CAF 2030/2023/CA2; TENK SA (TF 110109100-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia del 19/10/23 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"– resolvió confirmar el acto apelado, con costas.

Para así resolver, en primer término señaló que la cuestión debatida giró en torno al "impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas corrientes bancarias y otras operaciones" –en adelante, "IDyCB"–, períodos fiscales 12/16 a 8/17, en cuya virtud la administración ajustó la obligación tributaria, intimando al pago de las sumas resultantes, con más los intereses resarcitorios, aunque sin aplicar ninguna sanción, debido a que se había presentado la situación contemplada en el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria.

Luego de exponer los argumentos esgrimidos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, rechazó el planteo de nulidad articulado por la apelante, afirmando que no se avizoraba ningún vicio que afectara la validez del acto administrativo apelado. Por esta decisión no impuso costas, ya que la cuestión no había sido planteada como una excepción previa.

En cuanto al fondo del asunto, expresó que la fiscalización se generó a partir de la presentación efectuada por la actora, bajo los lineamientos de la RG (AFIP) 3900, a cuyo tenor se llevaron a cabo cruces informáticos en los cuales se advirtieron significativos movimientos y acreditaciones bancarias.

Expuso que allí se detectaron diferencias entre los ingresos declarados y acreditados, y los pasivos contraídos.

Destacó que, de conformidad con lo que surge del informe final de inspección, en el período fiscalizado la firma habría realizado dos tipos de actividades. Por un lado, en función de los comprobantes aportados por la encartada –que consistían en recibos

de entrega de dinero en efectivo con la leyenda: "*Recibimos en concepto de cancelación de gestión de pagos por los cobros, realizados a través de los cheques por nosotros endosados durante el presente mes, la suma de $ xxx*"– se detectó que los clientes entregaban cheques a Tenk SA y ésta giraba dinero en efectivo menos una comisión por la gestión de cobranza; por el otro, facturaba en concepto de "*Gestión de cobro*" un servicio que consistía en la recepción de cheques, que eran depositados en sus cuentas bancarias a cambio de dinero en efectivo y/o transferencias en favor de quien el cliente indicara.

Destacó que el 14/11/19 la inspección actuante requirió a la fiscalizada que aportara la totalidad de los recibos emitidos a sus clientes y, luego de solicitar una prórroga, acompañó los documentos que estaban en su poder, junto con la copia de una denuncia policial –del 21/8/18–, en la cual constaba el extravío de gran parte de los comprobantes.

Declaró que los inspectores consideraron que la operatoria descripta no se encontraba alcanzada por la exención prevista en el artículo 10 inciso d) del anexo al decreto 380/01, puesto que no se cumplía, al menos, con uno de los supuestos previstos para reconocer que la empresa se dedicaba exclusivamente al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros.

En orden a lo relatado, reseñó los artículos 1° y 2° de la ley 25.413 y el artículo 10 inciso d) del anexo del decreto 380/01, especificando que este último, en el texto aplicable a los períodos determinados en autos, disponía la exención de los débitos y/o créditos para cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo especifico de su actividad, por parte de las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.

Remarcó que la firma apelante sostuvo que la frase "*de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios*" referiría a otras alternativas de actividades alcanzadas por la exención, las cuales podrían estar referidas a facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios. Sobre el particular, expresó que el fisco nacional rechazó esa interpretación, bajo la comprensión de que los "*otros servicios*" a que refiere el inciso d) del artículo 10 del anexo del decreto 380/01, se encuentran detallados en el punto 2° del inciso a) del artículo 3°, relativos a resúmenes de tarjetas de compras, fundaciones, servicios de televisión por cable y planes de ahorro previo para fines determinados por grupos cerrados, etc.

Afirma que, según la demandada, para gozar del beneficio fiscal deben darse, en forma concomitante, tres circunstancias: *i)* que se trate de una empresa dedicada al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, o una agencia oficial de aquella; *ii)* la cancelación de facturas de servicios públicos, impuestos u otros servicios y *iii)* que las cuentas se utilicen específicamente en el desarrollo de esa actividad.

Expuso que el servicio de canje de cheques efectuados por la recurrente no se corresponde con los términos de la exención usufructuada.

Mencionó que el texto legal que establece la exención es claro, resultando de aplicación las pautas hermenéuticas que establecen que cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación.

En otro orden de consideraciones, explicó que la apelante invocó la RG (AFIP) 3900, que regula el "Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios y otras actividades", cuyo artículo 9° establece la permanencia de la inscripción, en la medida que el contribuyente observe una correcta conducta fiscal, y el artículo 11 dispone que el

fisco nacional puede constatar el incumplimiento de los requisitos o condiciones fijados para el goce del beneficio, pudiendo disponer la exclusión de oficio.

Según la tesis de la actora –reseñó–, la determinación de oficio practicada por el ente recaudador representaría una violación a la teoría de los actos propios, seguridad jurídica y deber de obrar de buena fe, pues desconoció los beneficios que habían sido concedidos.

En rechazo de este postulado, sostuvo que el fisco conserva las atribuciones de verificar las condiciones de permanencia en el mencionado registro, de modo que la propia resolución general citada es clara, en cuanto a que el beneficio en cuestión es de carácter precario, pues se supedita al cumplimiento de las estipulaciones prefijadas.

Aseveró que la norma que prevé la exención en el gravamen en trato es clara y no deja lugar a dudas, destacando que limita su alcance a aquellas cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo especifico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.

Apuntó que en el caso concreto existieron recibos aportados por la propia actora, que dan cuenta de que la operatoria consistía en el canje de cheques.

Destacó que la prueba producida en la causa no logra revertir el achaque fiscal, dado que sólo consistió en la manifestación de un cliente de la firma –que informó acerca de su relación puntual y reconoció la prestación de servicios de cobranza de Tenk SA, y pagos por cuenta y orden de terceros– y el informe del Banco de Comercio, que aportó el resumen de la cuenta bancaria durante el período 12/16 a 8/17.



#37467695#437987861#20241204114020736

Por otro lado, afirmó que el cálculo de los intereses resarcitorios se ajustó a los términos del artículo 37 de la ley 11.683.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo su recurso de apelación el 30/11/23 –concedido el 1/12/23– y expresando agravios el 20/12/23, el cual fue contestado el 13/3/24.

III. En su memorial, Tenk SA plantea que le causa agravio que se considere que, a la operatoria cuestionada, no le alcanzada la exención contemplada en el inciso d) del artículo 10 del anexo del decreto 380/01.

Asevera que el tribunal de grado consideró que todos los créditos y débitos bancarios deberían verse reflejados en la facturación de la firma, lo cual califica de insólito, en contraste con el objeto social y la actividad que realiza la firma.

Señala que su parte realizó pagos y cobranzas por cuenta y orden de terceros, conforme surge de los contratos firmados con los clientes que requirieron sus servicios. Indica que esos contratos, junto con el estatuto y restantes instrumentos requeridos, fueron presentados a la –entonces– AFIP.

Declara que la administración tributaria examinó tanto a su parte como a sus clientes, contratos y servicios prestados –incluyendo el estatuto y las cuentas bancarias–, en varias ocasiones aprobó la exención, en los términos de la RG (AFIP) 3900.

Explica que se desconoció que el texto ubicado después de la coma, en el precepto en cuestión, se refiere a “otras alternativas de actividades alcanzadas por la exención”, contrariando la voluntad legislativa, al restringir su alcance al detalle contenido en el punto 2 del inciso a) del artículo 3° del decreto 380/01, que son meramente enunciativos.

Transcribe y efectúa una exposición acerca del artículo 10, inciso d) del anexo del decreto 380/01.

Asevera que las cuentas en cuestión fueron utilizadas exclusivamente por su parte en el desarrollo específico de su actividad, que es la que consta en sus estatutos y en los contratos firmados con los clientes.

Reproduce la frase: "*de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas*", y declara que lo consignado después de la coma que la separa de la actividad de cobranza por cuenta y orden de terceros, se refiere a otras alternativas de actividades alcanzadas por la exención, las cuales pueden estar referidas entonces a facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios no definidos en la norma. De ahí que las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos, o a cobranza por cuenta y orden de terceros –y los agentes oficiales de dichas empresas–, pueden solicitar la exención en el impuesto.

Detalla las oportunidades en las cuales la administración reconoció su carácter de sujeto exento en el tributo.

En otra sección de su memorial, afirma que la –entonces– AFIP interpretó erróneamente al artículo 10° del anexo del decreto 380/01, y formula explicaciones en torno a los mecanismos de interpretación de las normas tributarias.

Señala que existió un apartamiento de los parámetros de la norma aplicable, y un cambio arbitrario de las condiciones de otorgamiento de la exención. Invoca la teoría de los actos propios.

Sostiene que cada vez que le fue otorgada una nueva exención, respecto de una cuenta bancaria, recibió del organismo fiscal una suerte de "certificado de buena conducta", que ratificó que todas sus actividades con sus clientes estaban analizadas y controladas. Por ello acusa que hubo un cambio repentino por parte del organismo.

En otro orden, señala que el ajuste fiscal se apoyó en una presunción no aplicable a su operatoria, que consistió en la

adopción de la diferencia entre los ingresos declarados, las acreditaciones bancarias y los pasivos contraídos.

Destaca que es natural que una empresa que se dedica a la cobranza por cuenta y orden de terceros registre acreditaciones bancarias que superen a los montos facturados. Brinda el siguiente ejemplo: la acreditación puede ser de $100.000 –cobrado por cuenta y orden de terceros– y la facturación solo por $1.300, que corresponde a la retribución por la prestación del servicio.

Acusa que el análisis de su actividad fue llevado a cabo de manera arbitraria

Explica que su parte, además de las cuentas bancarias por las cuales se le había reconocido la exención, poseía otras a cuyo respecto no solicitó el análisis ni otorgamiento de exención alguna, precisamente porque tanto Tenk SA como cualquier otra sociedad que tenga cuentas corrientes exentas del ICyDB, también inevitablemente lleva a cabo actividades ajenas a las previstas en el anexo del artículo 10 del decreto 380/01 –pago de gastos de librería o traslados de personal, por ejemplo– y a tal fin se utilizaron cuentas bancarias a cuyo respecto no se peticionó exención alguna. Especifica que contaba con once cuentas corrientes sin pedido de exención.

Declara que le causa agravio que se pretenda aplicar la sanción de multa prevista en los artículos 46 y 47 inciso a) de la ley 11.683, y que no se hubiere hecho lugar a la totalidad de la prueba ofrecida.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada.

IV. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que 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; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 72680/2018, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 2/5/24).

V. 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. CSJN, 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 Cámara, Sala III, "*La*

Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, "*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 9/5/24).

VI. Que según se desprende de las piezas que componen esta causa, lo cual incluye a los antecedentes administrativos acompañados en formato digital –*DEO,* sistema "*Lex 100*"– que se tienen a la vista, el debate gira en torno a la situación fiscal de Tenk SA frente al IDyCB, particularmente a partir de la detección de determinadas operaciones realizadas durante los períodos fiscales 12/16 a 8/17.

De acuerdo con la construcción fiscal –admitida por el TFN–, se trató de la ejecución de ciertos negocios que no estarían cubiertos por la norma de excepción contenida en el anexo del decreto 380/01, artículo 10 inc. d).

De acuerdo con el relato del Tribunal Fiscal, la fiscalización advirtió que se trató de dos clases de operaciones –servicios–, que conducían a comprender que la encartada no se dedicaba exclusivamente a la prestación del servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros.

Por un lado, la recepción de cheques y la entrega de dinero en efectivo contra recibo –con la leyenda: "*Recibimos en concepto de cancelación de gestión de pagos por los cobros, realizados a través de los cheques por nosotros endosados durante el presente mes, la suma de $ xxx*"–, menos un porcentual, que

correspondía a una comisión remunerativa. Por el otro, la recepción y depósito de cheques en sus propias cuentas bancarias, a cambio de dinero en efectivo y/o transferencias a quien el sujeto indicara, servicio por el cual se emitía una factura en concepto de "*Gestión de cobro*".

De la lectura de la resolución 45/21 (DV MRRI), que determinó de oficio la materia imponible, se desprende que, en lo medular, la fiscalización efectuó un detalle de las ventas realizadas por la firma en el periodo analizado, adoptando los comprobantes aportado por la firma, en los cuales se efectuó únicamente un canje de cheques por efectivo, recibiendo una comisión por valor entre 1,33% y 2%.

Bajo esa plataforma, el organismo recaudador aseveró que, para gozar de la exención, deben darse en forma concomitante las siguientes tres circunstancias: *a)* estar en presencia de una empresa dedicada al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, o una agencia oficial de aquella; *b)* que se trate de la cancelación de facturas de servicios públicos, impuestos u otros servicios, y *c)* que las cuentas bancarias se utilicen específicamente en el desarrollo de dicha actividad.

En tal sentido, aludiendo al principio de especificidad –ítem *a)*–, al corroborarse que la firma no tenía por única actividad la allí descripta, dejó de corresponderle el beneficio consagrado en la normativa del tributo en cuestión.

Como se expuso anteriormente, el TFN convalidó esta tesitura, en orden a los fundamentos reseñados en el *Considerando I*, lo cual valió la apelación y los agravios de la parte actora.

VII. Que, al alzarse Tenk SA contra la sentencia del TFN, presentó los agravios reseñados en el *Considerando III*.

En lo sustancial pueden clasificarse de la siguiente manera:

(i) La operatoria en trato fue analizada arbitrariamente; por esa razón se concluyó que a su parte no le alcanza la exención prevista en el anexo del decreto 380/01.

En este aspecto, realza el valor probatorio del estatuto de la firma y de los contratos suscriptos con los clientes.

(ii) La interpretación del artículo 10, inciso d) del anexo del decreto 380/01, fue errónea.

(iii) Hubo un apartamiento de los parámetros de la norma, y un cambio arbitrario de las condiciones de otorgamiento de la exención por parte del organismo fiscal.

(iv) El ajuste fiscal se sustentó en la activación de presunciones no aplicables al caso.

VIII. Que con relación a los argumentos presentados por la recurrente, primeramente cabe poner de resalto que guardan sustancial semejanza con los expuestos al apelar el ajuste fiscal ante el TFN. Ambos instrumentos –el recurso de apelación ante el TFN y el recurso de revisión y apelación limitada ante esta Cámara de Apelaciones– mantienen similitud.

Al respecto –y a modo de adelanto a lo que se explicará en el considerando siguiente–, estos juzgadores consideran que el examen efectuado por el TFN no adolece de arbitrariedad, y el resultado de su labor es razonable y ajustado a una recta apreciación de los hechos.

Frente a este escenario, los agravios en trato se traducen en una disconformidad, tanto con el contenido de la resolución 45/21 (DV MRRI), como de la sentencia que la examinó, mas sin aportar elementos suficientes para comprender que esta última merezca reproche en esta instancia de revisión.

En este sendero, siguiendo la máxima impresa por el legislador en el artículo 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –“CPCCN”–, cabe recordar que la expresión de

agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocadas, trasluciendo una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmoverla (v. esta Sala, *in re* "*Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", Causa CAF 45090/2015, del 14/5/19; "*Edesa SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 62055/2019, del 3/3/21 y "*Wintershall SA (TF 31510-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 5262/2023, del 3/8/23, entre otros).

Es que, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios, por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa, ello no puede conducir al extremo que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (cfr. esta Sala, *in re* "*Hernández Pedro Mario y otros c/ EN – M Seguridad – GN – Dto 679/97 s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg*.", Causa CAF 46871/2012, del 30/4/19; "*Platamar SA (TF 9208-A) c/ DGA*", Causa CAF 11830/2004, del 23/9/11 y más recientemente: "*Hilado SA c/EN-AFIP-DGA s/ Dirección General de Aduanas*", Causa CAF 49837/2016, del 21/12/23 y –en su actual integración–: "*Silva, Carlos Marcelo c/EN-AFIP-Resol 682/20 s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 2341/2022 y "*Saporiti SA c/DGA s/ Dirección General de Aduanas*", Causa CAF 14654/2019, ambas del 21/5/24).

IX. Que ahora bien, sin desmedro de lo anterior, y en línea con lo que se adelantó en el segundo párrafo del *Considerando VIII*, cabe reconocer que el análisis llevado a cabo por el Tribunal Fiscal, respecto de las operaciones cuestionadas por el fisco nacional, junto con la interpretación y aplicación de la regla establecida en el

anexo del decreto 380/01, artículo 10, inciso d), son razonables a la luz de las exposiciones de las partes y las probanzas arrimadas.

En efecto, la parte actora no ha brindado una explicación clara y circunstanciada respecto del achaque del fisco, concerniente a las operaciones de descuento de cheques. Particularmente, si bien adujo que Tenk SA contaba con varias cuentas bancarias que se utilizaban para fines ajenos a su objeto social, no arrimó elementos de prueba que permitieran considerar este asunto en el estudio global del caso (v. esta Sala, *in re*: "*Sociedad de Bolsa Epsilón SA (TF 38593-I) s/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 36822/2016/CA2, del 27/8/24).

De su lado, la interpretación normativa que dicha parte propicia, no se condice con una discreta labor encaminada a develar el verdadero sentido y alcance del dispositivo.

El precepto dice: "*Estarán exentos del impuesto los débitos y/o créditos correspondientes a… Cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios*…" (subrayado agregado).

Afirmar que la voluntad del legislador ha sido eximir a otros servicios que prestan los sujetos –recalca la actora: "otras alternativas de actividades alcanzadas por la exención"–, importa forzar indebidamente el enunciado, alterando su recto significado.

Es que el precepto luce suficientemente claro: "*las facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios*" son los componentes que –a título enunciativo– pueden ser pagados-cobrados a través de los servicios electrónicos que prestan las empresas a las que se dirige el precepto.

En este andar, no debe soslayarse que las palabras de la ley deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (CSJN, Fallos: 306:796 y sus citas), aplicando directamente la letra de la ley cuando esta no exija un esfuerzo de interpretación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 325:1525; 328:43; 329:3470 y 5621; 330:1356, 4476 y 4988, entre otros). Ha de evitarse, pues, el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado la sanción de las normas (Fallos: 310:464; 500 y 937; 312:1484; 318:879).

Y, en materia de *exenciones impositivas*, es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

X. Por último, en cuanto a que el fisco nacional asintió en varias ocasiones que Tenk SA cumplía con los requisitos para gozar de la exención en cuestión (cfr. RG AFIP 3900), y que luego se apartó arbitrariamente de sus "propios actos", es correcto lo afirmado por el tribunal de grado, en cuanto a que el reconocimiento del beneficio es de carácter precario, pues se supedita al cumplimiento de las estipulaciones consagradas en el reglamento.

Por lo demás, no puede afirmarse que la demandada haya incurrido en contradicción. Si bien la Corte Suprema ha señalado que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con una conducta anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (cfr. Fallos: 313:367; 315:59; 320:2233; 325:1787; en igual sentido, esta

Sala, *in re*: "*Loekemeyer, Marisa c/ EN-Ministerio de Turismo y Deportes s/ Empleo público*", Causa CAF 464/2019, del 20/10/22 y "*Varela Enrique Rene c/UBA s/ empleo público*", Causa CAF 67748/2015, del 18/11/21), lo cierto es que en modo alguno el posterior cambio de criterio sobre la base de fundadas razones, podría llevar a considerar aplicable esta doctrina (v. esta Sala, *in re*: "*Western Union Financial Services Argentina SRL c/ EN-AFIP-DGI s/proceso de conocimiento*", Causa CAF 17977/2018, del 11/4/24).

XI. Que como resultado de todo lo examinado, se concluye que **la sentencia apelada se ajusta a derecho**, razón por la cual **debe ser confirmada**; con costas, al no existir motivo para apartarse del régimen general contenido en el primer párrafo del artículo 68 del CPCCN.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas.

Teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y las etapas cumplidas, se CONFIRMAN los honorarios regulados en la instancia anterior (cfr. arts. 6°, 7°, 19, 37 y 38 de la ley 21.839 y arts. 16, 19, 21, 29, 44 de la ley 27.423).

Asimismo, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la alzada en 26 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de pesos un millón seiscientos once mil ochocientos setenta –$1.611.870– (ley 27.423, art. 30 y concs. y Res. SGA 2910/24).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá

adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

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, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 05/12/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37467695#437987861#20241204114020736