Expte. Nº 25.194/2023.-

///nos Aires, 1 de septiembre de 2023.- PGR/RDS

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Consultatio SA (TF 31752-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 9/12/2021 (ver fs. 2/12 del documento digitalizado), el Tribunal Fiscal de la Nación revocó en todas sus partes la resolución N° 09/08 correspondiente al período fiscal 2002, con costas; y confirmó la resolución N° 48/08 respecto al período fiscal 2003, en todas sus partes, con costas, salvo en lo que respecta a la reducción de la multa impuesta, las que fueron distribuidas por su orden.

Asimismo, en fecha 17/10/2022 (ver fs. 2/4 del documento digitalizado) reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por la actora y de la perito contadora; los que fueron apelados por altos por el Fisco y por bajos por la actora (ver fs. 5/6 del documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo señaló que, por medio de dichos actos administrativos se determinaron de oficio las obligaciones de la recurrente frente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2002 y 2003, respectivamente. En ambos casos se aplicaron multas con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Como primera medida, analizó los agravios de la recurrente relacionados con la supuesta inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24.073, el artículo 4 de la ley 25.561 y el artículo 5 del decreto 214/02 y/o cualquier otra norma legal o reglamentaria análoga.

Refirió que, más allá de la imposibilidad que tiene dicho Tribunal para expedirse sobre la validez constitucional de una norma en virtud de la regla limitativa del artículo 185 de la ley 11.683 (t.o.v), lo cierto es que la cuestión mereció tratamiento específico de nuestro Máximo Tribunal.

Así, recordó que el Cimero Tribunal zanjó la cuestión mediante las decisiones dictadas en las causas: “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía s/amparo", del 30/06/2005, efectuando una transcripción parcial de lo decidido en dicha causa y que, a su vez, dicho criterio fue reafirmado en los precedentes: “Candy S.A. c/A.F.I.P. y otro”, de fecha 3/07/2009 y más recientemente en: “Sociedad Rural de Río V c/A.F.I.P. s/ordinario”, de fecha 4/08/2016.

Destacó que las normas que la recurrente intenta tachar de inconstitucionales han sido convalidadas por nuestro más Alto Tribunal sobre la base de los argumentos expuestos en dichos precedentes. No obstante lo cual, allí se estableció que las normas que impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación

#37890957#381908837#20230831201700653

impositivo son constitucionalmente válidas, salvo que el contribuyente demuestre que se le esté vulnerando la garantía de inviolabilidad de la propiedad al producir efectos confiscatorios en el patrimonio o renta del contribuyente.

Sentado lo anterior, analizó si se ajustaban a derecho las resoluciones en crisis.

Apuntó que, de conformidad con las conclusiones vertidas en el informe contable producido en la causa cabía tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido por Nuestro Máximo Tribunal en el Considerando 8° del precedente “Candy” antes citado, por lo que correspondía revocar la resolución apelada respecto al período fiscal 2002.

A su vez, expresó que lo decidido por dicho Tribunal respecto del período fiscal 2002, implicaba que la declaración jurada originalmente presentada, arribaba a un quebranto de $ 2.204.493,88 que se encontraba correctamente calculado y que no fuera cuestionado por los peritos, conforme se desprende de la respuesta al punto 5° del informe presentado y, por ende, se hallaba debidamente computado en la declaración jurada del período fiscal 2003 y correspondía que sea tenido en cuenta a los efectos de verificar si existió un supuesto de confiscatoriedad en dicho período fiscal.

De ese modo, resaltó que surgía evidente que el Impuesto a las Ganancias calculado por el período fiscal 2003, sin tener en cuenta el ajuste por inflación impositivo de $ 414.491, ascendería a la suma de $ 4.928.173.92 y por ello no resultaba confiscatorio, respecto del resultado impositivo de $ 13.666.005.93 que fuera calculado por la actora, según la declaración jurada presentada por dicho período fiscal.

Por todo lo expuesto, dispuso confirmar la resolución apelada por el período fiscal 2003, en cuanto impugnó el ajuste por inflación impositivo computado por la actora.

Finalmente, se expidió respecto a la multa aplicada por el Fisco Nacional a través de la Resolución N° 48/08, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o.v.).

Señaló que dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la *sub examine*- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el “juez administrativo” haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, adujo que el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encontraba verificado en la especie pues, como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal,

se detectó que la recurrente había efectuado una deducción de $ 414.491, al resultado contable correspondiente al ejercicio 2003 en concepto de “Ajuste por Inflación”.

Apuntó que, con respecto al elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente, debía tenerse presente que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiende que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

De ese modo, rechazó los argumentos esgrimidos por la recurrente, pues únicamente se limitan a señalar que en el caso de autos no se verifican ni los requisitos materiales, ni subjetivos requeridos por el artículo 45 de la ley 11.683, sin aportar prueba alguna que permita controvertir el criterio fiscal.

A lo dicho, agregó que no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, recordó que es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel 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, circunstancias éstas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

Por último, en cuanto al *quantum* de la misma, observó que el “Juez Administrativo” fijó la misma en el setenta por ciento del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo legal contemplado en la norma, razón por la cual estimó procedente reducir la misma al mínimo previsto por el artículo 45 de la ley ritual, con costas por su orden.

Por todo lo expuesto, dispuso revocar en todas sus partes la resolución N° 09/08 correspondiente al período fiscal 2002, con costas; y confirmar la resolución N° 48/08 respecto al período fiscal 2003, en todas sus partes, con costas, salvo en lo que respecta a la reducción de la multa impuesta, imponiéndose las costas por su orden.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte actora interpuso apelación con fecha 25/02/2022, habiendo expresado agravios el 22/03/2022 (ver fs. 13/33 del documento digitalizado).

Corrido que fuera el pertinente traslado, el Fisco Nacional formuló réplicas el 3/03/2023.

IV.- Que la actora en la fundamentación de su recurso, se agravió por cuanto la sentencia confirmó la sanción recurrida, aplicada por la demandada mediante la resolución N° 48/08, vinculada con el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2003.

Destacó que la conducta de su mandante se encuentra absolutamente exenta del elemento subjetivo, necesario para tener por configurada infracción alguna, y la propia sentencia es prueba de ello.

Adujo que el detalle pormenorizado que efectuó la sentencia de la jurisprudencia y las opiniones doctrinarias, llevan indudablemente a considerar el proceder de Consultatio Inversora S.A., como un obrar diligente y sin ocultación alguna.

A lo dicho, agregó que la sentencia -en cuanto confirmó la aplicación de multa- ha revocado en todos sus términos, por otro lado, la determinación de oficio vinculada con el período fiscal 2002 del Impuesto a las Ganancias, ocasión en la cual aplicó el mismo criterio impositivo del ajuste por inflación.

De tal modo, en lo específicamente referido a la sanción aplicada por la demandada y confirmada por la sentencia recurrida, por el impuesto a las ganancias (período fiscal 2003), advirtió que la sentencia contiene una flagrante contradicción ante los mismos hechos y conductas del mismo contribuyente.

En función de tales circunstancias, apuntó que no se puede pretender castigar al contribuyente cumplidor (tal su caso), sobre la base de la indudable interpretación de buena fe de una norma.

Citó jurisprudencia que estimó aplicable al *sub examine* y agregó que es clara en la necesidad de existencia de culpa o negligencia para poder aplicar la sanción que confirmara la sentencia recurrida a su mandante.

Así aseveró que, existiendo una causal exculpatoria -en particular el error excusable-, la aplicación de tal sanción -confirmada por la sentencia recurrida- no resultó justificada.

A lo dicho, agregó que la verificación fiscal efectuada ante su mandante, en cuanto condujo a la impugnación realizada, no “descubrió” elementos o información que estuvieren ocultos o fueren engañosos o reflejaren inexactidudes, sino que la demandada los tuvo siempre y todos a la vista, por constar claramente en los libros y no merecieron ninguna observación.

Sostuvo que la presunta detección de la deducción de $ 414.491, en concepto de ajuste por inflación, no fue ocultada en ningún momento por parte, tal como se pretende hacer creer en la sentencia recurrida, mediante el tercer párrafo del Considerando X.

Puso de relieve que, la declaración jurada presentada por su mandante respecto del Impuesto a las Ganancias, para el período fiscal 2003, no contiene dato alguno divergente con las constancias de sus registros contables, advirtiendo de tal modo que no han dado ninguno de los supuestos configurativos de inexactitud en la declaración jurada.

Aseveró que no resulta seriamente concebible pensar que no haya sido normal y razonable el comportamiento de su mandante frente al evento en que se

halló, en medio de la desenfrenada inflación sobrevenida en el país, en el curso de los años 2002 y 2003, que la obligó a proceder con la prudencia que exigía la situación así planteada, en resguardo de los fundamentales principios constitucionales, tan esencialmente valederos cuando se trata del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En tales consideraciones, solicitó se revoque la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con costas.

V.- Que, asimismo, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación con fecha 3/03/2022, habiendo expresado agravios el 28/03/2022 (ver fs. 35/40 del documento digitalizado).

Corrido que fuera el pertinente traslado, la parte actora formuló réplicas el 16/02/2023 (ver fs. 45/47 del documento digitalizado).

En la citada presentación recursiva, sostuvo que agravia a su parte lo decidido en el fallo recurrido, respecto a la imposición de costas a su parte por la revocación de la resolución N° 9/08.

De ese modo, destacó que en autos han quedado absolutamente acreditados los motivos por los cuales correspondía apartarse del principio objetivo de la derrota.

Citó jurisprudencia que estimó aplicable al *sub examine*.

Señaló que resulta arbitrario el hecho de que el Juzgador haya tenido especial consideración para arribar a su decisión el fallo “Candy” apartándose en lo que respecta a la imposición de costas en el mismo, dejando de lado la complejidad de la cuestión debatida.

Adujo que tal apartamiento por parte del Juzgador sobre el tópico demuestra la flagrante arbitrariedad en la que incurrió el Tribunal Fiscal en el decisorio bajo análisis.

A lo dicho, añadió que, la aludida confiscatoriedad que torna aplicable el precedente del Tribunal Cimero para uno de los períodos fiscales recién fue acreditada por la actora ante la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación y, por lo tanto, fue la actora quien obligó a litigar al Fisco, sin que sea ajustado a derecho imponerle las costas a este último.

Por tales consideraciones, solicitó se revoque la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con expresa imposición de costas a la actora.

VI.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*,

“Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 18952/2013, del 17/02/2021, entre muchos otros).

VII.- Que, en atención a los agravios introducidos por la parte actora, cabe recordar que aquí se discute la legitimidad de la resolución A.F.I.P. -D.G.I. N° 48/08, de fecha 27/08/2009, por conducto de la cual el organismo recaudador impugnó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2003, por haberse practicado el ajuste por inflación a dicho período.

Asimismo, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa en los términos del artículo 45 de la L.P.T.

De otro lado, el Fisco Nacional cuestionó la distribución de costas a su parte por la revocación de la resolución A.F.I.P. -D.G.I. N° 09/08, de fecha 30/04/2008.

VIII.- Que, en el pronunciamiento apelado, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución recurrida por el período fiscal 2003, en cuanto impugnó el ajuste por inflación impositivo computado por la actora.

En cuanto interesa, el Tribunal *a quo* analizó la procedencia de la calificación efectuada por el Fisco Nacional, teniendo en consideración la concurrencia necesaria de los dos elementos para el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley 11.683.

En primer lugar, tuvo por acreditado en autos el elemento objetivo, toda vez que de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente había efectuado una deducción de $ 414.491,00 al resultado contable correspondiente al ejercicio 2003 en concepto de ajuste por inflación.

Respecto al elemento subjetivo, concluyó que no se verificaba el supuesto de error excusable. Explicó que éste debía provenir de una razonable oscuridad de la norma, de la presunta aplicación de normas intrincadas o contrapuestas o, simplemente, por criterios interpretativos distintos, que colocan al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse en su aplicación; y que, no se advertían en la especie en virtud de la claridad de la legislación que diera sustento al ajuste.

IX.- Que, sentado lo anterior, cabe recordar que el artículo 45, primer párrafo de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.- establece que: *“[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable”.*

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado 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 le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos:* 271:297, entre otros).

Ello, no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume 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 el sistema legal vigente (cfr. *Fallos:* 278:266, entre otros y esta Sala, *in re,* "Conarsa S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.", Expte. Nº 9722/2015, del 11/06/2015).

En el caso, pretende la actora que se la exima de responsabilidad al subsumir su conducta en la causal de error excusable, ya que –sostuvo– su accionar resultó diligente y adecuado jurídicamente a las normas en vigor.

X.- Que, asimismo, corresponde señalar que para que proceda el error excusable en la presentación de la declaración jurada -que de ser verificado importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los términos en que viene redactado el artículo 45 de la ley 11.683 (t.v.)-, dicho error debe ser invocado en forma específica (no genérica) y además probado, lo cual no ocurrió en el *sub examine* (cfr. esta Sala en autos: "Scalise, María Gabriela (TF 23933-I) c/D.G.I.", del 10/04/2012 y Sala II, en su integración anterior, en autos: "Microcomp S.A. (TF 20327-I) c/D.G.I.", del 25/02/10, Expte. N° 31.370/06).

El contribuyente no cumple con tal recaudo, si sólo menciona que obró diligentemente y "sin ocultación alguna" o enumera una serie de conductas que considera suficientes para la existencia de error excusable.

En efecto, la norma referida tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., "Procedimiento Tributario", Bs. As., Ed. Depalma, 5ta. Edición, 1993, pp. 299/300 y esta Sala, *in re*, "Siat S.A. (TF 22133-I) c/D.G.I.", Expte. N° 42.985/2011, sentencia del 22/03/2012, entre otros).

Bajo tales parámetros, no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se ha demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal (cfr. esta Sala, *in re,* "Serial, Amílcar Nelson c/D.G.I.", Expte. N° 17.152/2012, del 7/06/2012, entre otros).

XI.- Que, aclarado lo anterior, de la lectura del escrito recursivo se desprende que la parte actora, por un lado, no desarrolló argumentación alguna tendiente a desvirtuar la conclusión a que arribara el Tribunal *a quo* en orden a la

#37890957#381908837#20230831201700653

legitimidad del acto impugnado, sino que se limitó a manifestar que la conducta de su mandante se encontraba absolutamente exenta del elemento subjetivo, necesario para tener por configurada infracción alguna, más sin refutar con sustento relevante la conclusión a la que arribara el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto a que la recurrente no aportó prueba alguna que permitirá controvertir el criterio fiscal.

Asimismo, no aportó en esta instancia elemento alguno que amerite interpretar los antecedentes del acto, de un modo diverso al que fuera efectuado en la instancia anterior (cfr. en este sentido, esta Sala, *in rebus*: “Varela, Fernando Gastón y otros c/E.N. –M° Seguridad –P.N.A.”, Expte. Nº 33.660/17, del 10/9/2019 y “Moscovich, Vanina Yael c/E.N. – A.F.I.P. s/Dirección General Impositiva”, Expte. N° 8218/20, del 9/3/2022); pues lo real y concreto es que en modo alguno fue siquiera controvertido el supuesto de hecho en que se sustenta la decisión de fecha 27/08/09 por medio de la cual, se impugnó el ajuste por inflación y determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias (período fiscal 2003).

Sentado ello, se observa que el planteo recursivo no aporta nuevos elementos, como así tampoco demuestra de manera concreta y puntual los errores o desviaciones en que habría incurrido el decisorio cuestionado.

Al respecto es relevante poner de manifiesto que el argumento central con base en el cual se desestimó su planteo recursivo en sede administrativa, y que por cierto tiene sustento en la propia situación de hecho configurada al momento del dictado del acto administrativo, radica en que la actora no adoptó los recaudos conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales, tanto más si se tiene en cuenta el carácter de gran contribuyente que reviste la empresa.

A ello, agregó que la existencia del error excusable no resultaba aplicable en el caso, al no existir oscuridad en las normas ni en su interpretación, careciendo ello de entidad como excusa para sustraerse al cumplimiento de las obligaciones que impone la ley.

En tales condiciones, es por demás evidente que las circunstancias de hecho consideradas por la autoridad administrativa al emitir el decisorio objetado, justificaron el temperamento adoptado con base en los ingresos efectivamente registrados por el actor, sin que para dicha oportunidad, se verificase la existencia de otro factor susceptible de modificar el monto comprobado; por manera que el acto se ajustó a los antecedentes existentes al momento de su dictado -aquí referenciados-, no advirtiéndose, por lo mismo, vicio alguno en su causa.

XII.- Que, por otra parte, también debe tenerse presente la vigencia irrestricta del principio que indica que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias

y esta Sala, *in re,* “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. Nº 91.325/2017, del 3/05/2018, entre otros).

En tal sentido, corresponde señalar que la presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos:* 319:1476, *in re,* “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M., colaboradora, *Procedimientos Administrativos*, Bs. As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

En razón de la vigencia de la citada norma y principio, es que le correspondía a la parte actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían al acto administrativo impugnado (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N. y esta Sala, en autos: “Ostry, Silvia Beatriz c/D.G.I.”, Expte. Nº 67.852/2020, del 18/06/2020, entre otros).

En tal orden de consideraciones, no se observa -siquiera mínimamente- que la presunción de legitimidad de la resolución impugnada haya sido eficazmente controvertida o cuestionada al punto que permita a este Tribunal modificar lo decidido en la instancia judicial anterior y administrativa previa.

En tal sentido, cabe referir que conforme surge del análisis efectuado hasta aquí, no se observa la pretendida ilegitimidad predicada por la actora; motivo por el cual, corresponde desestimar los agravios expresados en tal sentido dejando constancia que -como quedara dicho más arriba- el Tribunal se no encuentra obligado a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino solo aquellas que considere conducentes para la solución del caso.

Por ser ello así, cabe concluir que no sólo no se han aportado nuevos y relevantes elementos a los ya tenidos en cuenta en el marco de la tramitación administrativa, sino que como se ha visto, la actora no ha ensayado una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado -en los términos de lo establecido en los artículos 265 y concordantes del C.P.C.C.N.- con virtualidad suficiente a efectos de habilitar, por parte de este Tribunal, la revisión del decisorio

#37890957#381908837#20230831201700653

de fecha 9/12/2021; motivo por el cual corresponde desestimar las manifestaciones vertidas en el memorial, no resultando necesaria la formulación de consideraciones adicionales.

XIII.- Que, resuelto lo anterior, corresponde expedirse en punto a la apelación del Fisco Nacional por la distribución de costas dispuesta con respecto a la impugnación de la resolución N° 9/08, de fecha 30/04/2008.

Así las cosas, cabe recordar que el ordenamiento procesal establece -como principio- el criterio objetivo del vencimiento o derrota (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N.) y, con carácter excepcional, mediante resolución fundada, admite que dichos accesorios sean distribuidos en el orden causado.

En este sentido, este Tribunal ha entendido que en la medida en que la cuestión planteada fuera novedosa, o estuviera revestida de particularidades que la apartaban de los rasgos apreciables en la generalidad de los procesos en trámite por ante esta jurisdicción, habría mérito suficiente para distribuir los accesorios en el orden causado (cfr. esta Sala, *in re*, “Longar, Luis Antonio y otros c/E.N. -A.F.I.P. s/D.G.I.”, Expte. Nº 10.915/2020, del 22/12/2020).

Al respecto, corresponde señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en oportunidad de fallar la causa: “Candy S.A.” (*Fallos*: 332:1571, ya citada), decidió que correspondía distribuir las costas en el orden en que fueron causadas, haciendo para ello mérito de la complejidad jurídica de la cuestión en debate y en función de la forma en que se la resolvió.

El criterio adoptado fue invariablemente mantenido desde entonces y hasta el presente (cfr. entre otras, las causas: C.598.XLV, “Consolidar A.F.J.P. S.A.”, del 12/04/2011; S.591.XLV, “Swaco de Argentina S.A.”, del 14/02/2012; B.966.XLVIII, “BBVA Consolidar Seguros S.A.”, del 28/05/2013; H.4.L “Hotel Edelweiss”, del 23/09/2014; Causa FGR 71000025/2009/SJI, “Pemp, Francisco José”, del 29/04/2015, entre muchos otros).

Por ser ello así, y por no advertirse motivos que justifiquen modificar el criterio discernido por el Alto Tribunal, corresponde hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional, modificando la decisión adoptada en la instancia de grado al respecto y distribuyéndolas en ambas instancias en el orden en que fueron causadas (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.; en igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en ocasiones recientes, *in rebus*, “Camuzzi Gas Pampeana S.A.”, Expte. N° 22.277/2015, citado; “BBVA Banco Francés S.A. c/A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 31.249/2017, del 9/12/2020; “Orazul Energy Cerros Colorados S.A.”, Expte. N° 78131/2017, citado y “Industrial and Commercial Bank of China S.A.”, Expte. N° 77855/2017, del 17/09/2021, entre otros).

XIV.- Que, por último, respecto al recurso interpuesto por el Fisco Nacional contra los honorarios que fueran regulados en fecha 17/10/2022, en atención al

modo en que se resuelve no corresponde su tratamiento por no causar agravio alguno al apelante.

Por otro lado, en cuanto a los recursos interpuestos por los letrados de la parte actora, teniendo en cuenta el modo en que fueron distribuidas las costas, corresponde devolver la causa a la instancia de origen, a fin de notificar a la firma actora de lo aquí resuelto.

Asimismo, atento a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación y confirmado por esta Alzada respecto a la resolución N° 48/08, deberán regularse los emolumentos de los letrados intervinientes por la demandada.

Por lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: 1°)** desestimar el recurso de apelación intentado por la parte actora y, consecuentemente, confirmar la decisión de grado en cuanto ha sido materia de agravios; **2°)** admitir la apelación interpuesta por el Fisco Nacional y revocar la decisión de grado en cuanto impuso las costas a su parte por conducto de la revocación de la resolución N° 09/08 correspondiente al período fiscal 2002; distribuyendo a su respecto las de ambas instancias por su orden (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.), y **3°)** no corresponde tratar los recursos interpuestos contra los honorarios regulados, de conformidad con lo dispuesto en el considerando que antecede.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ