conduciría a la violación del principio de irretroactividad de la ley penal contemplado por el art. 18 de la Constitución Nacional.

El artículo 17 de la citada ley dispone *“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”*.

Con sustento en lo que he meritado al votar -en minoría- en la causa “Comsoft S.A.” del registro de esta Sala, sentenciada con fecha 01/02/2012, debo concluir que no resulta de aplicación al supuesto bajo análisis la norma del artículo 17 de la ley 26.860, toda vez que su incorporación como causal de suspensión es posterior al inicio del curso de prescripción correspondiente a la acción de la multa que se juzga en estos autos.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción, así como también de las derivaciones que habrían de seguirse según se adopte una u otra postura. Entre tales derivaciones, cabe traer a colación aquí la que refiere a la posibilidad -o no- de operar modificaciones legales que impliquen el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aún cuando ello tenga lugar mediante la incorporación de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

Una muy ilustrativa reseña histórica de esta discusión y de las diversas posturas que han adoptado prestigiosos autores a su respecto, es la que ha efectuado el Procurador General de la Nación al emitir su dictamen en el precedente de Fallos 330:5158. Allí señaló que *“La aplicación retroactiva de las leyes que amplían los plazos de la prescripción ha sido intensamente discutida en Alemania cuando se investigaban los delitos de guerra (...) Esta discusión renovó una disputa acerca de la naturaleza jurídica de los presupuestos del proceso, en especial, del plazo de la prescripción. Quienes comprendían a los presupuestos del proceso como institutos meramente procesales aceptaban la prolongación retroactiva de los plazos, mientras que quienes le atribuían contenido material, por el contrario, la rechazaban. (cfr. OTTO, Grundkurs Strafrecht, Allgemeine Strafrechtslehre, 61 edición, § 2/19 y s.).*

Este debate ha dado lugar a un amplio abanico de opiniones jurídicas. El Tribunal Federal Constitucional de Alemania sostuvo la opinión de que la prescripción no está alcanzada por la prohibición de aplicación retroactiva de la ley más gravosa (BverfG 25, 287). La solución contraria, la irretroactividad de la modificación perjudicial, se fundamenta en que la prescripción posee naturaleza material (PASTOR, Prescripción..., p. 52; del mismo modo en: El plazo razonable en el proceso del estado de derecho, de. Ad-hoc, año 2002, p. 457 y s.), o bien en el argumento, que he referido en otro contexto (Interrupción de la prescripción de la acción penal por la “secuela del juicio”, p. 437), de que el debate sobre la naturaleza jurídica del instituto no es determinante para la pregunta sobre la sujeción al principio de ley previa, puesto que a las disposiciones de derecho procesal -o a cierto grupo de ellas- también se aplica la prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Transita también este camino la idea de que la regulación de la prescripción constituye en Argentina “ley penal” en los términos del artículo 2° de nuestro Código Penal y que, por tanto, se le aplica la prohibición de retroactividad (cfr. voto de SCHIFFRIN, Cfed. La Plata, Sala III Penal, agosto 30- 1989, S.J.F.L., de, 135-323 y ss.)”.

Que tal consideración referida a que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas “ley penal”, es la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que *“Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales ‘ex post facto’ que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción...”* (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Conforme puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, la citada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18 de la Carta Fundamental, asistiéndole razón a los argumentos esgrimidos por la apelante.

Ello así, por imperio de la citada regla penal, es dable concluir que no resulta aplicable al presente caso el supuesto de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 17 de la ley 26.860.

Bajo la premisa señalada y en virtud de lo que surge del cómputo del plazo de prescripción de la acción relativa a la infracción juzgada en el *sub lite* con arreglo a las previsiones de los arts. 56 y 58 de la ley procedimental, corresponde hacer lugar a la prescripción planteada por la parte actora, con costas al fisco nacional.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiero al voto efectuado por el Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese a los domicilios electrónicos de las partes -conforme lo dispuesto en Acta del Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: la actora deberá ser notificada al Dr. Andres Carlos Salino en la CUIT 23-13965118-9 y el Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9 (AFIP). Fecho, procédase a la impresión e incorporación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

