3050/2021 SAN JAIME SA (TF 28250-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 17 de diciembre de 2021.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma San Jaime S.A. interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso b), de la ley 11.683, contra la resolución nº 77/2006 (DRRII–DRP), en virtud de la cual la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI (a) determinó de oficio el impuesto a las ganancias del período fiscal 2001 —con más sus intereses resarcitorios— y aplicó una sanción de multa graduada en tres veces el importe del tributo omitido (artículos 46 y 47, inciso 'c', de la ley 11.683), y (b) disminuyó el quebranto impositivo declarado en el período fiscal 2002 (ver. fs. 32/52).

II. La Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió (a) por unanimidad, confirmar la determinación de oficio y los intereses resarcitorios, con costas; y (b) por mayoría, modificar el encuadramiento de la sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 con una graduación del 70% de la obligación omitida, con costas en el orden causado (ver fs. 273/275 vta.).

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal sostuvo que:

i. Correspondía determinar si resultaba procedente aplicar las previsiones del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias —"disposición de fondos a favor de terceros"— a los préstamos que la parte actora otorgó en los períodos fiscales 2001 y 2002 a diferentes sociedades con las cuales formaba un conjunto económico.

ii. No existía discusión sobre: (a) la existencia de los préstamos y sus montos; (b) el hecho de que la firma actora percibió intereses por esas operaciones, que fueron a su vez contabilizados, facturados y considerados como rentas a los efectos del impuesto a las ganancias; y (c) la vinculación económica existente entre la firma San Jaime S.A. y las empresas que integraban el grupo CODERE (confr. el peritaje contable de fs. 217/220).

iii. La cuestión a dilucidar era análoga a la que fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "*Fiat Concord S.A.*" (Fallos 335:131), en el que se sostuvo que:

—"el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos de aquélla norma, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria" (considerando 8vo., primer párrafo).

—"establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en 'interés de la empresa' —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operara si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden operaciones propias del 'giro de la empresa'—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes" (considerando 9º, primer párrafo).

—"Sin perjuicio de ello, […] en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó" (considerando 9no., primer párrafo).

iv. La circunstancia de que las disposiciones de fondos tuvieran lugar entre empresas pertenecientes al mismo grupo empresario y bajo el régimen de "caja única", no obstaba a la aplicación del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias porque, según el criterio del precedente aludido, se trataba de sujetos jurídicos diferentes.

v. En una composición anterior, esa sala resolvió la causa "*Interjuegos S.A.*" (firma que también integraba el grupo empresario CODERE),

en donde se consideró que "más allá que la recurrente remarque que la empresa se maneja con un sistema de 'caja única', que las decisiones son tomadas por el grupo económico en su conjunto y que los préstamos resultan ser un beneficio para las empresas que lo integran (…), lo cierto es que la actora no acompañó elementos que reflejen concretamente cuál ha sido el beneficio obtenido o que dicha operatoria se relacione con el giro comercial de la empresa y por lo tanto no pueden ser considerados en interés de ella".

Esa omisión probatoria también se produjo en las presentes actuaciones.

vi. Resuelta la aplicación al caso de las previsiones del artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias, correspondía determinar si las tasas de interés que la firma actora aplicó a los préstamos *"intercompany"* eran acordes a las previstas en las normas que regulan el gravamen.

vii. La parte actora no negó la onerosidad de los préstamos, ni el devengamiento de intereses (confr. las planillas aportadas a fs. 178/179) y que la tasa era inferior a la prevista en el artículo 103 del decreto reglamentario.

Resultaba de aplicación el quinto párrafo del norma mencionada, en cuanto dispone que "la imputación de intereses y actualización previstos por el [artículo 73 de la ley del gravamen], también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del VEINTE POR CIENTO (20%) a la que debe imputarse de acuerdo con dicha norma, en cuyo caso se considerará que el interés y actualización presuntos imputables resultan iguales a la diferencia que se registre entre ambas".

De conformidad con la liquidación obrante a fs. 151 de los antecedentes administrativos, la determinación de oficio que practicó el Fisco Nacional respetó las normas aplicables.

viii. En punto al ajuste referente a la disposición de fondos a favor de Codemar C.A. (empresa radicada en Venezuela e integrante del mismo grupo empresario), era aplicable lo resuelto por la Corte Suprema en la causa "*BJ Services SRL*" (Fallos 335:123), en cuanto a que la dispensa de la aplicación del artículo 73 de la ley 20.628 –en los supuestos de vinculación económica

—según los términos de los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 de esa ley— es procedente, únicamente, en los casos en que las operaciones se lleven a cabo con la empresa del exterior que "directa o indirectamente la controle".

La empresa venezolana no poseía esa característica, en tanto del peritaje contable de fs. 217/220 surgía que la accionista mayoritaria y controlante de San Jaime S.A. y de las restantes empresas vinculadas era Codere S.A. (radicada en España).

ix. Dadas las particularidades del caso y teniendo en cuenta que en los precedentes citados la Corte Suprema había aplicado la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, correspondía adoptar idéntico temperamento.

III. Ambas partes recurrieron esa decisión.

III.1. La parte demandada (ver las presentaciones de fs. 277 y fs. 283/287, y la réplica de fs. 302/304) sostuvo las siguientes críticas:

i. El Tribunal Fiscal resolvió el reencuadramiento de la sanción de multa incorrectamente, pues el dolo en el accionar de la parte actora se encontraba acreditado.

ii. La valoración de la conducta de la infractora debía realizarse a la luz de los elementos probatorios y ello no podía suplirse con una remisión, por analogía, a los precedentes de la Corte Suprema que citó el Tribunal Fiscal.

iii. En el precedente "*Fiat Concord S.A.*" no se realizó ninguna consideración en relación con el aspecto sancionatorio y en "*BJ Service SRL*" se condonó la multa en los términos de la ley 26.476.

III.2. La parte actora (ver las presentaciones de fs. 278 y fs. 289/296, y la contestación de fs. 307/314) expuso los siguientes agravios:

i. El artículo 103, quinto párrafo, del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias viola el principio de legalidad en materia tributaria, en tanto amplía indebidamente el ámbito de aplicación que dispone el artículo 73 de dicha ley. Aun cuando el Tribunal Fiscal no se encuentra

facultado para declarar la inconstitucionalidad de una norma, siquiera mencionó, ni menos aún, dio tratamiento a ese planteo.

ii. No se realizó una debida valoración de la situación fáctica. Tanto el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias, como el precedente "*Fiat Concord S.A.*" son inaplicables al presente caso. Aquí, San Jaime SA no otorgó los préstamos en forma gratuita y dichas operaciones formaron parte del giro normal de la empresa.

iii. La sentencia desconoció el principio de realidad económica porque los préstamos no se efectuaron a favor de terceros sino entre empresas estrechamente vinculadas.

El peritaje contable exhibió que las empresas del grupo económico "Codere SA" contaban con un directorio común, compartían las oficinas centrales y la tesorería. San Jaime SA no contaba con personal en relación de dependencia, pues toda su gestión se administraba desde la sede central del grupo.

iv. Los estatutos de la sociedad exhibieron que la parte actora tenía la facultad de tomar y otorgar préstamos, por lo que "no puede desconocerse que los mismos han sido efectuados en interés de la compañía, en tanto forman parte del giro del negocio".

v. Debe considerarse que las operaciones que importan un beneficio gravado para la empresa son realizadas en su propio interés, de conformidad con lo decidido en el precedente *"Akapol S.A."* de la Sala V del fuero, sentencia del 9 de marzo de 2005.

vi. No se demostró que la tasa de interés que percibió San Jaime SA haya sido inadecuada. Tampoco se determinó la tasa de interés del mercado que debería haber aplicado.

vii. Debe eximirse la aplicación de los intereses resarcitorios devengados desde la interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal, pues transcurrieron casi trece años para que aquel dictara la sentencia, cuya demora no es imputable a la parte actora.

viii. La multa aplicada debe ser dejada sin efecto, en tanto se violó el plazo razonable para el dictado de una resolución. Subsidiariamente, debe ser igualmente eximida la sanción con arreglo a la existencia de un "error excusable", el que se originó en la dificultad interpretativa de las normas bajo examen.

ix. Las costas deben ser distribuidas en el orden causado, pues se peticionó sobre la base una convicción razonable acerca del derecho que invocó en el litigio.

IV. El artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias —según el texto vigente en los períodos fiscales involucrados—, en cuanto aquí interesa, dispone en el primer párrafo que "[t]oda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés" que allí se fija.

La ganancia presunta se calcula tomando una de las siguientes variantes: (a) un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación para descuentos comerciales o, (b) una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más un interés del 8% anual sobre el monto ajustado. Entre ambas variantes, la ley dispone que deberá tomarse la que arroje como resultado el importe mayor.

Por su parte, el artículo 103, primer párrafo, del decreto reglamentario de la ley del gravamen, en lo pertinente, establece que "a efectos de la aplicación del artículo 73 de la 1ey, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados".

V. El planteo de inconstitucionalidad del artículo 103, quinto párrafo, del decreto reglamentario de la ley del gravamen que la parte actora introdujo en su recurso ante el Tribunal Fiscal y que reitera en esta instancia (ver. fs. 35 vta., tercer párrafo, y 290 vta. 2do, 3ro. y 4to. párrafo, respectivamente) no puede ser admitido.

En efecto, la parte actora sostuvo que esa norma traduce un exceso reglamentario del artículo 73 de la ley —al ampliar el ámbito de aplicación de éste último—. Sin embargo, su planteo fue introducido (fs. 35vta.) sin una línea argumentativa que permita vislumbrar cómo se materializa ese exceso reglamentario en el caso concreto (esta sala, causa nº 67.839/2019 *"Cersosimo, Darío Javier c/ EN-APN s/ proceso de conocimiento"*, pronunciamiento del 18 de mayo de 2021, y sus citas) y, al expresar agravios en esta instancia, tampoco superó la deficiencia apuntada.

Nótese que, sencillamente, se limitó a afirmar que: "[…] si bien mi mandante no desconoce que el Tribunal Fiscal no se encuentra facultado para declarar la inconstitucionalidad de una norma, podrá advertir V.E. que nada dijo sobre el planteo efectuado por violación del principio de legalidad".

"En la oportunidad de presentar el escrito de inicio esta parte sostuvo que el 5° párrafo del artículo 103 del decreto reglamentario constituía una violación al principio de legalidad que rige en materia tributaria en tanto amplia el ámbito de aplicación dispuesto por el art. 73 de la LIG, ello en tanto la imputación de intereses se encuentra sujeta a los casos que no se realice una disposición de fondos o bienes a favor de terceros (…) y que no responda a operaciones realizadas en intereses de la empresa".

"En atención a ello, es que planteo la inconstitucionalidad del 5° párrafo del art. 103 del decreto reglamentario, lo que solicito a V.E. así se declare" (ver fs. 290 vta. 2do, 3ro. y 4to. párrafo, respectivamente).

No puede pasarse por alto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional, *ultima ratio* del orden jurídico, que debe ejercerse únicamente cuando la

repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos: 338:1504; 327:5863; entre otros).

Por tanto, las simples manifestaciones apuntadas no son idóneas para que el tribunal examine ese planteo.

VI. Los agravios referentes a la determinación del impuesto a las ganancias tampoco pueden prosperar.

En efecto, como señaló el Tribunal Fiscal, resulta aplicable al caso la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Fiat Concord SA*" (Fallos: 335:131), en el que examinó la interpretación y el alcance del artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias.

En lo pertinente, destacó que el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, "no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros […] puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria".

En ese entendimiento, las firmas Codere Argentina SA, Codemar SA, Interjuegos SA e Intermar Bingos S.A. aun cuando formen junto con la parte actora un conjunto económico con una accionista mayoritaria común Codere S.A. (radicada en España), constituyen terceros respecto de San Jaime SA, pues su organización societaria no la habilita a prescindir de la autonomía jurídica de cada uno de los entes implicados (esta sala, causas "*Agropecuaria KKHA TU S.A.*" y "*Covicentro SA (TF 24643-I) c/ DGI*", pronunciamientos de fecha 5 de agosto de 2014 y 26 de noviembre de 2015, respectivamente).

Por tanto, no es la falta de un beneficio gravado el aspecto que el Fisco Nacional impugnó en su determinación de oficio, sino que, cuestionó concretamente el hecho de que la tasa pactada en los préstamos otorgados por la firma actora a las otras empresas, era menor a la establecida en el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias.

Cabe destacar adicionalmente, que la lectura del precedente "*Akapol S.A.*" (Fallos: 335:519), exhibe que: a) allí no se encontraba en discusión la interpretación del artículo 73 de la ley del gravamen y b) que el Alto Tribunal consideró, como cuestión dirimente —para rechazar el recurso extraordinario que el Fisco Nacional interpuso en esa causa— que los préstamos allí involucrados fueron otorgados a una tasa de interés igual o superior a la del mercado. Concretamente, en el considerando segundo indicó que "el a quo tuvo por probado que los préstamos otorgados por la actora estaban relacionados con el giro comercial de esa empresa y que le reportaron un beneficio, ya que obtuvo una tasa de interés -9,5 %- igual o superior la que hubiera obtenido en una entidad bancaria, de manera que fueron realizados en el interés de la sociedad, en los términos contemplados por el art. 103 del decreto reglamentario de la ley del tributo" (ver, en idéntico sentido, esta sala "*Operadora de Estaciones de Servicios SA (TF 24935-I) c/ DGI s/ D.G.I. Tribunal Fiscal*", pronunciamiento del 16 de febrero de 2016).

Y debe ponderarse que el Tribunal Fiscal puntualmente consideró que la parte actora no demostró el beneficio propio que le generó la realización de las operaciones de préstamo a las empresas que integraban el grupo económico "Codere S.A.". Esa conclusión, que no fue rebatida debidamente por la parte recurrente en esta instancia, lleva a afirmar —consonantemente con el criterio tomado por la sala en los precedentes citados— que el rédito que obtuvo por las operaciones aquí examinadas no se asimiló a los beneficios que pudo obtener por la colocación de los fondos en una entidad financiera de plaza y, por tanto, que esas operaciones deben ser consideradas de conformidad con la presunción prevista en el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias.

VII. El pedido de la parte actora dirigido a que se la exima de los intereses que se devengaron desde que interpuso su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación no puede ser acogido.

El artículo 37 de la ley 11.683 establece que "[e]n los casos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación los intereses de este artículo continuarán devengándose".

Si bien la parte actora fundamenta su petición en la duración excesiva del proceso —que considera imputable únicamente al Tribunal Fiscal— no debe perderse de vista que la compulsa de la causa exhibe que luego de que se presentó el peritaje contable el 8 noviembre de 2008 (ver cargo a fs. 220 y la fecha de recepción en fs. 220 vta.) la parte actora no realizó ninguna presentación para impulsar el proceso.

Fue la parte demandada, en cambio, la que (a fs. 229) solicitó la clausura del período probatorio (en octubre de 2014).

En este punto, resulta decisivo reparar en que la doctrina es pacífica en sostener que los intereses resarcitorios no presentan naturaleza penal y que su finalidad radica en una indemnización debida al Fisco Nacional como mero resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias. En otras palabras, no comportan sino una reparación por el uso de un capital ajeno (el impuesto debido), con la consecuente obligación de indemnizar al acreedor (Fisco), cuyo derecho al crédito ha sido lesionado por el mentado incumplimiento en término (ver, en este sentido, Giuliani Fonrouge y Navarrine, "Procedimiento Tributario", Bs. As. Ed. Depalma, marzo 2001, pag. 286 y Gómez y Folco, "Procedimiento Tributario", Bs. As. 2011, pag. 282 y siguientes).

Por ello, la pretendida exención de los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998) no puede prosperar, pues los agravios ofrecidos por la parte actora carecen de idoneidad, de acuerdo con el criterio establecido por el Alto Tribunal en los precedentes *"Ika Renault"* (Fallos: 304:205) y *"Citibank NA"* (Fallos: 323:1315).

VIII. La solución es distinta para la multa discutida.

Es insoslayable la distinción que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo sobre las dos esferas de postestades estatales —sancionatoria

y tributaria— en las causas "*Fiszman*" y "*Bossi y García SA*" (Fallos: 332:1492 y 334:1264, respectivamente).

Paralelamente, debe recordarse que las infracciones tributarias contenidas en la ley de procedimiento fiscal tienen naturaleza penal (Fallos: 271:297; 303:1548; 316:1190; 324:107; 327:5345, entre muchos otros; y esta sala *"Frigorífico La Colorada SA (TF 34654-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 20 de agosto de 2019).

Con esta comprensión, deben seguirse los lineamientos que en la materia ha fijado el Máximo Tribunal.

En la causa "*Losicer*" (Fallos: 335:1126), señaló que el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional —que reconoce la jerarquía constitucional de diversos tratados de derechos humanos— obliga a tener en cuenta los artículos 8º, inciso 1º, y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, concernientes a las garantías judiciales y a la tutela judicial efectiva. Sobre esa base expresó que el derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones previas es un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y que las garantías que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de su inocencia y la inviolabilidad de su defensa en juicio y debido proceso legal (artículos 5, 18 y 33 de la Constitución Nacional) se integran por una rápida y eficaz decisión judicial (Fallos: 300:1102).

Agregó que el carácter administrativo del procedimiento sumarial no puede erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el artículo 8º de la convención no se encuentra limitada al Poder Judicial —en el ejercicio eminente de tal función— sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales.

Destacó que el "plazo razonable" de duración del proceso al que se alude en el inciso 1º, del artículo 8º de la convención, constituye una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística

determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión, y para ello, ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, tanto la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos han expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) el análisis global del procedimiento.

Y, puntualmente, sobre este último aspecto, al decidir en la causa "*Bonder Aaron*" (Fallos: 336:2184), la Corte Suprema reiteró —con cita de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos— que la razonabilidad de una demora prolongada en la solución de la controversia comprende "el análisis global del procedimiento"; es decir, que el examen debe abarcar la duración total del procedimiento que se desarrolla hasta el dictado de la sentencia definitiva.

A partir de esas premisas, teniendo en cuenta que la multa que fue impuesta a la parte actora el 16 de octubre de 2006 tuvo origen en la presentación en defecto de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2001 se puede corroborar que a la fecha de la presente decisión, transcurrieron aproximadamente veinte años desde los hechos considerados pasibles de sanción.

Por tanto, la acción del Fisco para exigir el pago de la multa se halla prescripta por encontrarse configurada en el caso una afectación a la garantía de la parte actora de ser juzgada en un plazo razonable.

Por lo demás, no se advierte que la cuestión en debate se trate de un "asunto de especial complejidad"; por el contrario, la interpretación que cabe realizar sobre las normas aplicables al caso fue dirimida por la Corte Suprema en los precedentes *"Fiat Concord S.A."* (Fallos: 335:131) y "*BJ Services SRL*" (Fallos: 335:123), pronunciamientos de fecha 6 de diciembre de 2012.

IX. Las conclusiones exhibidas en el considerando anterior llevan a declarar insustancial el tratamiento de los agravios de la parte demandada relativamente al reencuadramiento de la multa.

X. En lo que atañe a la imposición de costas dispuesta por el Tribunal Fiscal por la confirmación de la determinación del impuesto y de los intereses resarcitorios —decisión que aquí también se confirma—, no se advierten razones suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota, contenido en los artículos 184, quinto párrafo, de la ley 11.683, y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

No obstante, por los fundamentos expuestos en el considerando VIII, las costas relativas a la sanción de multa involucrada deben ser distribuidas, en ambas instancias, en el orden causado (artículo 68, segunda parte, del código citado).

En virtud de lo expuesto, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir parcialmente los agravios de la parte actora y declarar insustancial el tratamiento de los agravios de la parte demandada. **2.** Confirmar el pronunciamiento en cuanto confirmó la determinación de oficio y la pertinencia de los intereses resarcitorios. ·**3.** Declarar prescripta la acción del Fisco Nacional para exigir el pago de la multa impuesta mediante la resolución nº 77/2006 (DRRII–DRP) y **4.** Fijar las costas del proceso en los términos del considerando X.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.