



Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL 8

6786/2018

HADDAD, JORGE ENRIQUE c/ EN-M DE HACIENDA-AFIP  
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

Buenos Aires, de abril de 2019.- MB

**Y VISTOS:**

Para sentencia los autos del epígrafe de los que,

**RESULTA:**

1.- El Sr. Jorge Enrique Haddad inicia la presente demanda, por derecho propio, contra el Estado Nacional –Ministerio de Hacienda- y contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), a los efectos de **apelar el acto administrativo de carácter general, identificado como Nota n° NO-2017-21673082-APN-DMEYN#MHA de fecha 25/09/17, que rechaza el recurso que oportunamente opuso contra la Circular 1-E- de 2017.**

Explica que la **referida circular aclara los alcances de la ley 27.253 y la Resolución General 3.997-E, y dispone que las cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios, a que se refieren las citadas normas, son aquellas efectuadas con sujetos que respecto de dichas operaciones revistan el carácter de consumidores finales.**

Señala que el Administrador Federal al dictarla indica que lo hace en ejercicio de las facultades conferidas en el Decreto 618/97, sin detallar el artículo específico. Entiende que la dicta en virtud de las facultades para interpretar contempladas en el art. 8°, debido a que “aclara” una norma.



Menciona que la Resolución General 3997 – particularmente su Título I- tiene su origen en el decreto 858/2016 que reglamenta la ley 27.253 y que esta ley propicia el reintegro de una proporción del Impuesto al Valor Agregado contenido en el monto de las operaciones que, en carácter de consumidores finales, abonen los sujetos definidos como beneficiarios por las compras de bienes muebles realizadas en comercios dedicados a la venta minorista, mediante la utilización de transferencias bancarias cursadas por tarjetas de débito que emitan las entidades habilitadas para la acreditación de beneficios laborales, asistenciales o de la seguridad social.

Manifiesta que por Nota n° NO-2017-21673082-APN-DMEYN#MHA se le informó que la circular cuestionada era irrecurrible. Ello así, debido a que había sido dictada en base a las facultades de dirección conferidas al Administrador Federal por el artículo 9° inc. 1) del decreto 618/97 y que los actos dictados en uso de tales prerrogativas no contienen una vía de impugnación, a diferencia de las resoluciones generales interpretativas; motivos por los cuales no es susceptible de ser cuestionada a través del recurso de apelación previsto en el art. 8° del referido decreto.

Dice que sin perjuicio de que fuera improcedente el rechazo en sede administrativa de la mencionada apelación, el tema medular del recurso versa en torno a la indebida extensión de la obligación de los profesionales en derecho de aceptar como medios de pago las transferencias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago que el Poder Ejecutivo Nacional considere equivalentes.

Aclara que el considerando de la Resolución General 3997-E y el de la Circular 1-E/2017, coinciden en que la ley 27.253, en su Título II dispuso obligaciones especiales respecto de los contribuyentes que: 1) realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, 2) presten servicios de consumo masivo y 3) realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL 8

Considera que la aclaración efectuada por el Administrador Federal que interpreta que “consumo masivo” equivale a “consumidor final” distorsiona la real intención del legislador incluyendo a los profesionales que no prestan servicios de consumo masivo.

Funda su pretensión en derecho, ofrece prueba y efectúa reserva del caso federal.

2.- A fs. 133/146vta. se presentan las co-demandadas AFIP y Ministerio de Hacienda de la Nación, por apoderada, contestan demanda y solicitan su rechazo, con costas.

Oponen excepción de falta de habilitación de instancia, por considerar que la pretensión recursiva del actor no encuadra dentro de los términos del art. 24 inc. a) de la ley 19.549, por no tratarse de un acto de alcance general, ni encontrarse su apelación contemplada en el decreto 618/97.

Agregan que, sin perjuicio de lo señalado, teniendo en cuenta que la actora quedó notificada en fecha 26/11/17 de su obligación de aceptar tarjeta de débito como medio de pago a partir del 31 de agosto de 2017 y que dicha intimación no fue impugnada ni controvertida; a los fines impugnativos ha quedado consentida por el contribuyente y no puede dar lugar a la presente demanda.

Efectúan una negativa, genérica y pormenorizada, de los hechos expuestos en la demanda.

En lo esencial, aducen que: **a)** de la interpretación armónica de la ley 27.253 surge de manera evidente y manifiestamente clara la intención del legislador de obligar a los servicios profesionales que encuadren en la normativa descripta a aceptar las transferencias de pago instrumentadas mediante los medios de pago antes referidos, **b)** mediante la Resolución General 3997/E se reglamentó la ley mencionado, dividiendo en su artículo primero a los contribuyentes contemplados en la misma, en varias categorías y resultando claro que las prestaciones de servicios realizadas por los profesionales en general y por los profesionales del derecho en particular, quedan alcanzados por la



mencionada norma, **c)** la ley 27.253 y la Res. Gral. 3997/E resultan plenamente constitucionales, sus preceptos claros, fueron emanadas por el Poder Legislativo en pleno ejercicio de sus facultades y de las mismas surge la obligación que agravia al actor y no de la Circular cuestionada, y **d)** no se advierte que los derechos y obligaciones que recaen sobre el actor resulten excesivos, abusivos o le generen un daño concreto que ponga en riesgo su derecho a trabajar y ejercer industria lícita.

Ofrecen prueba documental, fundan su pretensión en derecho y efectúan reserva del caso federal.

3.- El Sr. Fiscal Federal emite a fs. 185/186vta. su dictamen sobre la falta de habilitación de instancia planteada por la demandada, declarada la causa como de puro derecho, a fs. 187 pasan los autos a sentencia y,

### **CONSIDERANDO:**

I.- Así planteada la cuestión entre las partes, en primer término, me referiré al planteo efectuado por la demandada en relación a la falta de habilitación de la instancia judicial en el caso.

El Sr. Fiscal Federal propugna la desestimación de la defensa opuesta por la parte demandada, debido a la naturaleza de la pretensión deducida por la actora (especialmente fs. 4vta./5), atento el tenor de la presentación efectuada en sede administrativa (conf. fs. 185/186vta.) y la respuesta de la AFIP que consideró irrecurrible ese acto general.

En virtud de ello, teniendo en cuenta los argumentos esgrimidos por el representante del Ministerio Público y que **no habilitar la instancia importaría vulnerar la tutela judicial efectiva del contribuyente, corresponde desestimar la falta de habilitación de instancia opuesta por la demandada.**

II.- Sentado lo anterior, me adentraré en el tema de fondo sometido a mi decisión, consistente en **determinar si la Circular**





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL 8

1/2017 ha extendido indebidamente –como sostiene la actora- el marco del art. 10 de la ley 27.253.

El art. 10 del Título II de la ley 27.253 establece la obligación de la aceptación de determinados medios de pago a los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo y realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles.

La Res. Gral. 3997-E al reglamentar el art. 10 de la ley antes mencionada establece en su artículo 1º) que: “La obligación de aceptar las transferencias de pago instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago equivalentes —dispuestos por el Decreto N° 858 del 15 de julio de 2016 y los que en el futuro se establezcan— por parte de los contribuyentes inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles en los términos del Artículo 10 de la Ley N° 27.253...” resultará de aplicación conforme cronograma y montos que se establecen. Asimismo, en lo que al caso concierne, su inciso b) incluye a los SERVICIOS PROFESIONALES, CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS, Sección Q - SALUD HUMANA Y SERVICIOS SOCIALES, Sección R -SERVICIOS ARTÍSTICOS, CULTURALES, DEPORTIVOS Y DE ESPARCIMIENTO y Sección S - SERVICIOS DE ASOCIACIONES Y SERVICIOS PERSONALES, conforme al detalle indicado.

Por último, la circular del Administrador Federal de Ingresos Públicos aquí cuestionada, aclara que: “... las ventas de cosas muebles así como las obras, locaciones y prestaciones de servicios a que se refiere el Título I de la Resolución General n°3997-E, son aquellas efectuadas con sujetos que –respecto de dichas operaciones- revistan el carácter de consumidores finales”.

III.- El tema en análisis ha sido desarrollado por el Sr. Juez Federal del Juzgado Federal de Paraná n° 2 en los autos caratulados



“Colegio de Escribanos de la Provincia de Entre Ríos y otros s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” expte. n° 12.972/18 de fecha 7 de febrero del corriente año.

Allí ha sostenido que el art. 10 de la ley 27.253 es absolutamente claro al establecer la obligatoriedad del uso de esos medios de pago para a) habitualistas en la venta de cosas muebles para consumo final, b) prestadores de servicios de consumo masivo, c) sujetos que realicen obras y d) sujetos locadores de cosas muebles, y que no se advierte en la referida norma que el ejercicio de las “profesiones liberales” se encuentre incluido en ninguna de las categorías enumeradas.

Señaló, asimismo, que el legislador en ningún momento incluyó a los servicios que prestan los profesionales universitarios matriculados dentro del grupo de obligados. Es más, entendió que se encargó de excluirlos expresamente al referirse a “consumo” y “masivo”.

Destacó que en el segundo párrafo del art. 2° de la ley 24.240 al definir “proveedor” excluyó expresamente a los servicios de profesionales liberales que requieran para su ejercicio título universitario y matrícula otorgada por colegios profesionales reconocidos oficialmente o por autoridad facultada para ello (art. sustituido por art. 2° ley 26.361). En consecuencia, los referidos servicios profesionales quedaron fuera de las relaciones de consumo.

Al referirse a la Circular 1/2017 señaló que el organismo recaudador no solo ha extendido indebidamente el marco del art. 10 de la ley 27.253, sino que además mezcla sus términos para hacer extensiva a todos los casos el carácter de “consumidores finales” que el Legislador solo empleó para el primero. Manifestó que, la única vez que la norma empleó el término “consumo final” fue para referirse a “...la venta de cosas muebles...”, nunca para el resto de las operaciones, con lo que la interpretación efectuada por el Administrador mediante la circular analizada resultó manifiestamente arbitraria habida cuenta que





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL 8

desnaturalizó la norma que reglamenta, pretendiendo modificar su extensión mediante la manipulación de sus términos.

Por último, indicó que idéntica reflexión cabe respecto de la Res. Gral. 3997-E en tanto –en lo que atañe al caso- en la sección b) de su art. 1º incluye los servicios profesionales; siendo que ambas normas resultan ser de rango inferior de la que pretenden reglamentar e interpretar alterando y desnaturalizando lo dispuesto por el Legislador.

Agregó también que, para decidir la cuestión no hace falta ingresar en el análisis del término “masivo”, ni si la prestación de los servicios profesionales liberales puede ser caracterizada como servicio masivo, debido a que el legislador excluye estas profesiones al utilizar el término “consumo”.

Por todo lo expuesto, compartiendo el análisis efectuado y los fundamentos vertidos por el Sr. Juez Federal de Paraná, corresponde admitir la demanda interpuesta.

IV. A mayor abundamiento, si bien lo dicho en los considerandos precedentes alcanza para decidir la cuestión; no es dable soslayar que el principio de legalidad rige con estrictez en materia de derecho tributario. En este sentido, cabe recordar que es doctrina de la Corte Suprema que la determinación del hecho imponible es facultad del legislador, pues es el Congreso Nacional quien tiene la atribución de elegir el objeto imponible, determinar la finalidad de la percepción y disponer la valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen (C.S. “Fallos”: 314:1293; 332:1571, entre otros).

En el caso, la inclusión de diferentes sujetos en la obligación de aceptar determinados medios de pago realizada por la AFIP vulnera este principio pues en la norma legal no estaban enumerados abogados.

En consecuencia,

**FALLO:**



1) Haciendo lugar a la demandada instaurada por el Sr. Jorge Enrique Haddad contra el Estado Nacional (Ministerio de Hacienda) y contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y, en consecuencia, ordenando la suspensión de la Circular 1/2017 y de la Resolución General 3997-E.

2) Imponiendo las costas por su orden, atento los argumentos por los que se resuelve (conf. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

