CAF 49932/2015/CA2; D´ALESSANDRO JORGE HECTOR (TF 33405-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia del 16/3/23 (fs. 399/404 vta.) el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, "TFN"–, Sala A, resolvió confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, reencuadrar la multa impuesta al contribuyente, e imponer las costas según sus respectivos vencimientos.

En dicho decisorio –en lo que conformó el fondo del asunto debatido– se examinó el ajuste fiscal fundado en la impugnación de gastos en el impuesto a las ganancias y de créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado, a causa de lo establecido en los artículos 1° y 2° de la ley 25.345, comúnmente conocida como "ley antievasión", del año 2000.

Por su parte, el 7/7/10 (fs. 231/233), el mismo tribunal, Sala C, dictó una sentencia mediante la cual rechazó la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, con costas por su orden.

Finalmente, el 22/12/10 la Sala A del TFN rechazó la excepción de incompetencia parcial opuesta por la representación fiscal, con costas, al igual que la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

II. Contra las tres sentencias se alzó la parte demandada a fs. 411, recurso concedido a fs. 412 por el TFN.

En su expresión de agravios (fs. 420/425), la representación fiscal hace saber a esta Alzada que desiste parcialmente de la apelación incoada, manteniéndola únicamente con respecto a la sentencia del 22/12/10, puntualmente en lo que respecta a la imposición de costas a su cargo.

Para ello acompaña la Nota IF-2023-01199239-AFIP-SDGTLI#DGIMPO, de la Subdirección General de Técnico Legal Impositiva (fs. 418/vta.), en la cual se presta conformidad con la propuesta de desistir de la apelación de las sentencias del 16/3/23 y del 7/7/10, manteniéndola únicamente con relación a la del 22/12/10, respecto de la imposición de costas al fisco nacional.

Sostiene que la postura de las distintas salas del TFN conllevó al planteo de la excepción de incompetencia, en la convicción del derecho pretendido.

Efectúa una reseña de distintos pronunciamientos, tanto del TFN como de esta Cámara de Apelaciones, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se modifique la sentencia apelada, ordenando que las costas sean distribuidas por su orden.

Vale destacar que dicho memorial no fue contestado por la actora (v. fs. 431).

III. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

IV. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. Fallos: 300:985).

Así pues, "…*lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. esta Sala, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa CAF 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa CAF 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa CAF 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa CAF 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa CAF 72673/2018 del 7/5/19, entre otros; Sala IV, causa

CAF 11.341/2021, "Coarco SA - Dycasa SA - Mako SACIFIA - UTE (TF 73136426-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 23/09/2021).

V. Dado el estado actual de esta *litis*, como primera medida se impone reconocer que el cauce procesal transitado por la demandada es correcto, desde que se ajustó a lo normado en el artículo 189 de la ley de rito fiscal. El mismo dispone que: "*Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva*".

Ello sentado, y adentrándonos al asunto que corresponde decidir, vale destacar que se identifica con las costas que el TFN impuso al fisco nacional en la sentencia del 22/12/10.

Como se dijera, en dicho decisorio, el TFN –en lo que aquí incumbe mencionar– rechazó la excepción de incompetencia parcial opuesta por la representación fiscal, en el marco del ajuste practicado por aplicación de la ley 25.345 (v. fs. 74/85).

Para así resolver, consideró que resultaba competente pare entender en el planteo, dado que el ajuste se había practicado a través de una "determinación de oficio", más allá de la forma del acto dictado por el organismo recaudador.

VI. Sabido es que, en su momento, la aplicación de la ley 25.345 dio lugar a un encendido debate en la doctrina y en la jurisprudencia, con proyecciones de índole constitucional.

Entre los asuntos de confrontación, cabe recordar, se encontraba el tocante a la competencia en razón de la materia del TFN para entender en las intimaciones cursadas por la AFIP.

Ese estado perduró hasta el dictado de la sentencia recaída en los autos "*Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI*", por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 19/3/14 (v. Sala IV, *in re* "*Moroni, Omar Ernesto c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 47935/2014, Considerando 7°, del 14/6/17).

Si bien la jurisprudencia mayoritaria era proclive a admitir la competencia del TFN para entender en esos asuntos, a partir del dictado de aquel precedente la cuestión quedó definitivamente zanjada.

Siendo ello así, resulta de recibo la postura sostenida por la representación fiscal, toda vez que la oposición a la competencia del TFN fue planteada el 29/3/10, cuando aún el debate se hallaba en su plenitud.

Nótese incluso que, en la sentencia de otra Sala del mismo tribunal –la del 7/7/10–, en un planteo similar –en un expediente que luego se acumuló–, si bien rechazó la excepción de incompetencia opuesto por el fisco nacional, distribuyó las costas por su orden.

VII. En suma, dadas las singularidades que presenta el caso, tornase aplicable la máxima contenida en el quinto párrafo del artículo 184 de la ley de procedimiento tributario, que autoriza "*eximir total o parcialmente de esta responsabilidad* [la de pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria al litigante vencido], *siempre que* [se] *encontrare mérito para ello…*".

Tiene dicho esta Sala que el principio general en materia de costas es que se imponen al vencido, puesto que el fundamento –y principio esencial– de la institución radica en el hecho objetivo de la derrota, habida cuenta que la aplicación de costas al vencido importa una reparación de los gastos necesarios que fueran efectuados por la parte que ha resultado vencedora en el pleito, para obtener el reconocimiento de su derecho (v. esta Sala, Causa CAF 2300/2008, *in re* "*Pancho Dotto y Asociados SA c/ EN - AFIP- DGI - Resol. 7/02/07 s/ Dirección General Impositiva*", del 26/6/13; en sentido concordante, Sala IV, causa CAF 5717/2021, "*Rosemberg, Orlando Luis c/ EN-AFIP-Ley 20.628 s/ Proceso de conocimiento*", del 19/03/2024).

Empero, ese principio admite excepciones, entre las cuales se encuentra la contenida en el segundo párrafo del mentado artículo 68, el cual dispone que el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad (cfr. CSJN, Fallos: 311:809, y 317:1640, entre otros).

En efecto, "*... aunque una de las partes haya sido totalmente vencida en el pleito, el artículo 68, apartado 2° del código procesal confía al arbitrio de los jueces eximir a aquélla del pago de las costas*" (cfr., CNACAF, esta Sala, *in re* "*Puntal S.A.C.I.F.I.A. c/ Banco Hipotecario Nacional*", del 31/08/82; Causa Nº 33.869/2012, *in re* "*Gil Gómez, Víctor Daniel c/ EN-AFIP y otro s/ Proceso de Conocimiento*", del 28/6/16 y Causa N° 40998/2017, *in re* "*Graetz, Roberto Guillermo c/EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*", del 4/7/22; en sentido concordante, Sala IV, "Rosemberg", fallo cit.).

En el *sub lite*, independientemente de la especial regulación consagrada en la ley de rito fiscal para los procesos que se ventilan ante el TFN (ley 11.683, art. 184), no se soslaya que el artículo 197 de la misma estatuye que resulta de aplicación supletoria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Por consiguiente, es adecuada la distribución de las costas en el orden causado, cuando el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (cfr. CSJN, Fallos: 280:176, considerando 14° de la mayoría, y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CSJN, Fallos: 320:2964), de tal modo que todo ello ha podido generar en la parte "*...la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable*" (cfr. CNACAF, esta Sala, Causas Nº 28627/2008, *in re* "*Juki SACIFIA (TF 18574-I) c/ DGI*", sentencia del 29/03/12, y Nº 30272/2012, *in re* "*Morales, Silvia Mónica c/ EN-PEN- AFIP-Resol. 3212/11 s/ amparo Ley 16.986*", del 20/12/12; en el mismo sentido, Sala IV, *in re* "*Tabacalera Sarandí SA c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*", Causa Nº 8093/2018, del 31/10/23 y "*Nagy Abonyi, Carlos Alberto y otros c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ proceso de conocimiento*", Causa Nº 3361, del 16/4/24.

VIII. En suma, a partir de todo lo expuesto, se concluye que corresponde modificar el punto resolutivo N° 1 de la sentencia del 22/12/10 (fs. 100/106 vta.), disponiendo que las costas se distribuyan en el orden causado.

En cuanto a las costas de Alzada, siguiendo el mismo criterio, también se distribuyen en el orden causado (CPCCN, art. 68, segundo párrafo).

IX. Por último, en cuanto a la notificación de la presente sentencia a las partes, lo deberá ser a cargo del TFN, atento a las particularidades que presenta esta causa.

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la representación fiscal y, en consecuencia, modificar la sentencia del 22/12/10, en los términos y con el alcance explicitado en el *Considerando VIII*. Costas de Alzada por su orden.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, devuélvase al Tribunal Fiscal de la Nación y notifíquese del modo explicitado en el *Considerando IX*.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 02/05/2024
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#27488792#410051475#20240430150317037