



PODER JUDICIAL DE CÓRDOBA

EXPEDIENTE: 1390418 -



- ARTE RADIO TELEVISIVO ARGENTINO S.A. Y OTROS C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCION

CAMARA CONT. ADMI. 1A NOM

Protocolo de Sentencias

Nº Resolución: 39

Año: 2020 Tomo: 2 Folio: 398-424

SENTENCIA NUMERO: 39.

En la Ciudad de Córdoba, a veinticinco días del mes de junio de dos mil veinte, siendo las doce horas, se reúnen en audiencia pública los señores Vocales integrantes de esta Excm. Cámara Contencioso Administrativa de Primera Nominación, Dres. Gabriela Cáceres, Leonardo Massimino y Ángel Antonio Gutiez, bajo la presidencia de la primera de los nombrados, a los fines de dictar sentencia en los autos caratulados **“ARTE RADIO TELEVISIVO ARGENTINO S.A. Y OTROS C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA – PLENA JURISDICCIÓN”** (Expte. N°1390418, iniciado el 01/12/2.009), procediendo a fijar las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme lo dispuesto previamente por la Sra. Presidente y de acuerdo con el sorteo que en este acto se realiza, los señores Vocales votan en el siguiente orden: Dres. Leonardo Massimino, Gabriela Cáceres y Ángel Antonio Gutiez.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SR. VOCAL DR. LEONARDO F. MASSIMINO, DIJO:

I. A fs. 74/92 comparecen Arte Radio Televisivo Argentino S.A (ARTEAR), por apoderados, juntamente con Aurelio Cid, quien actúa como apoderado de la Sra. Ernestina Herrera de Noble y de los Sres. Héctor Horacio Magnetto, José Antonio Aranda, Saturnino Lorenzo Herrero Mitjans y Ricardo Anglada, en virtud de la responsabilidad solidaria que les atribuye el art. 4 de la resolución recurrida; interponiendo demanda contencioso administrativa prevista en el artículo 120 del Código Tributario de la Provincia contra la Resolución PFD N° 112/2009 de fecha 09.10.09, notificada el 19.10.09, referida al impuesto a los Ingresos Brutos por los períodos fiscales Enero 2000 a Julio 2004, en virtud de la cual se resolvió “Rechazar” el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución PFD N° 061/2008 del 21.05.08.

Dicen que la pretensión fiscal asciende a \$1.360.967,95, en concepto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales Enero 2001 a Julio 2004; \$307.973,90; recargos resarcitorios – art. 91 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.; \$ 490.880, 78 Multa por Infracción a los deberes formales – art. 61 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.; \$8660 Multa por Infracción a los deberes Sustanciales – art. 66 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.: \$ 152.986,95; Intereses por mora – art. 90 del CT Ley 6006 t.o. 2004 y modif.-: \$402.526,32.

Hacen referencia a la procedencia formal de la acción entablada.

Plantean, en cuanto a la procedencia sustancial, la prescripción de las acciones y poderes del fisco respecto al período fiscal 2001 y 2002.

Reiteran lo planteado en el recurso de reconsideración en cuanto a que con anterioridad a la fecha de notificación de la resolución determinativa, el 04/06/08, las acciones del fisco para determinar impuestos por los períodos fiscales 2000 y 2001 estaban prescriptas.

Expresan que el error de interpretación de la resolución en crisis se advierte en el siguiente párrafo: *“En el caso puntual si se considera el período más remoto (anualidad 2000), es término de prescripción inició el 01/01/2002 por lo tanto culminaría el día 31/12/2006, sin embargo al haberse producido la causal suspensiva prevista en el Art. 99, corrida de vista con fecha 14/12/2006, este término se extiende por un año hasta el día 14/12/2007”*.

Postulan que el término de un año al que alude el párrafo anterior no es de aplicación al caso. Dicho plazo es el límite máximo que puede extenderse la suspensión en los casos en los que se hayan propuesto pruebas periciales, técnicas o de otra índole que deban ser reproducidas en el “término que a tal efecto fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a 15 (quince) días” (art. 51 4to. párrafo, CTP).

Refieren que el plazo fijado para que el organismo fiscal dicte resolución como el plazo límite de un año, son disposiciones que el legislador ha introducido en el CTP, como garantía del derecho de defensa del contribuyente, y que el recurso de reconsideración excedió en forma considerable (14 meses) el plazo establecido por el art. 114 para dictar resolución.

Dejan sentado que cuando el segundo párrafo in fine del inc. a del art. 99 dispone “no siendo aplicable el plazo límite de un (1) año”, sólo cabe interpretarse en el sentido de que el plazo pueda extenderse más allá de un año, siempre y cuando la resolución sea dictada dentro del plazo establecido en el art. 114 aludido; único término aplicable en este supuesto para que la suspensión tenga efecto. Si la resolución se dicta fuera del término establecido, la suspensión cesa al vencimiento del término en que la Dirección debió pronunciarse.

Concluyen de lo anterior que todos los plazos de suspensión para los períodos fiscales pendientes de prescripción se han operado con anterioridad a la fecha en que la Dirección resolvió el recurso de reconsideración. Por ello, los únicos períodos no prescriptos son aquellos en los que a la fecha de la demanda la prescripción está en curso, siendo el primero el correspondiente al período fiscal que prescribe el 31.12.09.

Dejan planteado, por los argumentos que exponen, la prescripción de los períodos 2001 y 2002.

Citan los arts. 97, inc. a) y 98 inc. 1 de CTP y dice que, con fecha 22 de diciembre de 2006 fue notificada la vista a la que alude el art. 52 del CT, la que atento el art. 99 inc. a del CTP tuvo por efecto suspender el curso de la prescripción de las acciones fiscales, con los alcances establecidos en el citado artículo.

Describen el modo en que se tramitó la única prueba ofrecida, el oficio remitido al Comité Federal de Radiodifusión (COMFER), autoridad de aplicación de la ley de radiodifusión 22.285 y también describen las vicisitudes procedimentales que, a su modo de ver, llevan a la prescripción de las potestades del fisco del modo en que propone.

Agregan que, además, la causal de suspensión fue la resolución de vista de las actuaciones de fecha 14/12/06, según el art. 52 del CTP, notificada el 22/12/06, de modo que, en base a la disposición que nos ocupa, el cese del período de suspensión el cese de la prescripción se produjo el 21/12/07.

Dicen que, al igual que en la hipótesis anterior, en esta fecha se opera la prescripción con efecto al 31/12/06 para el período fiscal 2000, el 31/12/07 tuvo efecto la prescripción del período fiscal 2001, y en cualquier forma que se analicen, el 31/12/08 se produce la prescripción del período fiscal 2002.

En referencia al segundo párrafo del inc. a) del artículo 99 del CTP – que citan-, dicen que esta norma se refiere al supuesto en que se interponga recurso de reconsideración durante el período en que las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias (art. 97 inc. a) no estaban prescriptas.

Afirman que ello así, en virtud de que, en caso contrario, el plazo de 90 días para dictar resolución determinativa resulta ilusorio, toda vez que de ser aplicable a supuestos ya prescriptos la Dirección no tendría plazo para dictar la resolución determinativa.

Concluyen en que por los fundamentos desarrollados, opone la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de la supuesta deuda por impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 2001 y 2002.

Plantean, en segundo lugar, la falta de sustento territorial en la Provincia de Córdoba.

Remiten a la explicación brindada en sede administrativa respecto de cómo operan los Sistemas Satelitales de Comunicaciones.

Desarrollan en esta instancia el equívoco en el que insiste la resolución recurrida al reiterar que la actora desarrolla actividades en la Provincia de Córdoba.

Critican que en las distintas etapas del procedimiento de determinación de oficio, con el propósito de encontrar sustento territorial en la Provincia de Córdoba a la actividad de la actora, se le han atribuido al decodificador funciones que tienen nada que ver con la prestación que brindan estos equipos.

Dicen que, para una mayor comprensión de la función de los decodificadores, resulta conveniente una breve descripción de la transmisión de la señal satelital.

Explican que ARTEAR cede a la otra parte contratante (el exhibidor u operador) los derechos de exhibición de determinadas señales (canal 13, TN, etc.), que se transmiten por vía satelital. Por su parte, el exhibidor acepta la cesión de la señal y lo que firma son “...*convenios de programación para realizar transmisión integrando una red de programación...*” (art. 1, ap. 2 del decreto 1771/91, modificatorio del decreto 286/81, reglamentario de la ley de radiodifusión N° 22.285).

Señalan que mediante la estación satelital – que está ubicada en Lima 1261 de la Ciudad de Autónoma de Buenos Aires- transmite la señal al satélite geoestacionario – “-en lenguaje común, la señal sube al satélite; técnicamente la operación se denomina Up-Link.”

Agregan que el satélite está ubicado a 36.000 km. de la tierra y cumplida esta operación, es decir, la subida de la señal al satélite, afirma que queda cumplida la obligación contractual de ARTEAR.

Añaden que el cliente ubicado en la Provincia de Córdoba, tiene instalada por su exclusiva cuenta y responsabilidad y a su exclusivo costo una estación satelital que permite recibir (bajar la señal) y transmitir dicha señal por su emisora de televisión de aire o cable.

Finalizan diciendo que cada cliente recibe en comodato gratuito el decodificador, que no tiene la función de recibir la señal que ARTEAR sube al satélite – Up Link- codificada y el cliente baja la señal- Down Link- codificada y esta “pasa” por el decodificador cuya única función es decodificarla a los efectos de su emisión por el cliente a sus televidentes de aire o abonados de cable.

Dicen que la resolución recurrida hace mención a lo expresado por la Comisión Arbitral en la Resolución N° 25 y dice que este argumento es dogmático que interpreta la operación a su manera.

Insisten en que la prestación del servicio queda cumplida contractualmente en la ciudad de Buenos Aires al subir la señal al satélite (Up-Link, y es cliente (cable-operador u operador) quien baja la señal del satélite (Down-Link).

Añaden que la única función que cumple el decodificador es precisamente “decodificar” la señal para poder ser emitida. La función de ese equipo no exterioriza sustento territorial alguno. Sólo cumple la función de garantizar a ARTEAR que la señal sólo podrá ser utilizada por el cliente que contrató el servicio, evitando lo que se califica como “el robo de la señal”.

Por el contrario, afirman que cumplen su obligación contractual en la ciudad de Buenos Aires al subir la señal al satélite desde su planta satelital y el exhibidor – emisor de la señal en su jurisdicción- baja la señal de su planta receptora ubicada en la provincia de Córdoba. Esta es una operación, dicen, asimilable a la venta de un producto con condición “puesta en puerta de fábrica”, sin que exista ningún otro elemento que le de sustento territorial en esa jurisdicción.

Sostienen, en tercer lugar, que las señales TN, Volver, Magazine, etc. de las cuales como servicios complementarios- son propiedad de ARTEAR, titular de la Licencia LS 85 TV Canal 13 y, por lo tanto, se trata de “servicios de televisión reglados por la ley 22.285...” y, como tales, incuestionablemente comprendidos en la exención prevista en el artículo 178, inc. 6) del C.T.P.

Critican la resolución recurrida y dicen que ARTEAR no “equivoca su interpretación del texto la Resolución recurrida” y que expresó que las “señales” TN, Volver, etc., que pertenecían a la licenciataria ARTEAR LS 85 TV Canal 13, abarca las referidas señales. De no aceptar esta lógica conclusión debería sostenerse que ARTEAR está emitiendo en incumplimiento de la Ley 22.285 de Radiodifusión.

Aclaran que dichas señales – como servicios complementarios que son-, no se emiten por LS 85 TV Canal 13, que es una emisora de aire. Ésta produce la señal y cede sus derechos de transmisión a otros canales de cable o de aire. Cablevisión es una emisora de televisión por cable que transmite señales de distintas productoras de señales TN, VOLVER, HBO, MGM, TNT, ESPN, TyC, y numerosas otras.

Citan el art. 178 inc. 6 del CTP – que refiere a “Los servicios de televisión reglado por la ley 22.285...” y dice que para establecer los alcances de esta norma la cuestión pasa por establecer qué significa “reglados” y que, a su modo de ver, este término es equivalente a “legislados”.

Agregan que definido el alcance de la exención establecido en el art. 178 inc. 6), no hay duda que los servicios complementarios están legislados por esta ley 22.285.

Argumentan que los aludidos servicios, reglados por los arts. 56 a 62 de la Ley N° 22.285, pueden ser prestados por un licenciatario de un canal de aire que comprende los “servicios complementarios”; POR ejemplo canales 9, 11 y 13 (art. del Dec. N° 286/81 y modificaciones) o personas jurídicas que soliciten “adjudicación de licencias para la prestación de servicios complementarios” (art. 27 del Decreto N° 286/81); por ejemplo Cablevisión, Telecentro, etc.

Confirman lo que antecede, dicen, los arts. 35, 37, 38, 39 y otros del Decreto 286/81 y sus modificaciones, que citan.

Concluyen en que las señales TN, Volver, Magazine son señales de servicios complementarios propiedad de ARTEAR y están comprendidas dentro de la licencia de LS Canal 13; una licencia de radiodifusión otorgada a un canal de aire cubre las señales de servicios complementarios; y que los servicios complementarios prestados por ARTEAR mediante las señales TN, Volver y otras similares, están comprendidas en la exención del art. 178, inc. 6) del C.T. por tratarse de servicios de televisión reglados por la Ley N° 22.285.

Consideran que la respuesta del COMFER al oficio librado como prueba informativa, en nada contradice lo expresado y que, por el contrario, lo confirma.

Ratifican, en cuarto lugar, la impugnación de los cálculos de los coeficientes de ingresos y gastos y de la base imponible que había realizado en sede administrativa, a lo cual remite por razones de brevedad.

Dicen que más allá de reconocer que se trata de una enumeración enunciativa, a pesar de su amplitud, el cuarto párrafo del art. 50 del C.T.P. no autoriza a utilizar métodos estimativos de las características utilizadas por los inspectores actuantes; y que la determinación sobre base presunta es un método de excepción solo aplicable cuando no es posible la determinación sobre base cierta.

En cuanto a lo dicho por la Dirección de Policía Fiscal respecto a que es la administrada quien no adjunta los elementos documentales suficientes para determinar la deuda, dicen que ARTEAR dio cumplimiento a todos los requerimientos que se le formularon.

Agregan que no es razonable pretender que el contribuyente ofrezca pruebas “a efectos de poder discriminar los ingresos por actividad”. “Es un argumento fuera de lugar” (sic).

Culminan afirmando que lo que hubiere correspondido es que la Jefa del Área de Determinaciones de Oficio, previo al dictado de la resolución, ordenase a los inspectores actuantes que realizaran la determinación sobre base cierta y no puede quedar duda, ARTEAR aportaría toda la documentación y elementos que le fueren requeridos.

Cuestionan las sanciones aplicadas, tanto por deberes formales como sustanciales

Opinan que, si no es contribuyente obligado al pago del impuesto, ARTEAR no debió presentar las declaraciones juradas y que ese criterio queda ratificado por el art. 48 inc. 1) del CTP.

Reiteran, en cuanto a la sanción aplicada por los deberes sustanciales, los argumentos esgrimidos en su descargo en sede administrativa, a los que remite.

Insisten en que en el caso se da la causal de exculpación de error excusable de derecho. Citan doctrina.

Aseveran que si su accionar en esta controversia pudiese atribuirse culpa o negligencia; no hubieran podido desarrollar con buena fe los sólidos argumentos expuestos fundamentando su interpretación.

Concluyen en que la controversia es una cuestión interpretativa de la ley, sin poner en tela de juicio la buena fe y seriedad de la estructura argumental de la defensa, no se puede pretender calificar el accionar de nuestra representada como culpable o negligente.

Dejan planteada la improcedencia de la acumulación de intereses previstos en el art. 90 con los recargos resarcitorios en el art. 91 del C.T.P.

Consideran que, no obstante la denominación de intereses por mora y recargos resarcitorios, éstos responden al mismo concepto, que por su elevada cuantía – ambos suman \$893.407,10-, lo que representa el 291,98% de la pretensión fiscal –, revisten un indudable carácter disuasivo-represivo y no compensatorio.

Aditan que esta pretensión también es irrazonable por la desproporción de su cuantía (cfr. 31 CN), así como por la ausencia de base legal para su determinación y por la aplicación del anatocismo (capitalización de intereses), todo en violación al principio de legalidad en materia tributaria protegida por la Constitución Nacional. Citan doctrina y jurisprudencia.

Finalmente, los responsables solidarios hacen suyos todos los argumentos desarrollados en la demanda a los que remiten por razones de brevedad.

Formulan reserva del caso federal.

Piden se resuelva la demanda, revocando la resolución recurrida.

II. A fs. 94 precisan que la demanda contencioso administrativa se dirige contra la Provincia de Córdoba – Dirección General de Rentas – Dirección de Policía Fiscal.

III. Admitida la demanda previo dictamen fiscal (fs. 102 y vta.), citada y emplazada la contraria, ésta comparece (fs. 107.) y contesta la demanda, solicitando su rechazo con costas (fs. 112/128 vta.).

En primer lugar, rechaza la procedencia de la alegada prescripción de las acciones y poderes fiscales para la determinación de las obligaciones tributarias respecto de los periodos 2001 y 2002.

Advierte que la actora intenta dotar de un alcance distinto al artículo 99 del Código Tributario, pretendiendo que la suspensión de la prescripción se opera por el término de un (1) año, sólo en aquellos casos en que se hayan propuesto pruebas periciales técnicas o de otra índole, lo que niega opere sólo para estos supuestos.

Agrega que tampoco es aceptable la limitación que pretende a la suspensión de la prescripción, prevista para el supuesto de interposición del recurso de reconsideración, ya que en ese caso no se aplica el plazo límite de un (1) año.

Considera por el contrario, que surge con ostensible claridad que la vista suspende el plazo hasta sesenta días (60) después de dictada la resolución o vencido el término para dictarla; imponiendo como límite máximo de suspensión el plazo de un (1) año para aquellos supuestos en que la autoridad no se haya expedido antes de dicho término.

Destaca que la actora formula una transcripción parcial de los considerandos desarrollados por el acto administrativo impugnado, sosteniendo una errónea aplicación normativa de la demandada.

Afirma que la actora ha omitido considerar que, tal como señala el decisorio impugnado, la declaración jurada anual CM 05 correspondiente al periodo 2000, debió presentarse el 15 de agosto de 2001, de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución general 76/00 de la Comisión Arbitral y, en consecuencia, el inicio del plazo de prescripción de la anualidad 2000 operó el 01 de enero de 2002, conforme al art. 98 del Código Tributario Provincial.

Explica que el plazo de prescripción comienza a computarse el primero de enero del año siguiente de producido el vencimiento del término legal para la presentación de la declaración jurada de Ingresos Brutos.

En relación al cómputo de la prescripción de los posteriores periodos determinados, destaca que la Comisión Arbitral mediante las Resoluciones Generales N° 80/2001 y N° 85/2002, estableció el vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas de los periodos fiscales 2001 y 2002, señalando que operarían el 15/05/2002 y el 15/05/2003 respectivamente.

Sostiene que el término de prescripción comenzó a computarse a partir del 01 de enero de 2003 para el periodo 2001 y el 01/01/2004 para el periodo 2002. Y que se suspendió el 14/12/2006, fecha en que se corrió vista de las actuaciones, conforme al art. 52 del Código Tributario Provincial, hasta el 14/12/2017 -por el término de un (1) año-, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción hasta la suma de cinco (5) años –diciembre de 2008-.

Concluye que a la fecha de emitirse la Resolución PFD 061/2008, el día 21/05/2008, las potestades de la Administración se encontraban vigentes.

Sobre la cuestión de fondo; esto es la actividad económica gravada y el sustento territorial, rechaza la postura de que los ingresos que se pretenden gravar carecen de sustento territorial, por no desarrollar actividad en el ámbito jurisdiccional provincial.

Explica que la contraria admite que su actividad económica encuadra legalmente en la categoría “transmisión de radio y televisión” y que, sin embargo, niega que la actividad desarrollada en el ámbito provincial sea productora de ingresos susceptibles de gravamen.

Acentúa la naturaleza misma del servicio de transmisión de radio y televisión vía satélite y su efectiva prestación en jurisdicción provincial, destacando que sin la participación de ARTEAR en este proceso económico, dicho servicio no podría ejecutarse en Córdoba.

Dice que el hecho imponible, conforme al art. 146 del Código Tributario Provincial (Ley N° 6006 T.O. Dec. 670/04), está dado por la prestación de un servicio que se ha cumplido, efectivizado en el ámbito provincial.

Tilda de errado el empeño de dividir o sectorizar la prestación del servicio, que considera un proceso único e inseparable; puesto que no se identifica de qué manera los clientes de la actora podrían efectivizar la difusión de las señales sin su participación.

Resalta que la señal no llega lista para ser transmitida, sino que debe decodificarse a través de una tecnología dotada por la actora, terminando así el proceso de producción y, que sin el decodificador instalado en jurisdicción provincial como parte de dicho proceso, la imagen no puede ser transmitida.

Concluye que el hecho imponible así considerado no fue desvirtuado por pruebas y afirma contrariamente, que de los informes se desprende que su actividad es transmitir vía satélite señal de televisión a operadores de sistemas de televisión por cable, quienes sólo se reducen a captar dicha señal a través de la tecnología que la actora provee para transmitir su señal.

Asevera que se trata de un conjunto sistemático de elementos mediante el cual se hace llegar de un punto determinado a otro de la superficie terrestre imágenes, sonidos y datos, posibilitando la recepción de la señal generada y, que su actividad se encuentra abarcada en el sistema de transmisión, lo que surge principalmente del hecho que la señal no puede ser recibida por los cableoperadores sin el correspondiente código de descryptado proporcionado por la contraria.

Adita que el sustento territorial, conforme la Resolución PDF 061/2008, está dado por el hecho de que la actora realiza una actividad que puede definirse como interjurisdiccional, por tratarse de un proceso único e inseparable cumplido en más de una jurisdicción.

Cita el art. 1 del Convenio Multilateral y sostiene que el gasto incurrido en la dotación de los decodificadores a los clientes de la actora, tiene relación directa con la percepción de los ingresos que se generan en la prestación del servicio ofrecido.

Que en el marco del citado convenio, un gasto de cualquier naturaleza, soportado en una jurisdicción, hace presumir la existencia de actividad a condición de estar vinculado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente.

Entiende que hay relación de causalidad entre el gasto efectuado (la provisión de decodificadores) y la actividad generadora de ingresos, destacando que el lugar de prestación del servicio coincide con aquél donde se decodifica la señal.

Reproduce lo expuesto por la Comisión Arbitral en las Resoluciones N° 53/06 del 28/11/2006 y N° 25/08 del 20/05/2008.

Desestima la procedencia de la exención subjetiva establecida por el art. 178 inciso "6" del Código Tributario Provincial, refiriendo que resultan contradictorios los argumentos al respecto.

Ello así por entender que para la procedencia de la exención debe estarse primero abarcado por el hecho imponible legalmente establecido; lo que rechaza la contraria al negar ejecutar servicios de televisión, radiodifusión en jurisdicción provincial.

Sintetiza los argumentos expuestos al respecto y remarca que ARTEAR otorga a su actividad y a la titularidad de las señales que produce y comercializa a los receptores en esta jurisdicción, el carácter de radiodifusión y televisión establecido por la Ley Nro. 22.285, a los fines de incluirse en la eximición de la ley tributaria.

Acusa que a los fines de su conclusión dota al informe del COMFER de una equívoca interpretación, por asimilar y unificar la licencia LS 85 TV Canal 13 -de la que ha sido adjudicatario-, con la titularidad de las señales TN, Volver, Magazine, etc.

Niega que ARTEAR difunda en los términos de la ley de radiodifusión y sostiene que transmite radio y televisión, generando la señal y transportándola satelitalmente a los receptores en jurisdicción provincial, quienes dotados de la licencia pertinente difunden.

Alega que los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con los operadores de cable, no cumplen con los requisitos de la Ley Nro. 22.285 y por lo tanto no gozan de exención alguna.

Remite al informe del COMFER, en cuanto distingue la licencia LS 85 TV Canal 13, de la titularidad -propiedad- de las señales. Aclara que la actora es licenciataria sólo de la estación LS 85 TV Canal 13 y que transmite las restantes señales a través de los servicios complementarios, cuya licencia es ostentada por los operadores de cable.

Resalta que el hecho de que las señales TN, Volver, etc., sean propiedad de ARTEAR, no las incluye dentro de la licencia otorgada LS 85 TV Canal 13.

Afirma que de las actuaciones administrativas surge fehaciente que los ingresos de la actora en jurisdicción local no provienen de la prestación regulada en inciso 6 del art. 178 del Código Tributario y que la exención de los servicios de radiodifusión de la Ley Nro. 22.285, sólo se constata respecto a la estación LS 85 TV Canal 13, puesto que el resto de las señales no ostentan la licencia pertinente, tornando inaplicable el beneficio.

Sobre la impugnación de los coeficientes de ingresos y gastos y de la base imponible, advierte que no surgen de la demanda fundamentos claros y precisos, capaces de desvirtuarlos.

Acusa que el libelo introductorio se limita a remitir a situaciones anteriores, lo que no deviene autosuficiente y la coloca en un estado de indefensión, violatorio del principio de bilateralidad y la garantía de la defensa en juicio.

Embate contra lo argumentado respecto a que determinar base presunta es un método de excepción, sólo aplicable cuando no es posible sobre base cierta.

Funda su postura en lo dispuesto por el artículo 50 del Código Tributario Provincial, que establece la procedencia de la determinación de oficio sobre base cierta para el caso que el contribuyente suministre a la Dirección todos los elementos probatorios de los hechos imponibles y asevera que la actora no entregó parte de la información requerida.

Añade que tampoco obraban todos los elementos en los registros de la actora, quien no cuenta con los totales de ingresos determinados por actividad, por lo que solicitó informes a operadores de cable domiciliados en Córdoba, suministrándole información Cablevisión S.A. y Multicanal S.A.

Entiende que resulta clara la norma citada, en cuanto a la amplitud de los elementos de juicio a considerar a los fines de la determinación sobre base presunta. Agrega que como indicio, se sirvió de otros elementos de juicio que obraban en su poder y que resulta verificable que tomó en cuenta hechos ciertos, tales como los documentos aportados por las entidades oficiadas, para deducir la presunción y consecuente determinación.

Defiende así la adecuación a derecho de la metodología seguida a los fines de determinar la base imponible, alegando la imposibilidad para el caso de determinar sobre base cierta.

Rechaza la improcedencia de las sanciones aplicadas, fundado en que ARTEAR no es contribuyente en el impuesto a los Ingresos Brutos y en la subsidiaria autorización legal a la Administración para formular una determinación de oficio, de no presentar el administrado la declaración jurada.

Considera que la infracción a los deberes formales se configura al incurrir en la conducta sancionada, omitiendo presentar las declaraciones juradas e incumplimiento en general de los deberes formales, no enervando la facultad de imponer sanciones, la autorización legal para formular las determinaciones de oficio.

Cita los arts. 37 y 61 del Código Tributario y concluye que resulta de acatamiento obligatorio de todos los contribuyentes, el cumplimiento de las formalidades impuestas por la ley.

Niega la existencia de error de derecho excusable por discrepancia interpretativa de las normas aplicables, porque la omisión se configura por la mera culpa o negligencia en observar las obligaciones del contribuyente y debido a que no se acreditó tal excusa exculpatoria.

Justifica la aplicación de recargos resarcitorios, de conformidad al art. 91 del Código Tributario Provincial y rechaza que su aplicación revista un carácter disuasivo-represivo y no compensatorio.

Contrariamente, destaca que la actora no ingresó las sumas legalmente exigibles como impuesto a los ingresos brutos y que, tratándose de una obligación principal perfectamente exigible, su accesoria -el recargo- también lo es. Puntualiza que la mora es automática, tornando ese hecho objetivo exigible el recargo.

Considera la existencia de un accionar culpable en la conducta del contribuyente, al ingresar un monto dinerario significativamente menor, en base a una interpretación equivocada de las normas tributarias.

Adita que tampoco ha demostrado eximente alguno de responsabilidad, que permita concluir que no corresponde la aplicación de los recargos debidos. Cita doctrina y jurisprudencia.

Culmina arguyendo que admitir la pretensión convalidaría un enriquecimiento indebido en perjuicio del interés público.

Hace reserva del caso federal.

IV. Abierta la causa a prueba (fs. 129.), la actora manifiesta que, notificada del decreto de apertura a prueba, “...ratificamos nuestra postura en el proceso y manifestamos que a nuestro entender se trata de una cuestión de puro derecho y no hay alguna que ofrecer...” (fs. 130).

Por su parte, la demandada, ofrece como prueba documental las constancias administrativas obrantes en el Expediente N° 0562-054116/06 (fs. 141 y vta.).

A fs. 640 se corren los traslados para alegar ordenados a fs. 143.

A fs. 669/675 vta. la actora presenta su alegato, haciendo lo propio la accionada a fs. 678/703 y de los responsables solidarios que lo hacen a f. 704 y vta.

Firme el decreto de autos (fs. 705) queda la causa en estado de resolver.

V. Surge de las constancias de la causa, que acumula cuatro (4) cuerpos y más de setecientos (700) folios, que además de los aspectos antes relacionados, en su tramitación se suscitaron y resolvieron diversas vicisitudes procesales.

Entre esas cuestiones, está la referida a la solicitud de fecha 08/09/11 mediante la cual la accionada requiere la perención de la instancia principal por no haberse registrado movimiento alguno por el término legal previsto en el artículo 55 de la Ley 7182 (cfr. fs. 145).

Posteriormente, obra el planteo de fecha 27/10/11 de la parte actora de perención de la instancia del incidente de perención por haber transcurrido el tiempo de la ley previsto en el artículo 339 inciso 4) del Código Procesal Civil y Comercial sin que se hubieren verificado actos impulsorios (fs. 154 y ss.).

Finalmente, estos planteos – y otras cuestiones procesales-, fueron sustanciados en estos obrados y resueltos por el Tribunal Superior de Justicia mediante Sentencia N° 2 de fecha 24 de febrero de 2015 (fs. 543/559 vta.).

Por otra parte, también se agrega en autos el expediente N° 2845372 “Cuerpo de Medida Cautelar”, que está reservado en secretaría del tribunal y tengo a la vista, y en el que obran las constancias referidas al trámite de medida cautelar planteada por la parte actora.

Por su parte, a fs. 597 y 611 se denunció el fallecimiento de los actores Saturnino Herrero Mitjans y Ernestina Herrera de Noble, respectivamente. A fs. 635 se declara rebelde a los sucesores de Saturnino Mitjans atento lo dispuesto por el art. 110 inc. 2 del C.P.C.C.

VI. En el sub examine, la cuestión a resolver consiste en determinar la legitimidad de la Resolución PFD N° 061/2008 del 21 de mayo de 2008 – y su confirmatoria, la Resolución PFD N° 112/2009 de fecha 09 de octubre de 2009-, referidas al impuesto a los Ingresos Brutos por los períodos fiscales enero 2001 a julio 2004-, mediante la cuales se aprueba la liquidación fiscal que comprende la diferencia de impuesto por los Ingresos Brutos, recargos resarcitorios – art. 91 del C.T.P. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.- por el período indicado; multa por infracción a los deberes formales – art. 61 del C.T.P. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.; multa por Infracción a los deberes sustanciales – art. 66 del C.T.P Ley 6006 t.o. 2004 y modif.; intereses por mora – art. 90 del CTP Ley 6006 t.o. 2004 y modif.-.

Los actos cuestionados también hacen extensiva la responsabilidad solidaria a los Sres. Ernestina Herrera de Noble, Héctor Magnetto, José Antonio Aranda, Saturnino Lorenzo Herrero Mitjans y Ricardo Anglada – arts. 25 y ss. del C.T.P. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.).

Los argumentos de las partes en sustento de sus respectivas posiciones han quedado expuestos en la relación de causa a la que se remite por razones de brevedad.

VII. El Marco Normativo aplicable

La Constitución de la Provincia de Córdoba, en su **art. 71**, establece que *"El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza..."*. En su **art. 110 inciso 30** establece que corresponde al Poder Legislativo *"Establecer tributos para la formación del tesoro provincial"*.

A su vez, el **art. 38 ib.** determina, entre los deberes de toda persona: *"...5. Contribuir a los gastos que demande la organización social y política del Estado"*.

En ejercicio de sus funciones, el legislador ha dictado el Código Tributario, ley 6006 - (T.O. 400/15), **art. 2º** establece: *"Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de ley."*

Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente, y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

Las normas que regulen las materias enumeradas no pueden ser integradas por analogía."

En su **art. 4º** el CTP establece: *"Naturaleza del Hecho Imponible. Para establecer la naturaleza de los hechos imponibles debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo"*.

De acuerdo al **art. 29** de la ley citada (ex. **art. 22**, Ley N° 6006 T.O. 2004): *"Son contribuyentes en tanto se verifiquen a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria previsto en este código o leyes tributarias especiales, los siguientes: ... 2) las personas jurídicas de carácter público y privado..."*.

El **art. 30** (ex. **art. 23**) determina: *"Los contribuyentes, conforme a las disposiciones de este Código... están obligados a pagar los tributos en la forma y oportunidad debidas... y a cumplir con los deberes formales establecidos en este código o en leyes tributarias especiales"*.

El **art. 57 ib.** (ex **art. 47**) establece que el contribuyente o responsable queda obligado al pago del tributo que resulte de su declaración jurada, salvo errores de cálculo *"y sin perjuicio de la obligación que en definitiva determine la Dirección..."*.

El **art. 59 (ex. art. 48)** dispone que: *"La Dirección determinará de oficio la obligación tributaria en los siguientes casos: 1) cuando el contribuyente o responsable no hubiera presentado la declaración jurada; 2) cuando la declaración jurada ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud o fuese impugnada a juicio de la Dirección..."*.

Conforme al **art. 61 (ex art. 50)**: *"La determinación de oficio de la obligación tributaria se efectuará sobre base cierta o sobre base presunta."*

La determinación de oficio sobre base cierta corresponde cuando el contribuyente o responsable suministre a la Dirección todos los elementos probatorios de los hechos imponibles...".

De acuerdo al **art. 73 (ex art. 61)** *"Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este código o leyes tributarias especiales."*

Las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa"

El **art. 74** (ex. **art. 62**) dispone que *"El incumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código, en Leyes Tributarias Especiales, en decretos reglamentarios o en resoluciones de la Dirección, constituye infracción que será reprimida con multas cuyos topes mínimos y máximos serán establecidos por la Ley Impositiva Anual, sin perjuicio de las multas que pudieren corresponder por otras infracciones"*.

Surge del **art. 80** (ex **art. 66**) que: *"Incurrirá en omisión y será sancionado con una multa graduable de un cincuenta por ciento (50%) hasta un doscientos por ciento (200%) del monto de la obligación fiscal omitida, todo contribuyente o responsable que omitiere el pago total o parcial de impuestos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas..."*.

El **art 86** (ex **art. 72**) establece: *"La Dirección, antes de aplicar las sanciones por las infracciones previstas por los Artículos ... dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho..."*.

La instrucción del sumario para la aplicación de la multa del art. 61 se podrá disponer por acta labrada por el funcionario de la Dirección que hubiere comprobado la presunta infracción, acta que hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario. Dicha acta será notificada al presunto infractor acordándole el plazo indicado en el párrafo anterior a los efectos y con los alcances allí consignados."

"...El interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a quince (15) días..."

...Vencido el término probatorio... la Dirección dictará resolución motivada dentro de los noventa (90) días siguientes, la que será notificada al interesado...".

El CTP en su **Libro Segundo -Parte Especial- Título Segundo- "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Primero: "Hecho Imponible", art. 177 (ex art. 146)** establece: *"El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste... y el lugar donde se realice... estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la ley impositiva anual..."*.

A su turno, el Capítulo Segundo, "Contribuyentes y Responsables", **art. 180** (ex **art. 149**) expresa: "Son contribuyentes de este impuesto los mencionados por el artículo 29 de este código que obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada..."

El **art. 185 ib.** (ex **art. 154**) establece la forma de determinación de la base imponible: "Salvo lo dispuesto para casos especiales, la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas.

Se considera ingreso bruto al valor o monto total –en valores monetarios incluidas las actualizaciones pactadas o legales, en especies o en servicios- devengadas en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, y en general el de las operaciones realizadas..."

En lo que hace a la **prescripción**, el **art. 112 (ex 97)** establece: "Prescriben por el transcurso de cinco (5) años: a) las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código..."

Conforme al **art. 113 ib. (ex 98)**:

"a) El término de prescripción en el caso del apartado a) del artículo anterior, comenzará a correr desde el primero de enero siguiente: 1) del año en que se produzca el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada correspondiente;... 3) del año en que se cometieron las infracciones punibles..."

Según el **art. 114 ib. (ex 99)**, "Se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) En el caso del apartado a) del Artículo 97, por la corrida de vista a que se refiere el primer párrafo del Artículo 52 de este Código o la intimación de pago en los casos que la misma no sea procedente o por la iniciación del sumario a que se refiere el Artículo 72 de este Código, hasta sesenta (60) días después de que la Dirección dicte resolución sobre los mismos o que se venza el término para dictarla, lo que ocurra primero; no pudiendo extenderse el término de suspensión más allá de un (1) año de acaecida la causal suspensiva..."

El **art. 116 ib. (ex 101)**, expresa: "El término de prescripción de la facultad de la Dirección para aplicar sanciones por infracciones se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año en que tuvo lugar la infracción punible interruptiva".

Tal el marco legal en que se debe resolver la cuestión planteada.

VI. Las actuaciones administrativas.

A los fines de analizar la procedencia de la pretensión incoada por la empresa actora, es atinente recordar las siguientes circunstancias que subyacen en la presente causa, tal como surgen del expediente administrativo nro. 0562054116/2006 que tengo a la vista y obra reservado en secretaría del tribunal-, a saber:

1. Con fecha 12 de diciembre de 2006 se notifica a la actora y a los responsables solidarios que el Área de Determinaciones de la Dirección de Policía Fiscal convalida el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos y actividades que allí se describen (punto I), dispone la Instrucción de Sumario previsto en el artículo 72 de la Ley 6006 t.o. 2004 y modif. por la comisión presunta de infracciones sancionadas en las normas fiscales referenciadas en el informe sumarial que se acompaña (punto II), se les corre vista al por el plazo de quince (15) días para que presenten el descargo que hace a su derecho (punto IV) y determina que las planillas de diferencias de verificación y el informe forman parte de esa determinación (fs. 486/512 y vta.).

2. Con fecha 15 de enero de 2007 la actora formula descargo y ofrece prueba. Entre los argumentos principales de la respuesta de la actora se destacan: a) la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial por los períodos fiscales 01/2000 al 11/2000, b) la invalidez de los fundamentos de la pretensión fiscal fundada en la falta de sustento territorial, c) la exención subjetiva consagrada por el artículo 178 inc. 6) del C.T. d) análisis crítico de las consideraciones del Informe de Inspección, d) impugna la liquidación formulada por la inspección, e) postula la improcedencia de los recargos resarcitorios reclamados por el Fisco Provincial, f) cuestiona la extensión de responsabilidad solidaria establecida y g) formula reserva del caso federal.

3. Posteriormente, se dictó la Resolución PFD N° 061/2008 de fecha 21 de mayo de 2008 (fs.551/597), que dispuso:

"ARTICULO 1°: APROBAR la determinación de impositiva practicada a la firma **"ARTE RADIO TELEVISIVO ARGENTINO S.A."**, verificación N° CF 377 – en orden al Impuesto Sobre Ingresos Brutos por el desarrollo de la siguiente actividad: "Servicios de transmisión de radio y televisión"; "locación de inmuebles n.c.p" y "comisiones por publicidad", por el periodo Enero 2000 a Julio 2004, ambos inclusive, inscripta en el AFIP con la CUIT N° 30-63698925-4 con domicilio en Lima N° 1261, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, importe determinado en **Pesos Trescientos Cuarenta y Ocho Mil Setecientos Ochenta con Cuarenta Centavos (\$348.780,40).**-

ARTICULO 2°: DECLARAR a la Administrada **OBLIGADA** al pago de la diferencia de Impuestos a los Ingresos Brutos, suma que asciende a **Pesos Trescientos Cuarenta y Ocho Mil Setecientos Ochenta con Cuarenta Centavos (\$348.780,40)** por el periodo y rubro verificado.-

ARTICULO 3°: DECLARAR a la firma de autos **OBLIGADA** al pago de Los Recargos Resarcitorios, Art. 91° del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif., suma que determinada asciende a **Pesos Quinientos Ochenta y Seis Mil Quinientos Setenta y Cinco con Treinta Centavos (\$586.575,30).**-

ARTICULO 4°: APLICAR a la Fiscalizada **MULTA POR INFRACCIÓN** a los **DEBERES FORMALES** – Art. 61° del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.- la cual asciende a la suma de **Pesos Once Mil (\$11.000,00).**-

ARTICULO 5°: APLICAR a la Administrada **MULTA POR INFRACCIÓN** a los **DEBERES SUSTANCIALES – OMISIÓN** – Art. 66° del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif. La cual asciende a la suma de **Pesos Ciento Setenta y Cuatro Mil Trescientos Noventa con Veinte Centavos (\$174.390,20).**-

ARTICULO 6°: HACER EXTENSIVA la **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA** de la deuda tributaria en concepto de Diferencias de Impuestos, Recargos Resarcitorios y Multas a los Sres. Ernestina Herrera de Noble (Presidente desde Enero 2000 a Mayo 2001), Héctor Horacio Magnetto (Vicepresidente por el periodo Enero 2000 a Mayo 2001), José Antonio Aranda (Director Titular durante Enero 2000 a Mayo 2001), Saturnino Lorenzo Herrero Mitjans (Presidente desde Mayo 2001 a la fecha de finalización de la inspección) y Ricardo Anglada (Vicepresidente desde Mayo 2001 a la fecha de finalización de inspección), a tenor de lo dispuesto en los Arts. 26°, 27° y 30° del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.

ARTICULO 7°: DECLARAR a la contribuyente **OBLIGADA** al pago del Sellado de Actuación - LIBRO II, TÍTULO VII, del C.T. Pcial. y del Sellado Postal – Art. 53 ° de la Ley N° 6658 de Procedimiento Administrativo, suma que asciende al total de **Pesos Trescientos Trece con Cincuenta Centavos (\$313,50).**-

ARTICULO 8°: TENER PRESENTE que los montos en concepto de Diferencias de Impuestos, Recargos Resarcitorios y Multas, surgen de Planillas anexas que son parte integrante de la presente Resolución.

ARTICULO 9°: PROTOCOLICÉSE, NOTIFIQUESE con remisión de copia autenticada y **EMPLACESE** a la firma contribuyente de autos, para que en el término de **QUINCE (15) DÍAS** satisfaga y/o acredite la suma determinada en el Arts. 2°, 3°, 4°, 5° y 7° del presente Acto Resolutorio, **bajo apercibimiento de que vencido dicho plazo la deuda devengará los intereses del Art. 90° del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.”** (fs. 551 a 599 vta.)

4. Con fecha 08 de julio de 2008 la actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la resolución anterior (f.u. 600, 50 fs.).

5. Finalmente, la Resolución PFD N° 112/2009 de fecha 09 de octubre de 2009 (fs. 613/634) dispuso:

“ARTICULO 1°: RECHAZAR el Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la Resolución **PFD 061/2008** del 21 de mayo de 2008, articulado por el Sr. Gerardo Viramonte en su carácter de Apoderado de la Firma Contribuyente **“ARTE RADIO TELEVISIVO ARGENTINO S.A.”**, en mérito de las razones y fundamentos expuestos en el Considerando de la presente y en consecuencia se procede a: **DECLARAR PRESCRIPTAS** las facultades del Fisco a los fines de la exigencia de la deuda tributaria referente a diferencias de impuesto, recargos resarcitorios, multas por deberes formales y sustanciales, correspondientes a la anualidad 2000 y **CONFIRMAR** la Resolución en todos sus términos en lo que respecta a los periodos fiscales Enero 2001 a Julio 2004.

ARTICULO 2°: APROBAR la liquidación practicada en Planilla Resumen, la que asciende a la suma de **Pesos Un Millón Trescientos Sesenta Mil Novecientos Sesenta Y Siete Con 95/100 (\$1.360.967,95.-)**; discriminada como sigue: Diferencias De Impuestos sobre los Ingresos Brutos: **Pesos Trescientos Cinco Mil Novecientos Setenta Y Tres Con 90/100 (\$305.973,90.-)**, recargos resarcitorios – art. 91 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.: **Pesos Cuatrocientos Noventa Mil Ochocientos Ochenta Con 78/100 (\$490.880,78.-)**, multa por Infracción a los Deberes Formales art. 61 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.-; **Pesos Ocho Mil Seiscientos (\$8.600)**, multa por Infracción a los Deberes Sustanciales – art. 66 del C.T.-; **Pesos Ciento Cincuenta Y Dos Mil Novecientos Ochenta Y Seis Con 95/100 (\$152.986,95.-)**, Intereses por Mora –art.90 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.: **Pesos Cuatrocientos Dos Mil Quinientos Veintiséis Con 32/100 (\$402.526,32).**-

ARTICULO 3°: DECLARAR a la firma contribuyente **OBLIGADA** al pago de la Tasa Retributiva de Servicios y Sellados de Actuación - LIBRO II, TÍTULO VII, del C.T. Pcial. por la suma de **Pesos Trescientos Veinte (\$320,00.-)** y Gastos Postales - Art. 53° de la Ley 6658 de Procedimiento Administrativo importe que asciende a **Pesos Veintidós Con Cincuenta (\$ 22,50.-)**-

ARTICULO 4°: HACER EXTENSIVA la **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA** al Sr. Ernestina Herrera de Noble (Presidente desde Enero 2001 a Mayo 2001), **Héctor Horacio Magnetto** (Vicepresidente por el periodo Enero 2001 a Mayo 2001), **Jose Antonio Aranda** (Director Titular durante Enero 2001 a Mayo 2001), **Saturnino Lorenzo Herrero Mitjans** (Presidente desde Mayo 2001 a la fecha de finalización de la inspección) y **Ricardo Anglada** (Vicepresidente desde Mayo 2001 a la fecha de finalización de inspección), de conformidad a lo expresado en el Considerando de la presente y lo dispuesto en los Arts. 25° y sgtes. del Código Tributario Ley 6006 t.o. 2004 y modifs.-

ARTICULO 5°: PROTOCOLICÉSE, NOTIFIQUESE con remisión de copia autenticada y **CITESE Y EMLACESE** a la firma contribuyente de autos, por el término de ley, a los efectos que satisfaga y acredite la suma determinada en los Arts. 2° y 3° del presente Acto Resolutorio, **bajo apercibimiento de ley”.** (fs. 605 a 637 vta).

6. Con fecha 01 de diciembre de 2009, la empresa actora, inicia la demanda contencioso administrativa prevista en el artículo 120 del Código Tributario de la Provincia contra la Resolución PFD N° 112/2009 de fecha 09.10.09, notificada el 19.10.09, referida al impuesto a los Ingresos Brutos por los periodos fiscales Enero 2000 a Julio 2004, en virtud de la cual se resolvió “Rechazar” el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución PFD N° 061/2008 del 21.05.08.

Dice que la pretensión fiscal asciende a \$1.360.967,95, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos fiscales Enero 2001 a Julio 2004; \$307.973,90; recargos resarcitorios – art. 91 del C.T.; \$ 490.880, 78 Multa por Infracción a los deberes formales – art. 61 del C.T.; \$8660 Multa por Infracción a los deberes Sustanciales – art. 66 del C.T.: \$ 152.986,95; Intereses por mora – art. 90 del CT-: \$402.526,32.

VII. El sustento territorial de la actividad.

1. El argumento central que esgrime la empresa actora para oponerse al progreso de la pretensión fiscal es que su actividad carece de sustento territorial en la Provincia de Córdoba.

Por esa razón, liminarmente es preciso repasar el modo en que la accionante describe la actividad a su cargo.

Si bien ARTEAR reconoce que presta los servicios de radio y televisión (fs. 44 y ss. de su descargo que se agrega en el expediente administrativo), dice que cede a un exhibidor los derechos de exhibición de determinadas señales (canal 13, TN, etc.), que se transmiten por vía satelital. Por su parte, el exhibidor acepta la cesión de la señal y que firma “...*convenios de programación para realizar transmisión integrando una red de programación...*” (art. 1, ap. 2 del decreto 1771/91, modificatorio del decreto 286/81, reglamentario de la ley de radiodifusión N° 22.285).

Añade que mediante la estación satelital – que está ubicada en Lima 1261 de la Ciudad de Autónoma de Buenos Aires- transmite la señal al satélite geoestacionario – “-en lenguaje común, la señal sube al satélite; técnicamente la operación se denomina Up-Link.” El satélite está ubicado a 36.000 km. de la tierra y cumplida esta operación, es decir, la subida de la señal al satélite, afirma que “*queda cumplida la obligación contractual de ARTEAR*” (sic) (fs. 81 vta.).

Dice que el cliente ubicado en la Provincia de Córdoba, tiene instalada por su exclusiva cuenta y responsabilidad y a su exclusivo costo, una estación satelital que permite recibir (bajar la señal) y transmitir dicha señal por su emisora de televisión de aire o cable.

Finaliza diciendo que cada cliente recibe en comodato gratuito el decodificador, que no tiene la función de recibir la señal que ARTEAR sube al satélite – Up Link- codificada y el cliente baja la señal- Down Link- codificada y ésta “pasa” por el codificador cuya única función es decodificarla a los efectos de su emisión por el cliente a sus televidentes de aire o abonados de cable. Insiste en que la única función que cumple el decodificador es precisamente “decodificar” la señal para poder ser emitida.

La parte actora afirma que la función de ese equipo no exterioriza sustento territorial alguno. Sólo cumple la función de garantizar a ARTEAR que la señal sólo podrá ser utilizada por el cliente que contrató el servicio, evitando lo que se califica como “el robo de la señal”.

Considera ARTEAR que cumple su obligación contractual en la ciudad de Buenos Aires al subir la señal al satélite desde su planta satelital y el exhibidor – emisor de la señal en su jurisdicción- baja la señal de su planta receptora ubicada en la provincia de Córdoba. Esta es una operación, dice, asimilable a la venta de un producto con condición “puesta en puerta de fábrica”, sin que exista ningún otro elemento que le de sustento territorial en esa jurisdicción.

Sin embargo y a pesar del empeño de la empresa actora en afirmar la ausencia de sustento territorial de su actividad sin identificar de qué manera sus clientes podrían hacer efectiva la difusión de las señales sin su participación, lo cierto es que sin la dotación de ciertos elementos de su parte, el servicio no puede ser concretado en jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

Ello es así toda vez que, como se verá más abajo, la señal no llega lista para ser transmitida, sino que debe en el marco del proceso único e inseparable, decodificarse, descryptarse a través de una tecnología dotada por la misma actora, de manera de terminar el proceso de producción. Sin el decodificador instalado en jurisdicción provincial, como parte de dicho proceso, la imagen no puede ser transmitida.

2. Recordemos que el **art. 177** (ex **art. 146**) del C.T.P. prescribe que: *"El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste... y el lugar donde se realice... estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la ley impositiva anual..."*.

Con el propósito de indagar si la actividad que desarrolla la accionante encuadra o no en el marco normativo aplicable al caso, considero relevante señalar, en primer lugar, que tal actividad, como ella misma reconoce (fs. 44 y ss. de su descargo que se agrega en el expediente administrativo), entre otras normas, está sujeta a la Ley de Radiodifusión N° 22.285, que establece los objetivos, las políticas y las bases que deberán observar los servicios de radiodifusión en nuestro país (art. 1 y ss.).

Los servicios de radiodifusión, que revisten el carácter de interés público (art. 4 ib.), son prestados por las personas físicas o jurídicas titulares de licencias de radiodifusión, adjudicatarias según lo prevé la ley y el Estado nacional, las Provincias o las Municipalidades, en los casos previstos en la ley (art. 8 ib.)

Por su parte, el Servicio Oficial de Radiodifusión (SOR) es prestado por una red básica integrada del modo regulado en los artículo 33 y siguiente de la ley. Asimismo, se dispone que las estaciones de radiodifusión tendrán acceso a las facilidades del *Sistema Nacional de Telecomunicaciones*, para el transporte de señales (art. 30 ib.) y, como la misma actora señala en su descargo presentado en sede administrativa, la distribución de las señales satelitales se realiza mediante un sistema satelital mediante el cual distribuye las señales a los clientes del interior del país y el extranjero (sic) (fs. 45 y ss.).

En tales términos, la actividad que desarrolla la empresa actora se integra en una *infraestructura en red* cuyo sentido está dado por permitir la conexión entre dos extremos de una relación; a saber, la oferta y la demanda del servicio de telecomunicaciones (AGUILAR VALDEZ, Oscar R., Principios Jurídicos aplicables a las Infraestructuras Públicas, AAVV Organización Administrativa, Función Pública y Dominio Público, Ediciones RAP, ps. 376 y ss.).

En ese mismo sentido, surge evidente, como se ha dicho, que el ejemplo más típico en materia de infraestructuras interconectadas en red, lo constituye la llamada “*Red Pública Nacional de Telecomunicaciones*”, que debe su calificación de “pública” al tratarse: “(...) *del conjunto de redes por la que transita la correspondencia pública de telecomunicaciones, la que debe permitir la comunicación desde los usuarios desde o hacia cualquier otro servicio o red pública de telecomunicaciones, nacional o internacional*” (Decreto N° 764/00, Anexo I, Reglamento de Licencias para Telecomunicaciones, Art, 3, Definición de “Red Pública

Nacional de Telecomunicaciones.”). “*Se trata así de infraestructuras que son puestas a disposición del público para su uso por terceros*” (López-Ibor Mayor, Vicente, “Interconexión y Acceso a Redes”, en García de Enterría, Eduardo y de la Quadra - Salcedo, Tomás (coord.), Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones (Ley 11/1998, de 24 de abril), Madrid, Civitas, 1999, p. 155) y Aguilar Valdez, p. 386 vta.).

Se trata, de entonces, de un conjunto sistemático de elementos mediante el cual se hace llegar de un punto determinado a otro punto también determinado imágenes, sonidos y datos, permitiendo la recepción de la señal generada y, que su actividad se encuentra abarcada en el sistema de transmisión que se caracteriza por la circunstancia de que la señal no puede ser recibida por los cable-operadores sin el correspondiente código de descifrado proporcionado por la contraria, como se verá más abajo.

Desde de esa perspectiva, en definitiva, se advierte que, sin perjuicio del empeño de la actora en segmentar y mostrar su actividad de modo escindido o separado del resto de las actividades que integran el sistema de comunicaciones, el servicio de transmisión de radio y televisión - vía satélite - que presta efectivamente en esta Provincia, se integra - técnica, económica y jurídicamente - con aquellos elementos que le otorgan un carácter verdaderamente *sistémico* a su propia actividad, lo cual tiene incidencia dirimente en esta causa.

3. Con esa proyección conceptual, cabe destacar, como se adelantó, que sin la provisión de ciertos elementos por parte de ARTEAR, el servicio no podría ser concretado en jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

En ese entendimiento, está fuera de discusión en autos que la transmisión del servicio que brinda ARTEAR, cuyo origen se ubica en Buenos Aires, es receptada, finalmente, en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, resultando inane indagar - para conformar el sustento territorial de la actividad-, si la señal es captada por un operador - licenciatario que se encarga de posterior difusión- o directamente por el usuario.

Es que la vinculación sistémica de la actividad de la actora con el Sistema de Transmisión surge patente si se advierte que la señal enviada no puede ser recibida por los cable-operadores sin el correspondiente código de descifrado proporcionado por ARTEAR (fs. 47 y ss. del descargo que consta en el expediente administrativo).

En ese contexto, recordemos que, específicamente sobre el *decodificador*, también dice la actora que “...*la única función que cumple el **decodificador** es precisamente, valga la redundancia, decodificar la señal para poder ser emitida....*” -énfasis del original- (fs. 82)

Al respecto, agrega la propia actora, los receptores propiedad de ARTEAR poseen, además de la encriptación habitual de la señal, una codificación extra relativa a la posición donde serán instalados, de manera tal de anular el funcionamiento del receptor en caso que sea trasladado del lugar donde fue habilitado a funcionar, “...*en definitiva sirven para evitar el robo de la señal....*” (fs. 47 cit.).

Como vemos, las funciones así descriptas del *decodificador* no hacen más que confirmar la necesidad del soporte técnico respectivo en el lugar de destino de la señal, cualquiera sea la función que se asigne al elemento.

Adicionalmente, debe notarse que los llamados “*decodificadores*”, segmento respecto del cual la accionante pretende desligarse para soslayar el sustento territorial de la gabela cuyo pago se le reclama, ella misma los define como “*Receptores Satelitales*” que son provistos por ARTEAR a los clientes que contratan algunas de sus señales, ***instrumentándose mediante un contrato de comodato gratuito por el tiempo de vigencia del contrato a cuyo término debe ser restituido por el cliente a ARTEAR.***” (sic) - el énfasis está en el original -.

Claramente, entonces, tales decodificadores otorgan de modo objetivo sustento territorial en esta Provincia de Córdoba a la actividad de la actora.

La accionante critica este argumento diciendo que la confusión del fisco es enorme porque “...*primero pretende identificar la “transmisión” con la “señal” como si fueran sinónimos y se tratara de una misma cosa. Y a renglón seguido refiriéndose a la primera, dice que es indistinto si es captada por un cable operador o va directamente al público, afirmando a continuación que “la señal” está sí es captada por un licenciatario que es quien se ocupa de la difusión. Va dicho que ARTEAR... es totalmente ajena a la operatoria de la señal en la jurisdicción provincial, con lo que el sustento territorial para justificar el impuesto está absolutamente ausente....*” Y remata “...*Toda su confusión deriva del rol que pretende darle el decodificador que nuestra mandante utiliza sólo fin de evitar la piratería o robo de la señal*” (sic) (fs. 674 vta).

Empero, esta afirmación de la propia accionante reconoce prístinamente, una vez más, que el decodificador que es de propiedad de ARTEAR y es utilizado por ésta con el fin de prestar el servicio en esta jurisdicción, otorga sustento territorial objetivo al tributo de que se trata. Y ello es independiente de la distinción conceptual (“transmisión”- “señal”), la parcialización la tarea a su cargo que propone la actora y el hecho que el mismo sea entregado bajo la figura del comodato, modalidad invariablemente empleada por los prestadores para permitir el acceso de los usuarios a los respectivos servicios.

En cualquier caso, en definitiva, la participación de la accionante en la prestación del servicio que se efectiviza en esta jurisdicción provincial es tan relevante que, sin ella, la misma no se efectivizaría como efectivamente ocurre en los hechos.

4. El argumento de la actora según el cual el “lugar de entrega” del servicio a su cargo es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires “por estar allí el cabezal” (fs. 81 vta.), y en virtud de ello pretender desligarse de la base territorial de su actividad, no es de recibo por las consideraciones ya expresadas en los apartados anteriores.

De igual modo lo entienden los actos cuestionados en autos que rebaten dicha aseveración de la actora porque entienden acertadamente que las estaciones receptoras del servicio por parte del cliente se emplazan en el ámbito de la Provincia de Córdoba. Y es en esta jurisdicción, precisamente, donde se generan los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad desplegada por la accionante.

En tal sentido, la Resolución PFD N° 061/08 contiene una cita, tampoco controvertida en autos por la demandada, de la Resolución N° 43/06 (17/10/06) emanada de la Comisión Arbitral, que fuera ratificada por la Comisión Plenaria el 27/09/07 mediante Resolución N° 20/2007, que expresa: *“...los receptores del servicio contratado son los clientes de la entidad financiera adherida al sistema, que en el caso de autos, se encuentran radicados fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y normalmente requieren el mismo en la jurisdicción de su domicilio. Si bien es importante, a estos efectos, el lugar donde se realiza el procesamiento de la información, o que es determinante es el lugar donde la misma es puesta a disposición de quien la requiere, o sea, el lugar donde se encuentra ubicado el cajero automático, que en definitiva es el lugar de prestación del servicio.”*.

Esta referencia es esclarecedora toda vez que los receptores de la señal provenientes de ARTEAR radicado en jurisdicción de la Provincia de Córdoba son los destinatarios del servicio, siendo este último el lugar donde es prestado el servicio.

En consecuencia, los argumentos expuestos por la actora para desvirtuar el sustento territorial de la actividad que desarrolla en el ámbito de la Provincia de Córdoba no pueden prosperar porque carecen de asidero en los antecedentes objetivos de la causa.

5. Como lógica implicancia de lo expuesto surge, que es acertada la afirmación de la Resolución PFD N° 061/2008 en cuanto postula que el sustento territorial del quehacer de la empresa actora está dado por la circunstancia de que ésta desarrolla una actividad interjurisdiccional porque, en realidad, se trata de un proceso único e inseparable que puede cumplirse en más de una jurisdicción (fs. 573/576).

En tal sentido, afirma, que la atribución de ingresos a una o varias jurisdicciones, en marco del Convenio Multilateral, corresponde en la medida que se materialicen los presupuestos de hecho y derecho previstos en la mencionada disposición y a la adhirieron las provincias.

El Convenio Multilateral se refiere en su primer artículo a aquellas actividades interjurisdiccionales realizadas por un mismo sujeto, en las cuales por tratarse de un proceso único e inseparable que se cumple en más de una jurisdicción, sus ingresos brutos totales podrían ser tomados como base imponible por todas las jurisdicciones donde este sujeto cumple esa actividad, estableciendo luego que: *“... Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)...”*.

En función de ello, entonces, surge evidente que el sustento territorial del impuesto en la jurisdicción de esta Provincia de Córdoba, está dado en virtud de constarse gastos incurridos con motivo del lote de decodificadores destinados a los clientes de la demandada en esta jurisdicción, circunstancia que tiene una relación directa con los ingresos que ellos generan en la prestación por el servicio ofrecido en este ámbito.

En apoyo de lo anterior, los actos cuestionados en autos traen sendos pronunciamientos de la Comisión Arbitral, que no han sido cuestionados por la demandada en el sub lite y avalan el criterio adoptado por el fisco local, a saber, la Resolución N° 56/06 recaída in re “Televisión Federal S.A. Provincia de Mendoza” señaló sobre este tema que: *“...los gastos que hiciera la empresa deben ser atribuidos a dicha Provincia, toda vez que se incurre en ellos con la única finalidad de que la empresa de radiotelecomunicación pueda realizar su actividad, a punto tal que sin haber ellos le sería imposible llevarla a cabo, y ello es así aunque la erogación por la compra de los decodificadores se ha producido en la Ciudad de Buenos Aires....”*.

A continuación expresa la Resolución que: *“...el hecho de que el decodificador sea entregado en préstamo gratuito no le resta derechos a la Provincia, toda vez que Telefé continúa manteniendo su propiedad, aunque la instalación y el mantenimiento...lo ha el comodatario y lo más importante es que para hacerse de ellos tuvo que incurrir en un gasto que es demostrativo del sustento territorial en Mendoza...”*. Y adita *“Que dicho gasto, aunque la erogación haya incurrido en otra jurisdicción, fue realizado a los fines de cumplir Telefé con la prestación debida a Cuyo Televisión y Telefé Comercialización, de autorizar el uso de la señal en la Provincia, es decir, el gasto fue ocasionado o motivado por el ejercicio de actividad de Telefé en la Provincia, de manera tal que sin incurrir en él, Telefé no podría comercializar su señal en Mendoza...”*.

Tales consideraciones fácticas y jurídicas que, reitero, no han sido controvertidos por la parte actora, resultan plenamente aplicables al caso sub examine, fundamentan el sustento territorial en la Provincia de Córdoba de su actividad, elemento indispensable a los fines de la aplicación de las citadas normas del Convenio Multilateral, que se aplica aquí por constatarse la existencia de gastos en esta jurisdicción vinculados con la generación de los resultados económicos. (fs. 575).

VIII. La exención subjetiva del art. 207, inc. c del C.T.P. (ex art. 178).

1. La actora sostiene que *“...las señales TN, Volver, Magazine, etc., de las cuales como servicios complementarios- son propiedad de ARTEAR, titular de la Licencia LS 85 TV Canal 13 y, por lo tanto, se trata de “servicios de televisión reglados por la ley 22.285...” y, como tales, incuestionablemente comprendidos en la exención prevista en el artículo 178, inc. 6) del C.T.P. (fs. 87).*

La demandada afirma, en cambio, que la actora no ejecuta servicios de televisión y radiodifusión en jurisdicción Provincial, por lo que mal puede estar exento. Dice que el art. 178 inc. 6) del C.T.P. establece la exención del IIBB respecto de los servicios de radio difusión y televisión reglados por la Ley 22.285, no eximiendo a la actividad que se pretende gravar en este caso y que está constituida por la generación y producción de imágenes, y su posterior transmisión satelital.

2. El “Capítulo Cuarto”, **“Excenciones Subjetivas. Art. 178”** del C.T.P. disponía:

“Están excentos del pago de este impuesto:

6) *Los servicios de radiodifusión y televisión reglados por la Ley Nacional N°22.285 y Agencias de Noticias.* – énfasis agregado -.

Surge entonces que la exención así establecida reviste el carácter de “*subjetiva*” y se establece en favor de “*los servicios de radiodifusión y televisión reglados por la Ley N° 22.285*”, supuesto en el que indudablemente queda comprendida la Licencia LS 85 TV Canal 13 de titularidad de la actora.

Sin embargo y conforme ha quedado acreditado en las constancias de la causa, el resto de las señales que esgrime la actora (TN, Volver y Magazine), no poseen una licencia en los términos de la Ley 22.285, razón por la cual el beneficio de exención que se pretende, no les resulta aplicable. Es decir, no se encuentran comprendidas objetivamente en el supuesto de hecho previsto por la norma.

Ello así toda vez que, como es sabido, *las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta. No es admisible la interpretación extensiva ni tampoco la integración por vía de analogía* (Cfr. p. 368, VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 9ª. Edición actualizada y ampliada), 5ª reimpresión, Astrea, Buenos Aires, 2104, p. 368)

Se trata, como puede verse de actividades separables (la generación y transmisión de imágenes debe distinguirse de los servicios de radiodifusión reglados por la Ley 22.285); razón por la cual el hecho de que la actora ostente la licencia LS 85 TV Canal 13, y efectivice la actividad de radiodifusión a través de dicha señal, no importa linealmente el derecho a sostener que la restante actividad económica que se extiende a la jurisdicción local se encuentre también exenta.

Lo anterior es en virtud de la diferencia entre sendas actividades. La actora comercializa la señal de televisión que transmite vía satélite a los operadores del sistema de televisión por cable, no realizando de este modo servicios de radiodifusión, es decir, no realiza “emisiones sonoras destinadas a ser receptadas por el público”. De este modo, los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con los operadores de cable no cumplen con los requisitos establecidos por la ley 22.285 y por lo tanto no gozan de exención alguna (fs. 692).

Al respecto, el Comité Federal de Radiodifusión, autoridad de regulación y control en esta materia, mediante Nota N° 884 COMFER/DPD/DN/TV/CC/07 fechada el 21 de marzo de 2007, informa que: “*La firma ARTE RADIO TELEVISIVO ARGENTINO S.A., es licenciataria de la señal de televisión abierta LS82 TV canal 13; en virtud del Decreto N° 1540- COMFER/89. Asimismo se informa que de acuerdo a lo denunciado en el marco del Relevamiento convocado por Resolución N° 778- COMFER/06, la firma citada resulta titular de las señales TN, VOLVER y MAGAZINE.*” (fs. 549 exp. adm.)

En virtud de ello y tal como ratifica la Resolución PFD N° 061/08 en sus considerandos en ocasión de analizar esta cuestión, “*...del análisis de la documentación obrante en autos como de la prueba informativa ofrecida y producida por la Administrada, surge que el ajuste practicado ha sido efectuado en referencia a aquellos ingresos que no se encuentran comprendidos dentro del citado beneficio...*” (fs. 577 y ss.).

3. El argumento de la actora según el cual la respuesta del COMFER fue mal interpretada por el organismo fiscal (fs. 85), no es de recibo porque, como se desprende de los términos de lo informado por esa Autoridad Regulatoria de la Ley 22.285 “*...el tipo de señales satelitales a las cuales hace referencia...no son señales abiertas... requiriéndose la previa autorización... a los efectos de su distribución a través de los servicios complementarios de radiodifusión, dado su calidad de señales codificadas...*”. En otras palabras, si las referidas señales se distribuyen “*a través de los servicios complementarios*”, claramente, que tales señales no son servicios complementarios “*...dado su calidad de señales codificadas...*”.

La construcción que pretende ARTEAR en cuanto a que los “servicios complementarios” surgen de la titularidad de la licencia de LS 85 TV Canal 13 – dice la actora: “*En concreto, el COMFER informa que ARTEAR es titular de las señales TN, Volver y Magazine*”. Ser titular significa tener título sobre una cosa”, es decir es tener un título que le permiten transmitir las señales mencionadas como títulos complementarios...” (fs. 85 vta.)-, no es procedente porque desconoce que las notas y criterios definitorios de los servicios complementarios son las descriptas objetivamente en el art. 56 y ss. de la Ley 22.285; los cuales no se subrogan por el criterio subjetivo de la titularidad de una determinada licencia. Antes al contrario, cualquiera de los servicios mencionados en los arts. 56 y ss. de la citada ley para ser reconocidos como tales, deben ser reconocidos por la Autoridad Regulatoria, tal como fue expresamente informado por el COMFER en las respuestas transcriptas. Por lo demás, debe señalarse que la prestación de aquellos “servicios no previstos en esta ley” son autorizados por el COMFER previa intervención de la Secretaría de Comunicaciones (art. 62 ib.), lo cual, reitero, no acaece en autos.

Advierto, finalmente, que pese a las críticas de ARTEAR a la interpretación que la demandada realizada de la respuesta del COMFER (ver fs. 85 y ss. de autos), la accionante no despliega en autos ninguna actividad probatoria tendiente a esclarecer esta circunstancia, ni tampoco a dilucidar este aspecto relevante de su posición. Por el contrario, la actora permanece en esta sede judicial refiriendo a una cuestión hermenéutica que no se condice con el tenor del texto normativo aplicable ni tampoco con las constancias de la causa.

4. La actora afirma que las señales TN, Volver, Magazine son señales de servicios complementarios propiedad de ARTEAR y están comprendidas dentro de la licencia de LS Canal 13. Ello es así porque, en su opinión, *“Una licencia de radiodifusión otorgada a un canal de aire cubre las señales de servicios complementarios.”* En base a ello concluye que los servicios complementarios prestados por ARTEAR mediante las señales TN, Volver y otras similares, están comprendidas en la exención del art. 178, inc. 6) del C.T. por tratarse de servicios de televisión reglados por la Ley N° 22.285. (fs. 84/85)

Sin embargo, la actora no ha logrado acreditar – ni en sede administrativa ni en esta sede judicial- los extremos anteriores. Por el contrario, consultado el Comité Federal de Radiodifusión ratificó, como quedó dicho en el apartado anterior, que la única licencia que posee la actora es la correspondiente a LS Canal 13 y ninguna referencia alude, en concreto, a que las restantes señales revistan el carácter de “servicios complementarios”.

En ese estado, cabe recordar que el artículo 1 de la Ley N° 22.285 establece que: *“Los servicios de radiodifusión ... comprenden las radiocomunicaciones cuyas emisiones sonoras, de televisión o de otro género, estén destinadas a su recepción directa por el público en general, como así también los servicios complementarios...”*. Y el art. 8 ib. establece que: *“Los servicios de radiodifusión serán prestados por: a) Personas físicas o jurídicas titulares de licencias de radiodifusión, adjudicadas de acuerdo con las condiciones y los procedimientos establecidos por esta ley; b) El Estado Nacional, los estados provinciales o las municipalidades, en los casos especialmente previstos por esta ley”*.

A su turno, el Capítulo II De los Servicios Complementarios” (arts. 56 a 62) dispone que *“Son servicios complementarios de radiodifusión el servicio de frecuencia modulada, el servicio de antena comunitaria, el servicio de circuito cerrado comunitario de audiofrecuencia o de televisión y otros de estructura analógica cuya prestación se realice por vínculo físico o radioeléctrico...”* (art. 56 ib.).

Como vemos, este precepto describe los servicios expresamente comprendidos en esta noción; surgiendo evidente que las señales que invoca la accionada no están allí incluidas, lo cual, además, es conteste con las constancias de la causa.

En efecto, la Resolución PFD N° 061/08 cuestionada en autos expresamente considera que producida la prueba informativa el COMFER, organismo regulador en la materia, informó que ***“...con respecto al tipo de señales satelitales a las cuales hace referencia, (TN, VOLVER Y MAGAZINE) no son señales libres o abiertas, requiriéndose la previa autorización de sus respectivos titulares a los efectos de su distribución a través de los servicios complementarios de radiodifusión, dado que la calidad de señales codificadas y de acceso condicional, razón por la cual las mismas no resuntan ser licencias de radiodifusión...”*** (sic) (fs. 578). – énfasis agregado-.

En definitiva y por las razones expresadas surge objetivamente de las circunstancias comprobadas en la causa, que las señales TN, Volver, Magazine a las que alude la accionante no se encuentran dentro de las exención prevista en el artículo 178, inc. 6) del C.T.P.

IX. La impugnación de los coeficientes de ingresos y gastos y de la base imponible.

La empresa actora se agravia con motivo de los cálculos de ingresos y gastos y de la base imponible y dice que, más allá de reconocer que se trata de una descripción enunciativa, a pesar de su amplitud, el cuarto párrafo del art. 50 del C.T.P. no autoriza métodos estimativos de las características utilizadas por los inspectores actuantes; y que la determinación sobre base presunta es un método de excepción, solo aplicable cuando no es posible la determinación sobre base cierta (fs. 87 y ss.).

Recordemos que el **art. 61 (ex art. 50)** dispone: *“La determinación de oficio de la obligación tributaria se efectuará sobre base cierta o sobre base presunta.*

La determinación de oficio sobre base cierta corresponde cuando el contribuyente o responsable suministre a la Dirección todos los elementos probatorios de los hechos imposables...”.

Al respecto, surge que el procedimiento de cálculo llevado a cabo por la autoridad fiscal a los fines de determinar los ingresos por la actividad de la demanda está expuesto en el punto “5) AJUSTE DE INSPECCIÓN” del Informe Final de Inspección que obra a fs. 480/485 del expediente administrativo.

En ese apartado del Informe de Inspección, además de precisar la información y el procedimiento empleado para la determinación, dice que *“La diferencia de impuesto determinada es de \$ 348.780,40, habiéndose determinado la misma sobre base presunta.”* – subrayado del original- (fs. 483).

En virtud de ello puede leerse en la Resolución PFD N° 061/08, que es la propia empresa administrada quien no adjuntó los elementos documentales suficientes a los efectos de poder discriminar los ingresos por actividad, ni a instancias de la fiscalización, ni dentro del término legal previsto en el art. 52 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif.

Tanto es así que en el propio acto cuestionado, la Autoridad Fiscal, además de describir los procedimientos y criterios empleados para llevar a cabo la determinación, señala que, ante esta situación de falta de información, solicitó información a los operadores de cable domiciliados en Córdoba a los fines de formular las determinaciones, la cual fue proporcionada por Multicanal (fs. 580/582).

Nótese, a modo de evidencia de la omisión de entrega de toda la información requerida a la actora, que ya tempranamente en sede administrativa la Autoridad Fiscal puntualizó que *“...señálese que se ha efectuado tal procedimiento en razón de que la Firma no ha aportado los datos pertinentes a los abonados sino que éstos fueron obtenidos de la respuesta del oficio librado a Multicanal, procediéndose a llevar a cabo la determinación en un todo de acuerdo con las normas legales; v.gr. El Art. 50 del C.T. Ley 6006 t.o. 2004 y modif...”*

No obstante y a pesar de esa indicación expresa de la Inspección, la empresa actora no entregó la totalidad de la documentación. En cambio, permanece, tanto en sede administrativa (vgr. en el recurso de reconsideración que se agrega a fs. 600/50 del expediente administrativo), como en esta instancia judicial (vgr. en la demanda de fs. 74/92), sin remover la objeción que se le formulara y sin suministrar la información y sin aportar datos que, en su caso, puedan revertir y/o precisar la determinación que objeta en esta causa y que, de oficio, realizó la Autoridad Fiscal.

Por el contrario, la accionante cuestiona que *“... no es razonable pretender que el contribuyente ofrezca pruebas “a efectos de poder discriminar los ingresos por actividad”. Es un argumento fuera de lugar.”* La accionante continúa diciendo que *“Lo que hubiere correspondido es que la Jefa del Área de Determinaciones de Oficio, previo al dictado de la resolución, ordenase a los inspectores actuantes que realizaran la determinación sobre base cierta y no puede quedar duda, ARTEAR aportaría toda la documentación y elementos que le fueren requeridos...”* (sic) (fs. 88).

Como vemos, la empresa actora continúa en una situación pasiva en cuanto al suministro de la información y documentación que le fuera solicitada por la Autoridad Fiscal ya que, reitero, ni en sede administrativa ni en esta sede judicial, aporta nuevos elementos que reviertan la corrección de los cálculos y procedimientos y resultados realizados en el marco de la determinación de oficio que se cuestiona.

Si algún reparo tenía la actora respecto de la determinación impositiva en cuanto al cálculo del coeficiente de ingresos y egresos, como así también a cualquiera de los restantes aspectos cuestionados en autos, bien pudo ofrecer en esta sede judicial los medios probatorios conducentes a cuestionarlos. Sin embargo, insisto, nada de ello ocurrió.

En apoyo de lo así señalado repárese que el contribuyente no solicitó en el marco del recurso de reconsideración presentado en contra de la Resolución PFD N° 061/08 la apertura a prueba para demostrar los supuestos errores de cálculo a los que alude. Más aún, en esta sede judicial la accionante expresó que ***“la cuestión discutida en autos es de puro de derecho”*** (sic) (fs. 130), lo cual evidencia, una vez más, la falta de fundamento respecto del agravio que expresa la actora sobre este punto.

En definitiva y por las razones expresadas, el agravio de la actora en relación a la impugnación de los coeficientes de ingresos y gastos y de la base imponible no es procedente.

X. Las sanciones aplicadas.

La empresa accionante se agravia por las multas – por infracción a los deberes formales y sustanciales - aplicados por la demandada.

1. En relación a la multa aplicada por la infracción a los deberes formales, la actora asevera que no debió presentar sus declaraciones por los períodos reclamados ya que *“...no era contribuyente en el Impuesto a los Ingresos Brutos y se llega a un procedimiento de determinación de oficio a un recurso de reconsideración ¿Con qué fundamento puede pretenderse que presenten declaraciones juradas? Esa es una controversia que tendrá fin en el momento en que se defina en uno y otro sentido...”* (fs. 88 vta.)

En ese mismo entendimiento, habiendo quedado sentado en el apartado anterior que la empresa actora está incurso en el hecho imponible del Impuesto en los Ingresos Brutos, queda sentado, como lógica implicancia, que debió presentar las declaraciones juradas respectivas tal como lo prescribe el art. 37 del C.T.P. (antecedente). Por esa razón, frente a la inobservancia de este recaudo, corresponde la aplicación de la multa dispuesta por el art. 4° de la Resolución PFP N° 061/2008 (consecuente).

Además, aún con un criterio diverso que el contribuyente pudiera tener o haber tenido respecto de la pretensión fiscal, debe señalarse que, durante todo el proceso fiscalizadorio llevado a cabo y en la conclusión de éste, siempre contó con la posibilidad de acceder al procedimiento determinativo de oficio legislado en el artículo 59 – ex art. 57- y siguientes del C.T.P., para la alternativa de no aceptar lo solicitado en la inspección pertinente, encontrando en dicho proceso, el amparo legal adecuado para discutir las diferencias de criterio e interpretación expuestas, en torno al aspecto sustancial del impuesto en cuestión.

2. En cuanto a la sanción aplicada por el incumplimiento de los deberes sustanciales, la accionante cuestiona su procedencia fundando en un error de derecho excusable debido a una discrepancia interpretativa de las normas aplicables.

Empero, su argumentación se ciñe a sostener que si a su accionar en esta *“controversia pudiese atribuirse culpa o negligencia; no hubiera podido desarrollar con buena fe los sólidos argumentos expuestos fundamentando su posición”*. Y concluye que *“... la controversia es una cuestión interpretativa de la ley, sin poner en tela de juicio la buena fe y seriedad de la estructura*

argumental de la defensa, no se puede pretender calificar el accionar de nuestra representada como culpable o negligente” (sic) (fs. 89 vta.).

No es de recibo el genérico argumento así esbozado por la actora -refiriendo meramente “a la buena fe y seriedad de la estructura argumental de la defensa”-, dejando de demostrar o poner en evidencia cuál sería, en su caso, la concreta causal de eximente de culpabilidad que invoca.

Este último temperamento se imponía en el sub lite si se repara en que allí, justamente, se encuentra el núcleo de la cuestión controvertida, que es la legitimidad o no de la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de la accionante. Y, al respecto, ha quedado sentado que la empresa no ingresó los importes tributarios que le correspondían como sujeto pasivo de ese impuesto esgrimiendo argumentaciones generales carentes de sustento en las constancias de la causa. Nada de ello ocurre en autos.

En efecto, la actora, si bien esgrime en su defensa argumentos en torno a los alcances de la actividad que desarrolla, dichas consideraciones cuyas carecen de sustento en las constancias de la causa. Tampoco contienen – ni someramente – posiciones jurisprudenciales y/o doctrinarias que respalden supuestas opiniones divergentes sobre la cuestión de fondo debatida en auto que pudieran revelar una dificultad interpretativa.

Más aún queda en evidencia la omisión de la accionante de acreditar la causal exculpatoria que invoca si se advierte que, por el contrario, los actos aquí cuestionados sí contienen circunstanciadas referencias interpretativas emanadas de la Comisión Arbitral (v.gr. Resoluciones de la Comisión Plenaria nro. 13/07, 29/07 y Resoluciones de la Comisión Arbitral 53/06, 25/08 y 41/08), que se pronuncian de modo concordante con la posición del Fisco en este caso, sin que nada diga la actora al respecto. En otras palabras, los argumentos esgrimidos por ARTEAR sobre la cuestión controvertida en esta causa dejan indemnes las premisas de estos precedentes, las que, además, resultan concordantes y coincidentes.

Al respecto, recordemos que el Tribunal Superior de Justicia ha puntualizado en la Sentencia N° 153 recaída in re “Toyota Argentina S.A. y otros c/Provincia de Córdoba – Plena Jurisdicción”, entre otros, que “...*en virtud del principio de la personalidad de la pena que rige en materia tributaria, sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (conf. C.S.J.N. desde Fallos 271:297 "Parafina del Plata S.A." de fecha 2 de septiembre de 1968), doctrina que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo operativa incluso para las personas jurídicas. **En ese contexto, quien pretende eximirse de responsabilidad por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, debe individualizar y acreditar concretamente una causal de exclusión del elemento subjetivo.***

De este modo lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Casa Elen - Valmi de Claret y Garelo - TFN N° 10.582-I c/ DGI” del treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y nueve, cuando al analizar el artículo 45 de la Ley 11.683 recuerda -en lo que aquí interesa- que “...en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra 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 la legislación vigente** (Fallos: 316:1313; causa L.269.XXXII “Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771”, fallada el 31 de octubre de 1997)” (énfasis agregado, doctrina confirmada en los autos “Petrolera Pérez Companc S.A. (TF 17.085-I) c/ D.G.I.” de fecha 02/12/2004, Fallos 327:5345)...” – énfasis agregado-.

En ese mismo orden de ideas, el Máximo Tribunal de la Provincia en la causa citada, señaló que para que proceda el error excusable alegado por la Empresa actora -que de ser verificado importaría una causal eximente de la sanción merced al mentado principio de personalidad de la pena, dicho error debe ser invocado en forma específica (no genérica), indicándoselo de modo preciso y, además, probado (doct. C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I 09/03/1993 “Cuero Salvaje de Raúl Caccia y Héctor Schalter s/ Apelación - I.V.A.”), ya que como ha señalado el Tribunal Fiscal de la Nación “...es conteste la doctrina y la jurisprudencia en

sostener que el error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarla..." (Sala A, 20/10/2005 "Vicuñol S.A.").

En el caso traído a revisión, como quedó dicho, ninguna de estas circunstancias que pudiera ser entendida como eximente de responsabilidad, es demostrada por la empresa actora; razón por la cual no corresponde hacer lugar al agravio expuesto en la demanda sobre esta cuestión.

3. Por lo demás, cabe decir que la norma cuya transgresión se atribuye a la actora, sanciona la falta de exteriorización en su justa cuantía de la obligación material, lo que produce la lesión a la renta fiscal al no ingresar sus impuestos en el tiempo y en la forma debida, configurándose por lo tanto la conducta típica prescripta por el artículo 80 – ex artículo 76- del C.T.P.

Es que en las infracciones culposas como la de autos, basta el obrar negligente o inobservancia por parte del responsable del necesario cuidado para con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de orden material que le son propias, no siendo necesario un obrar temerario o doloso para que se configure el tipo legal prescripto -

Por esa razón y en relación a la afirmación de “*la buena fe y seriedad de la estructura argumental de la defensa*” que esgrime la actora (fs. 89 va.), si se intentara imputar al accionar del agraviado una intencionalidad engañosa o la existencia de maniobras dirigidas a engañar al fisco, se hubiese encuadrado la conducta bajo la figura de defraudación, prevista en el artículo 81 – ex art. 77 del C.T.P., circunstancia totalmente ajena al presente caso.

En suma y por lo anteriormente expuesto, queda desestimado lo esgrimido a su respecto por la parte actora.

XI. La cuestión de la prescripción del período 2001 y 2002.

1. En relación a la prescripción de los períodos fiscales 2001 y 2002 que invoca la accionante en esta sede (fs. 77/80 vta.) - no así en sede administrativa donde había referido a los períodos 2000 y 2001-, resulta aplicable el “Título Octavo - Extinción de la Obligación Tributaria del Libro Primero - Parte General” del C.T.P, en su **art. 112 (ex 97** Ley 6006 t.o. 2004), que establece: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años: a) las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código...*”.

Dispone el **art. 113 ib. (ex 98)** que: “**a)** *El término de prescripción en el caso del apartado a) del artículo anterior, comenzará a correr desde el primero de enero siguiente: 1) del año en que se produzca el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada correspondiente;... 3) del año en que se cometieron las infracciones punibles...*”.

Según el **art. 114 ib. (ex 99)**, “*Se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) En el caso del apartado a) del Artículo 97, por la corrida de vista a que se refiere el primer párrafo del Artículo 52 de este Código o la intimación de pago en los casos que la misma no sea procedente o por la iniciación del sumario a que se refiere el Artículo 72 de este Código, hasta sesenta (60) días después de que la Dirección dicte resolución sobre los mismos o que se venza el término para dictarla, lo que ocurra primero; no pudiendo extenderse el término de suspensión más allá de un (1) año de acaecida la causal suspensiva...*”.

En ese marco surge, entonces, que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción comienza el primero de enero siguiente del año que produzca el vencimiento de la declaración jurada respectiva.

En el caso de autos, la declaración jurada anual CM 05 correspondiente al período 2000 debía presentarse el 15 de agosto de 2001, ello así de acuerdo a lo dispuesto por Resolución General 76/00 de fecha 31/10/2000 de la Comisión Arbitral. Consecuentemente, el inicio del plazo de prescripción del período fiscal 2000, operó el 01 de enero de 2002.

Teniendo en cuenta que el inicio del plazo ocurrió el 01 de enero de 2002, el mismo culminaría el 31 de diciembre de 2006 (recordemos que el plazo de prescripción aplicable es de 5 años). Sin embargo, dado que se produjo la causal suspensiva prevista en el art. 114 (ex 99) del C.T.P. mediante la vista que fuera corrida al contribuyente con fecha 18 de diciembre de 2006 (fs. 490/495 del expediente administrativo), este término se extendió por un año hasta el día 18 de diciembre de 2007.

Con fecha 21 de mayo de 2008 se emitió la Resolución N° 61/2008 que, como sabemos, fue recurrida por la actora invocando la prescripción de las facultades del Fisco para exigir las acreencias tributarias correspondientes a las anualidades 2000 y 2001.

En consecuencia, a la fecha de emisión de la Resolución N° 112/2009, esto es el 09 de octubre de 2009, se encontraba prescripta la anualidad 2000. Ello así porque la causal suspensiva había operado el 18/12/2006, reanudando su cómputo por el período de un mes para cumplir el plazo legal, lo que acaeció en el mes de diciembre de 2007.

Se especifica también que a dicha conclusión se arriba del análisis del art. 99 del CTP Ley 6006 t.o. 2004, del que se desprende que al interponerse recurso de reconsideración, no resultará de aplicación al límite de un (1) año. En virtud de ello y dado que la Resolución N° 112/2009 de fecha 09/10/09 fue dictada más allá del citado plazo, ésta dispuso: “**DECLARAR**

PRESCRIPTAS las facultades del Fisco a los fines de la exigencia de la deuda tributaria referente a diferencias de impuesto, recargos resarcitorios, multas por deberes formales y sustanciales, correspondientes a la anualidad 2000 y **CONFIRMAR** la Resolución en todos sus términos en lo que respecta a los períodos fiscales Enero 2001 a Julio 2004”. (Art. 1. Ib.).

2. En ese contexto, recordemos que como argumento para sostener que los períodos 2001 y 2002 se encontraban prescriptos, la actora pretende, en base al citado art. 99 inc. a) del C.T.P., una postura restrictiva para establecer la suspensión de la prescripción del ejercicio de la potestad fiscal en los supuestos de interposición de recursos de reconsideración (fs. 77/80 vta.).

Sin embargo y como resulta de los párrafos anteriores, dicha afirmación es improcedente porque tal como lo prevé el citado art. 99 inc. a) del C.T.P. – que la actora cita parcialmente a fs. 79-, en el caso de interposición del recurso de reconsideración, no es de aplicación el plazo límite de un año.

Por otro lado, en el caso de autos, se verifica la causal de interrupción de la prescripción establecida en el **artículo 116** – ex art. 101- del C.T.P. que prevé: “El término de prescripción de la facultad de la Dirección para aplicar sanciones por infracciones se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año que tuvo lugar la infracción punible interruptiva”.

Consecuentemente, para la aplicación de sanciones previstas por el C.T.P. la comisión de nuevas infracciones constituye una causal interruptiva de la prescripción en curso, situación que es aplicable al sub lite, toda vez que, como quedó expuesto, la actora incurrió en Omisión de impuestos de manera sucesiva en todo el período temporal que le reprochan los actos cuestionados.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción de los períodos fiscales de los años 2001 y 2002 que postula la actora.

XII. La extensión de responsabilidad.

Sabido es que hay *responsabilidad solidaria* “cuando no se excluye de la obligación tributaria al destinatario legal del tributo, y se lo mantiene como deudor al fisco. Pero a su lado se ubica a un tercero por deuda ajena y se le asigna también el carácter de sujeto pasivo. En el supuesto analizado, el realizador del hecho imponible y el tercero extraño a dicha realización coexisten como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídica tributaria principal.” (Villegas, Héctor Belisario H., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9° edición actualizada y ampliada, 5° reimpresión, Astrea, Bs. As., 2014, p. 334 y ss.).

Recordemos que el art. 30 del C.T.P. dispone: “Los responsables mencionados...están obligados, solidariamente con el contribuyente, al pago de la deuda tributaria de este último, **salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación**”. – resaltado agregado-.

En el sub lite, los responsables solidarios hacen suyos todos los argumentos desarrollados en la demanda y reiteran la improcedencia de la extensión de responsabilidad expresada en sede administrativa (fs. 91 vta.).

Sin embargo, no expresan en esta sede los agravios concretos que, a su modo de ver, subsisten después del dictado de la Resolución PFD N° 112/2009 que dispuso confirmar, en virtud de no obrar nuevos fundamentos de refutación más que los ya valorados en la Resolución PFD N° 061/2008, la responsabilidad solidaria determinada.

Tampoco agregan elementos nuevos ni, reitero, expresan qué aspectos o cuestiones quedaron subsistentes, más allá del genérico reenvío a lo ya dicho en la etapa administrativa.

Los responsables solidarios, en ocasión de evacuar la vista corrida con motivo de la imputación fiscal, evidencian conocer la regulación del instituto de la responsabilidad solidaria en el art. 27 inc. 3 y 30 del CTP conforme se desprende de fs. 71 y siguientes del tercer cuerpo del expediente administrativo.

Señalan que estas normas “...solamente excluyen de responsabilidad a quienes probaren que el contribuyente les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación...”. Empero y sin perjuicio de cuestionar allí la constitucionalidad de esa exigencia – cuestión que se analiza más adelante-, no formulan ninguna consideración al respecto ni en el recurso de reconsideración articulado en contra de la Resolución PFD N° 061/2008 ni tampoco en la demanda interpuesta en autos.

En oportunidad de evacuar la citada vista, cuestionan principalmente que no se encuentra probado a lo largo de la fiscalización que ellos hubieran adoptado decisión alguna tendiente a omitir el pago del gravamen presuntamente omitido.

A pesar de esa posición, en el expediente administrativo de determinación, sí ha quedado acreditada su condición de administradores de los bienes de la actora, la calidad de presidentes y apoderados de la sociedad y los responsables competentes en las materias específicas. Así, por ejemplo, la documentación aportada por el contribuyente en relación a los responsables solidarios (fs. 418 a 433 exp. adm.) y a la que se refiere el Informe de Inspección (cfr. 480/484 exp. adm.), sin que estos sujetos posteriormente hubieren acreditado cualquiera de los supuestos de exclusión de su responsabilidad; esto es, que se “les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación”).

En otras palabras, surge de las actuaciones obrantes en el procedimiento de determinación cuestionado, que las posiciones de dirección societaria y gerenciales que poseen los responsables solidarios, les confieren las más amplias facultades en cuyo marco se comprenden las inherentes a la materia fiscal, debiendo demostrar ante la Autoridad Fiscal que se han visto imposibilitados en su cumplimiento, circunstancia que, como dijo, no acaeció en autos.

Antes al contrario y por su adhesión a la posición de la actora, los responsables solidarios consideran que la cuestión debatida en el sub lite es de puro derecho (fs. 130), razón por la cual ninguna prueba eximente han aportado a la causa sobre esta cuestión (como así tampoco sobre ninguno de los restantes aspectos que cuestionan).

En ese contexto, entonces, cabe resaltar que los hechos imponderables que dieron origen a las obligaciones tributarias determinativas discutidas en la causa tienen relación directa con el objeto social de la empresa que los responsables dirigían, razón por la cual es de asumir que las decisiones se adoptan conforme surge del sistema de poderes y facultades societarios que quedaron objetivamente establecidos en la causa, de lo cual deriva la presunción necesaria de su intervención en el análisis de la carga tributaria de asumir por su representada.

Ciertamente, esta interpretación integra el marco de análisis, cuyo desconocimiento es improcedente para la demandada. En consecuencia, la postura de la actora y los responsables solidarios no se encuentra viciada por un error excusable como pretenden.

XIII. Por las razones expuestas y conforme surge de las premisas sentadas en el desarrollo precedente, los actos cuestionados en autos, esto es la Resolución PFD N° 061/2008 de fecha 21/05/08 y su confirmatoria, Resolución PFD N° 112/2009 de fecha 09/10/09, resultan plenamente válidos y eficaces, responden adecuadamente a los antecedentes de hecho y de derecho aplicables y, por lo tanto, conservan la presunción de legitimidad y ejecutoriedad que les confiere el ordenamiento jurídico.

Por lo expuesto, a la primera cuestión voto de manera negativa.

XIV. Finalmente, en cuanto a las costas, estimo que corresponde imponerlas a la parte actora conforme el principio objetivo de la derrota (art. 130 C.P.C. por remisión art. 13 de la Ley 7182), difiriendo regulación de honorarios intervinientes para cuando se determine la base legal para ello.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SRA. VOCAL DRA. GABRIELA CACERES, DIJO:

A mi juicio es correcta la solución dada a la presente cuestión por el Señor Vocal preopinante, por lo que haciendo míos sus fundamentos y conclusiones me pronuncio en idéntico sentido.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL ÁNGEL ANTONIO GUTIEZ, DIJO:

Comparto los fundamentos y conclusiones vertidos por el Señor Vocal de primer voto, por lo que haciéndolos míos me expido en idéntico sentido.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DR. LEONARDO F. MASSIMINO, DIJO:

Corresponde:

I. Rechazar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Arte Radio Televisivo Argentino S. A., Ernestina Herrera de Noble, Héctor Horacio Magnetto, José Antonio Aranda, Saturnino Lorenzo Herrero Mitijans y Ricardo Anglada, en contra de la Provincia de Córdoba.

II. Imponer las costas a la parte actora (art. 130 C.P.C.) y diferir la regulación de honorarios de los letrados intervinientes para cuando existe base económica al efecto.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SRA. VOCAL DRA. GABRIELA CACERES, DIJO:

Considero correcta la solución dada a la presente cuestión por el Señor Vocal preopinante, por lo que haciendo míos sus conclusiones dejo emitido mi voto en los mismos términos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL ÁNGEL ANTONIO GUTIEZ, DIJO:

A mi juicio, es correcta la solución dada por el Señor Vocal de primer voto a la presente cuestión. Por ello haciendo míos sus conclusiones voto en igual sentido.

Por ello,

SE RESUELVE:

I. Rechazar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Arte Radio Televisivo Argentino S. A., Ernestina Herrera de Noble, Héctor Horacio Magnetto, José Antonio Aranda, Saturnino Lorenzo Herrero Mitijans y Ricardo Anglada, en contra de la Provincia de Córdoba.

II. Imponer las costas a la parte actora y diferir la regulación de honorarios de los letrados intervinientes para cuando existe base económica al efecto.

Protocolícese y dése copia.

Con lo que terminó el acto que firman los Señores Vocales.

.
.
.

Certifico: que los Sres. Vocales Dres. Leonardo Massimino y Ángel Antonio Gutiez participaron en la deliberación y emitieron su voto, sin suscribir electrónicamente la presente resolución, conforme “Protocolo de Actuación Fuero Contencioso Administrativo” –Anexo I de la Resolución de Presidencia Nro. 76/2.020, de fecha 8 de mayo de 2.020-, artículo 120 del Código Procesal Civil y Comercial y artículo 13 de la Ley Nro. 7.182. Of. 25 de junio de 2.020.-

Texto Firmado digitalmente por: **CÁCERES Gabriela Adriana**

Fecha: 2020.06.25

Impreso el 13/07/2020 a las 17:06 p.m. por 1-34336