

Breves anotaciones —tributarias y procesales— a lo fallado por la Corte Nacional en "Asociación Editores de Diarios de Buenos Aires"

SCOPONI, Cristian Fernando

Fallo comentado: [Corte Suprema de Justicia de la Nación ~ 2014-10-28 ~ Asociación Editores de Diarios de Bs.As. \(AEDBA\) Y otros c. EN - dto. 746/03- AFIP s/ medida cautelar \(autónoma\)](#)

Publicado en: IMP 2014-12, 87

"Si uno de los litigantes, normalmente el que pide al juez que cambie el estado de las cosas, tiene interés en que se proceda rápidamente, el otro, el que si pierde tendrá que pagar, restituir o entregar, tiene interés en lo contrario" (Francesco Carnelutti) [\(1\)](#)

I.- INTRODUCCIÓN

Se nos ha solicitado, y eso nos proponemos, poner de relieve en pocas líneas, con espíritu de síntesis y exposición, el origen del conflicto y los alcances de lo decidido el pasado 28 de octubre, por nuestro Máximo Tribunal en la causa "Asociación Editores de Diarios de Bs.As. (AEDBA) Y otros c. EN - Dto. 746/03- AFIP s/ medida cautelar (autónoma)", poniendo especial énfasis en la cuestión tributaria en si misma considerada y también, en su vinculación con el remedio cautelar, dado que este último, en virtud de la lentitud que caracteriza en la mayoría de las ocasiones a nuestro sistema judicial, se ha transformado en una herramienta de vital importancia ante situaciones que, requieren fundadamente y con grado de probabilidad respecto de las circunstancias esgrimidas, de una pronta respuesta.

II.- MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO

El Decreto 1387/2001 (B.O. 2/11/2001), dictado por el Presidente De La Rúa, considerando, entre otras cuestiones, que "a los efectos de lograr una armonía entre los impuestos al trabajo y el Impuesto al Valor Agregado, y evitar la doble gravabilidad de la mano de obra, se ha contemplado en el marco de los regímenes de competitividad, la posibilidad de computar las contribuciones patronales como crédito fiscal del mencionado impuesto", dispuso en su artículo 52 —bajo el rotulo de "Reducción general del impuesto al trabajo"- que:

"A partir del 1º de abril de 2003, los responsables del Impuesto al Valor Agregado, podrán computar como crédito fiscal del gravamen, las contribuciones patronales sobre la nómina salarial devengadas en el período fiscal y efectivamente abonadas al momento de presentación de la declaración jurada del tributo, establecidas en el artículo 2º del Decreto N° 814 del 20 de junio de 2001 y sus modificaciones y en el artículo 4º de la Ley N° 24.700, en el monto que exceda al que corresponda computar de acuerdo con el artículo 4º del mencionado Decreto N° 814/01 o, en su caso, las contribuciones patronales que se encuentren vigentes a dicha fecha.

Tratándose de exportadores, las aludidas contribuciones tendrán el carácter de impuesto facturado a los fines del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Los importes de las contribuciones patronales que sean susceptibles de ser computados como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, estarán sujetos al procedimiento establecido por el artículo 13 de la citada ley del impuesto, cuando las remuneraciones que los originen se relacionen indistintamente con operaciones gravadas y con operaciones exentas o no alcanzadas.

Asimismo, los montos de las referidas contribuciones patronales computados como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, en ningún caso serán deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer la aplicación del tratamiento previsto en el presente artículo con anterioridad a la fecha prevista en el primer párrafo, ya sea con carácter general o para determinados sectores de la economía que así lo ameriten".

Dicho artículo 52, fue derogado por el art. 1 del Decreto 746/2003 (B.O. del 2/4/2003), con efecto para el sector de los medios de comunicación, y el referido al transporte de cargas, a partir del 31 de julio de 2003 (que para el resto se estipuló a partir del 1 de abril de 2003).

El plazo diferencial en cuanto a la operatividad de la derogación, previsto en el art. 2, encontró sustento, según los propios considerandos del decreto, en que "en el caso puntual de los medios de comunicación, éstos no estaban alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, circunstancia que se modificó con la generalización del tributo para todo el sector a partir de la sanción de la Ley N° 25.063 (B.O. 30.12.1998)" y en la necesidad, por parte del Poder Ejecutivo, de "estudiar con mayor profundidad la problemática de los mismos a fin de encontrar una solución alternativa". Como veremos, esta expresión efectuada en los considerandos, tendrá especial relevancia en la resolución judicial de la medida cautelar.

III.- LA JUDICIALIZACIÓN DEL CONFLICTO: LA MEDIDA CAUTELAR

Ante dicha situación, y con expresa invocación de las consideraciones citadas en el párrafo precedente, la Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires (AEDBA), junto a otras entidades del sector, peticionaron ante el Juzgado Nacional de 1ra. Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, se ordenara cautelarmente que hasta tanto se decidiera la cuestión de fondo en base a la acción declarativa que oportunamente se interpondría, se mantuviera la vigencia del mencionado art. 52 del Decreto 1387/2001, permitiendo computar aportes patronales como crédito fiscal en el IVA pese a la derogación operada.

En fecha 30 de octubre de 2003, el magistrado resolvió "Conceder la medida cautelar solicitada ordenando al Poder Ejecutivo Nacional que no innove con relación a las empresas representadas por las actoras con relación a la posición en que éstas se encontraban al amparo de la excepción prevista por el art. 2 del Dec. 746/03, hasta tanto se dicte sentencia en la acción meramente declarativa que las actoras deberán iniciar dentro del plazo previsto en el art. 207 del CPCCN".

Los fundamentos para tal decisión fincaron en que "la verosimilitud del planteo viene dada, en realidad, por la autolimitación que se impuso el Poder Ejecutivo a través del art. 2 del Dec. 746/03 (ver, especialmente, el octavo párrafo del Considerando [\(2\)](#)). Si se estimó oportuno exceptuar a determinados sectores (transporte de carga y medios de comunicación),

de la imperatividad de la derogación del art. 52 del Dec. 1387/01 desde el 1/4/03 "por un plazo mínimo y acotado", a fin de encontrar una solución alternativa a la problemática de aquéllos, pareciera que no debe aceptarse que vencido ese plazo, la cuestión permanezca indefinida en términos expresos, y se la deje librada a la suerte que ofrezca el más inevitable de los hechos: el paso del tiempo. Si bien no está dicho puntualmente, es evidente que los cambios contextuales que puedan haberse producido en los factores que inciden en las empresas periodísticas, no le permite a éstas subsistir sin que se diseñe la "solución alternativa" que el Poder Ejecutivo declaró necesario realizar en el Dec. 746/03".

A su turno la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, ante un pedido de levantamiento de la medida por parte del Fisco, revoco la sentencia haciendo lugar al pedido. Para así decidir, señaló que "el derecho invocado no reviste prima facie la verosimilitud que requiere para la procedencia de la medida cautelar solicitada y que tampoco se encuentra configurado el peligro en la demora ya que no se ha acreditado el agravio económico concreto que se pretendía evitar", negando además "que la invocación genérica de las razones expuestas en los considerandos del decreto 746/2003 sea suficiente para acreditar el necesario peligro en la demora"; agregando finalmente que "la magnitud del reclamo fiscal frente a la capacidad contributiva, de cada una de las empresas asociadas excede el marco del conocimiento cautelar y requiere del análisis de circunstancias fácticas y medidas probatorias no compatibles con este tipo de procesos". Se desprende claramente de las consideraciones de la Cámara que el principal motivo para hacer lugar al levantamiento de la medida, centra en la ausencia de un caudal probatorio mínimo respecto de las posibles consecuencias aseveradas por las entidades actoras.

Cabe agregar aquí, que el levantamiento de la medida por parte de la Cámara, hizo que el Fisco cursara una serie de requerimientos e intimaciones de pago, respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales pendientes, llegando incluso a solicitar una medida cautelar ante un Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias.

De allí que atendiendo a que las actoras habían interpuesto contra la sentencia de Cámara un Recurso Extraordinario, el que además fue concedido, la Corte en fecha 17 de junio de 2009, resuelve que "en atención a los hechos denunciados por la actora, hágase saber a la Administración Federal de Ingresos Públicos que la medida cautelar dispuesta en los presentes autos por el juzgado de primera instancia continúa en vigor hasta tanto esta Corte se expida sobre el recurso extraordinario planteado por la actora".

Finalmente, y tras haber convocado a una serie de audiencias (3), el 28 de octubre de 2014, el Máximo Tribunal, por mayoría compuesta por los Dres. Lorenzetti, Fayt y Maqueda (4), resuelve declarar admisible el recurso y revocar la sentencia apelada, otorgando vigencia a la medida cautelar imperante desde el 30 de octubre de 2003.

La Corte basa su decisión, en lo esencial y más allá de los aspectos que trataremos puntualmente, en "que las circunstancias reseñadas -la derogación del régimen que permitía computar las contribuciones patronales como créditos fiscales bajo la promesa de buscar una solución alternativa a la problemática del sector, la omisión de hacerlo vencido el plazo establecido en el artículo 2° del decreto 746/2003, los requerimientos de deuda y la posterior exclusión de un régimen de facilidades de pago que se otorga a todos los sectores de la

economía excepto a los medios de prensa involucrados en este juicio- ponen de resalto que se encuentra amenazada la libertad de expresión. Desde esta perspectiva, la verosimilitud en el derecho viene dada entonces por la posible afectación de este derecho (...) que, asimismo, la magnitud de los montos involucrados en esta causa y las graves consecuencias que podrían derivarse de la decisión que se recurre ponen en serio riesgo de desaparición a las empresas del sector, configurando así el requisito de peligro en la demora que justifica el mantenimiento de la medida cautelar" (5).

Finalmente, exhorta a la magistrada de primera instancia para que "arbitre los medios necesarios para resolver de forma urgente la cuestión de fondo" (6).

IV.- ALGUNAS CONSIDERACIONES

1.- Como primera cuestión, nos parece interesante destacar la saludable ratificación por la Corte, en el fallo ut supra citado y que fue dictado el 17 de junio de 2009, del criterio según el cual la concesión por el tribunal cuya sentencia viene en crisis, del recurso extraordinario federal, tiene efectos suspensivos respecto de lo decidido.

La Corte decide con remisión a la doctrina sentada en el precedente "Federación de Entidades Mutualistas Brigadier Estanislao López c/ Banco Central de la República Argentina", del 19 de septiembre de 2000, en donde sostuvo que "es así atento al efecto solamente devolutivo de la apelación planteada contra lo decidido por el señor juez de primer grado (art. 198 in fine del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y el suspensivo del recurso interpuesto para ante esta Corte respecto de lo decidido por la cámara, al no concurrir en autos el supuesto contemplado por el art. 258 del código citado".

Esta remisión, es lo que habilita a ciertos autores, con los cuales coincidimos, a afirmar que es doctrina del Máximo Tribunal, que el efecto suspensivo no solo provendría, como en el caso, de la concesión del recurso, tal como ha sido mayoritariamente sostenido en cuanto a que "la regla es que sólo a partir de la concesión -mas no de la interposición del recurso extraordinario, sea en forma directa o raíz de la queja- operan los efectos suspensivos" (7), sino que también produciría dicho efecto la interposición del mismo, al postular como estándar posible que "Los efectos suspensivos del recurso extraordinario federal provenientes de su mera interposición o de su concesión -salvo el supuesto establecido por el artículo 258 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación- restablece los efectos de la medida cautelar dictada en primera instancia que fuera revocada por la Alzada mediante la decisión jurisdiccional que motiva la promoción del recurso extraordinario federal hasta tanto éste se conceda -en el supuesto de la mera interposición- o bien sea resuelto por la Corte Suprema de Justicia -en el supuesto de la concesión-"(8).

2.- Entendemos acertado lo expuesto por la Corte (9) en punto a que la Cámara al tratar el pedido de levantamiento de una medida cautelar firme, debió ceñir su análisis a la posible modificación de las circunstancias en los términos del art. 202 del CPCCN (10), evitando consideraciones sobre los requisitos de la concesión, cosa que solo pudo haber hecho de conocer mediante una vía recursiva. De allí que la Corte analiza la medida en dichos términos, toda vez que se aboca a verificar la variabilidad de las circunstancias (11).

En sentido concordante, se ha sostenido que "si bien, como se ha dicho, las medidas

cautelares podrán ser dejadas sin efecto en cualquier tiempo en tanto se verifique una variación de los presupuestos determinantes de la traba, mientras se pretenda cuestionar la admisibilidad de la resolución que las fija sobre la base de los elementos vigentes ya al momento de su dictado, el interesado deberá interponer los recursos que la ley contempla, en el caso, los de reposición, apelación en subsidio o apelación directa, como se explicará más adelante, por obra de la virtualidad que apareja el principio de la preclusión procesal (...) Vale decir que si la parte afectada por la traba de una medida cautelar no interpuso oportunamente los recursos pertinentes, no puede reclamar luego por la vía incidental su levantamiento sin acreditar que haya variado la situación fáctica existente al momento de decretarse la misma" (12).

3.- Respecto de la medida cautelar, en primer lugar es dable destacar que la mayoría decide declarar admisible el recurso y con ello excepcionar el principio referido a que las medidas cautelares no son equiparables a sentencia definitiva dado su carácter instrumental y accesorio, bajo la consideración de que corresponde su tratamiento "cuando la decisión causa un perjuicio que, por su magnitud y por las circunstancias de hecho, resulta de tardía, insuficiente o muy difícil reparación ulterior (...) o cuando se configura un supuesto de gravedad institucional que excede el interés individual de las partes y afecta de manera directa el de la comunidad". Exigencias que entiende configuradas en base a "las circunstancias que las apelantes aducen como configurativas de gravedad institucional, esto es, el ilegítimo condicionamiento al ejercicio del derecho a la libertad de prensa, la violación del principio constitucional de la igualdad y la vulneración de la garantía de la seguridad jurídica" (13).

Debemos poner de manifiesto que no nos parece que traduzca el caudal probatorio suficiente, para tener por acreditado el sustrato fáctico que habilita la excepción, el mero hecho de "aducir" por parte de los recurrentes determinadas circunstancias. De allí que coincidimos en este punto con la solución propiciada por el dictamen de la Procuradora en cuanto sostuvo "que en autos no concurren estas circunstancias excepcionales. Nada obsta a que, en el hipotético caso de producirse la exigencia de pago que las actoras esgrimen para sustentar el peligro en la demora, ellas soliciten una nueva protección cautelar sobre la base de los elementos de hecho y de derecho existentes al momento de incoar tal petición, sin que la sentencia aquí recurrida -en cuanto dejó sin efecto la medida ya concedida- pueda ser entendida como un obstáculo insalvable para la concesión de una nueva precautoria cuyos efectos se extiendan, incluso, a los períodos fiscales aquí involucrados" (14).

En segundo lugar, sabido es que "el propósito de las medidas cautelares consiste en asegurar la eficacia práctica del pronunciamiento a dictarse" (15), lo que se erige como un complemento necesario de la tutela judicial efectiva. Más en materia tributaria nuestra Corte ha sostenido reiteradamente que el análisis de su procedencia debe efectuarse con "particular estrictez" con fundamento en que "unos de los peores males que el país soporta (...) es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" teniendo los jueces el deber de "contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores" (16).

Nos preguntamos frente al caso, si las circunstancias aducidas por las partes y valoradas por el Tribunal como potenciales afectaciones "indirectas"[\(17\)](#) respecto de la libertad de prensa, han constituido, según la propia jurisprudencia de la Corte "el análisis serio, detallado y convincente" [\(18\)](#) que autorizan el otorgamiento de las medidas cautelares en materia fiscal, y si dicha situación posee mayor indispensabilidad que la normal percepción de la renta pública, en tiempo y modo para el normal funcionamiento del Estado.

Creemos que, cuanto menos, se observa un déficit en cuanto a una concreta referencia a estos interrogantes, no siendo óbice para ello el hecho de tratarse de un pedido de levantamiento efectuado al amparo del art. 202 del CPCCN, por cuanto el propio Tribunal aborda el tema [\(19\)](#).

4.- Posee claro peso específico de lo decidido por la Corte, la exclusión de los sectores involucrados del Régimen especial de regularización de deudas impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, instituida por la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante la RG 3451/2013 (B.O. del 25/3/2013) y puesta en conocimiento del Máximo Tribunal por la parte actora.

En efecto dicha norma regulo, en el inciso m) del art. 3º, dentro de las exclusiones objetivas, a "las obligaciones impositivas derivadas del vencimiento del plazo establecido por el Artículo 2º del Decreto N° 746 del 28 de marzo de 2003" [\(20\)](#).

A juicio del Tribunal dicha exclusión viola "la garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución Nacional, en lo que a materia tributaria se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases, agregando que, el alto propósito que domina este principio, es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias", concluyendo que "la distinción establecida en la resolución AFIP 3451/2013 excluyó infundada y arbitrariamente a los medios de prensa de la posibilidad que se le otorga al resto de los sectores, erigiéndose en una discriminación ilegítima" [\(21\)](#).

Coincidimos con la caracterización efectuada del principio de generalidad en materia tributaria —igualdad ante la ley- y que la exclusión efectuada por la resolución general 3451/2013 resulta arbitraria, más nos quedan dudas respecto de la factibilidad de que dicha situación coadyuve al sustento de lo decidido en la cautelar en cuestión. Creemos que dicha exclusión debería haber sido objeto de otra medida cautelar con independencia de la situación planteada por el Decreto 746/2003, que en todo caso podría haber devenido abstracta.

5.- Finalmente ponemos de relieve que si bien la Corte no hace mención de la ley 26.854 [\(22\)](#) que regula lo relativo a las Medidas Cautelares en los procesos en que el Estado Nacional sea parte [\(23\)](#), entendemos aplicable —y compartimos- el criterio sostenido en el fallo "Anunziato, Roberto el C.N.R.T. - Resol. 1730108 s/ proceso de conocimiento"[\(24\)](#), en cuanto allí el Máximo Tribunal estableció que "la aplicación o no al caso de las disposiciones de la ley 26.854, debe ser propuesta y decidida -en primer término- por los jueces de la causa".

(1) En "Como se hace un proceso", 1ra. Edición, Rosario, Juris, 2005 (Clásicos

Jurídicos), pág. 39/40.

(2) El cual establece "Que por tales razones se estima oportuno exceptuar a dichos sectores, por un plazo mínimo y acotado, de la medida que se adopta por el presente decreto, de manera tal que el PODER EJECUTIVO NACIONAL pueda estudiar con mayor profundidad la problemática de los mismos a fin de encontrar una solución alternativa". Los sectores mencionados son los de los medios de comunicación y transportes de cargas.

(3) Art. 2, punto II de la Acordada 30/2007 referida a "Audiencias Públicas".

(4) No voto el Dr. Zaffaroni y la Dra. Highton de Nolasco lo hizo en disidencia, propiciando desestimar el recurso atento a no dirigirse "contra una sentencia definitiva o equiparable a tal (art. 14 de la ley 48)".

(5) Considerandos 13 y 14. Además, en el considerando 15 encontramos una clara alusión a la teoría de los actos propios, por el cual se pone a cargo del Poder Ejecutivo el reconocimiento de la "crisis terminal" por la que atravesaba el sector, tal como se expresara en los considerandos del Decreto 746/2003. Entendemos que esta alusión, no releva el control del adecuado caudal probatorio.

(6) Considerando 18.

(7) Morello, Augusto M.; El recurso extraordinario, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1987, pág. 333. En sentido similar: Sagüés, Nestor P.; Recurso extraordinario, t. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1984, pág. 814.

(8) Gil Dominguez, Andrés; Recurso Extraordinario Federal, efecto suspensivo y medidas cautelares, publicado en La Ley 2009-D, 1347, cita online: AR/DOC/2657/2009.

(9) Considerando 6.

(10) Art. 202. Carácter provisional. Las medidas cautelares subsistirán mientras duren las circunstancias que las determinaron. En cualquier momento en que éstas cesaren se podrá requerir su levantamiento.

(11) Inicio del considerando 7.

(12) Kielmanovich, Jorge L., Código Procesal Civil y Comercial de la Nación -

Comentado y Anotado, Publicado en: Abeledo Perrot, 3ra. Edición I - Art. 1 a 605, 2008, La Ley online cita: AP/DOC/52/2011. Extracto del comentario al art. 202.

(13) Considerando 3.

(14) Punto III del Dictamen.

(15) CSJN Fallos 320:300, entre otros.

(16) CSJN Fallos 313:1420, 318:2431, entre otros.

(17) Considerando 12.

(18) CSJN Fallos 325:2347, 327:5521.

(19) Por ejemplo las consideraciones sobre el peligro en la demora y la verosimilitud del derecho expuestas en los considerandos 13 y 14.

(20) En el párrafo 6 de los considerandos de la citada RG se esgrime como fundamento de la exclusión "cuestiones estratégicas que hacen a la política fiscal ejecutada por este Organismo".

(21) Considerando 8.

(22) B.O. del 30 de abril de 2013.

(23) Sobre todo en cuanto el art. 5 bajo el título "Vigencia temporal de las medidas cautelares frente al Estado", prevé en su primer párrafo que "Al otorgar una medida cautelar el juez deberá fijar, bajo pena de nulidad, un límite razonable para su vigencia, que no podrá ser mayor a los seis (6) meses. En los procesos de conocimiento que tramiten por el procedimiento sumarísimo y en los juicios de amparo, el plazo razonable de vigencia no podrá exceder de los tres (3) meses".

(24) Resuelta el 6 de marzo de 2014.