



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

**Expte. N° 4.014/2018 “COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES
SA c/ EN-AFIP-DGI s/ PROCESO DE
CONOCIMIENTO”.**

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los días del mes de agosto de dos mil veintiuno, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los recursos interpuestos en el expediente “COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES SA c/ EN-AFIP-DGI s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy, dijo:

I.- Que por medio de la sentencia agregada a fojas 152, la jueza de grado rechazó la demanda promovida por la firma Compañía General de Combustibles SA contra el Fisco Nacional (AFIP-DGI), y confirmó la Resolución N° 149/17 (DE LGCN), con costas a la vencida. Además, reguló los honorarios correspondientes a la representación letrada de la parte demandada.

Para decidir como lo hizo, luego de reseñar el régimen normativo aplicable (esto es, la Ley N° 27.260 y su reglamentación), la magistrada a quo recordó que a través de la resolución apelada -cuyos términos describió- la Administración confirmó el acto administrativo (Formulario F. 4004), emitido por la Oficina de Recepción y Despacho de la División Recaudación de la Dirección de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales (de fecha 30/06/17), a través del cual se había rechazado su solicitud de acogimiento al beneficio de exención para “contribuyentes cumplidores” previstos por el artículo 63 de la citada ley.

En este sentido, señaló que -de acuerdo con la normativa y reglamentación mencionada- el “contribuyente cumplidor” debía observar una serie de requerimientos específicos (art. 66 de la Ley N° 27.260 y art. 35 de la Resolución General AFIP N° 3.919), al momento de formalizar el acogimiento a los beneficios que otorgaba el artículo 63 del referido plexo legal, de acuerdo con la metodología implementada por la reglamentación (y dentro de plazo) e independientemente de la declaración jurada confirmativa presentada en los términos del artículo 85 de la citada ley. Respecto del caso



de autos, destacó que el error de interpretación y/o el desconocimiento de la normativa complementaria y reglamentaria no podía constituir un argumento válido para admitir la pretensión del actor, teniendo en cuenta el plazo perentorio legalmente fijado y tratándose de un contribuyente de la categoría del accionante.

Además, agregó que los requisitos previstos normativamente constituían condiciones *sine qua non* para acceder al beneficio pretendido, cuya interpretación -en tanto era un régimen excepcional- debía ser realizada con carácter estricto. Por tales motivos, consideró que correspondía confirmar los actos administrativos cuestionados.

II.- Que disconforme con la solución adoptada, la parte actora interpuso recurso de apelación a fojas 153 y expresó agravios a fojas 176/180, los cuales fueron replicados por su contraria a fojas 182/186. Además, a fojas 154/155 apeló por altos los honorarios regulados en favor de los representantes de la parte demandada.

En sus agravios, la recurrente sostuvo que la decisión adoptada en la sentencia apelada implicaba anteponer la reglamentación por sobre el beneficio previsto en la ley, toda vez que estaba acreditado que su representado cumplía con todos los requisitos legales previstos para el goce de aquel. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura. Además, señaló que los beneficios previstos para los “contribuyentes cumplidores” (previstos en los arts. 63 y 85) poseían idénticos requisitos, más allá de que debieran solicitarse por separado según la reglamentación invocada. También expuso que -de acuerdo con la jurisprudencia citada- era el espíritu de la ley, en caso de un derecho o beneficio, el que debía prevalecer sobre un formalismo paralizante excesivo.

Además, indicó que el error de interpretación se verificó en un procedimiento excepcional y no habitual e invocó que los requisitos sustanciales para el goce del beneficio se encontraban acreditados, motivo por el cual debía considerarse la voluntad del legislador por sobre las posibles interpretaciones. Agregó que los requisitos legalmente previstos para el acceso al beneficio resultaban simples, se encontraban en conocimiento del Fisco y no se requería aportar información adicional, más allá de la solicitud sistémica.

Al respecto, alegó que la solicitud fue omitida por un error razonable y que lo requerido constituía una formalidad pura sin ningún





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

tipo de valor de carácter constitutivo, tratándose de una “omisión formal”, de modo que -a su criterio- el fallo apelado se había apartado de la verdad jurídica objetiva, toda vez que el cumplimiento de tales requisitos no se encuentra desconocido por su contraparte y fueron acreditados en autos. En subsidio, se agravió con respecto a la imposición de costas y solicitó que -a todo evento- fueran dispuestas en el orden causado en tanto su parte podía considerarse asistida de un mejor derecho.

III.- Que a los fines de despejar las cuestiones planteadas conviene en primer lugar reseñar los antecedentes del caso.

Conforme surge del Expediente Administrativo SIGEA N° 13609-169-2017 (al que se hará referencia en el presente considerando), dicho procedimiento se inició en virtud de la Multinota F. 206/I (de fecha 21/06/17) y el recurso de apelación interpuesto ante el Director General de la AFIP-DGI (conf. art. 74 de la Ley N° 11.683, v. fs. 3/5), donde el letrado de la actora exponía que su “representada ha interpretado que el beneficio de ‘Confirmación de Datos’ previsto en el artículo 85 de la ley 27.260 subsumía el encuadramiento denominado ‘Contribuyentes Cumplidores’ previsto en el Art. 63 de la misma Ley que anudaba la exoneración del pago del impuesto sobre los bienes personales (en este caso, en la versión de responsable sustituto de sujeto del exterior)” (v. fs. 1/2).

En efecto, por conducto del Formulario F.4004 obrante a fojas 14, el Jefe de la División Recaudación de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, había rechazado la solicitud, decisión que justificó en “el vencimiento del Art. 36 de la RG 3919/2019 operó el 31/03/2017”.

Frente a lo allí dispuesto, la accionante dedujo recurso de apelación (conf. art. 74 de la Ley N° 11.683), lo cual motivó el dictado de la Resolución N° 149/2017 (DE LGCN), a través de la cual el Jefe del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, resolvió no hacer lugar al recurso antes citado y confirmó el acto materializado mediante el Formulario F.4004 (v. fs. 20/35).

Para decidir como lo hizo, la Administración describió lo dispuesto por los artículos 85 y 63 de la Ley N° 27.260, añadiendo que “el beneficio es la exención en el impuesto sobre los bienes personales de tres períodos fiscales consecutivos para los contribuyentes que así lo soliciten en la medida en que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias durante los



períodos 2014 y 2015". Sostuvo que la ley prevé una serie de requisitos, entre los que destacó que la primera condición para el goce del beneficio consistía en su expreso acogimiento, para lo cual se estableció como plazo hasta el 31 de marzo de 2017 (conf. art. 64 del citado plexo legal); a ello debía agregarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 66 de la ley referida.

A partir de lo expuesto, sostuvo que "la postura de la contribuyente en cuanto sostiene que con la sola presentación de dicha declaración jurada resulta acreedora del beneficio de la exención establecida en el artículo 63 de la Ley N° 27.260, resulta por lo menos irrazonable desde una pacífica interpretación del texto normativo: ello es así, por cuanto dicha exégesis conduciría inevitablemente a que colisionen las propias normas del mismo texto normativo, y así, llegaríamos a que la mera presentación de la declaración jurada prevista en el citado artículo 85, permita que un sujeto pueda eximirse del cumplimiento de la específica obligación prevista en el artículo 64, sin que pueda vislumbrarse de manera alguna que el texto del artículo 85 así lo disponga". Agregó que "no se advierte pues de una lectura detenida de ambos artículos ningún supuesto de conexión más allá de otorgar ambas normas beneficios de corte fiscal. Incluso, el tiempo de adhesión en ambos supuestos difiere pues, mientras para el artículo 85 debía concretarse entre el 16 de agosto y 31 de octubre de 2016 -cfr. artículo 38 Resolución General N° 3919 luego modificado por Resolución General N° 3151 hasta el 31 de marzo de 2017- en el caso del artículo 63 el plazo originalmente fue considerado entre el 31 de agosto de 2016 y el 31 de marzo de 2017". Afirmó que los requisitos para obtener el beneficio del artículo 63 respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas a los dos períodos fiscales inmediatos anteriores al año 2016 no era coincidente con lo requerido en el artículo 85. Observó que esta última disposición establecía que para acceder al beneficio allí previsto, el patrimonio del contribuyente debía corresponder con lo exteriorizado en las declaraciones juradas correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado el 31 de diciembre de 2015. A su entender, no es exacto que no podría existir el beneficio del artículo 85 sin la necesaria implicancia del artículo 63.

A continuación se refirió a la reglamentación efectuada por el Fisco, cuyo objeto, según sostuvo, era facilitar la aplicación y utilización del régimen por parte de los contribuyentes, sin que implicara una alteración de la ley. Asimismo, consideró irrelevante el hecho de que se hubiera previsto un plazo adicional a través de un correo electrónico,





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

invocado por la recurrente, pues ello se debió a ciertos inconvenientes que se verificaron con carácter general y que generaron errores o dificultades para el pago del Impuesto Especial del Título I de la ley.

IV.- Que a la luz de los antecedentes descriptos, la cuestión a resolver ante esta Alzada se circunscribe a determinar si de acuerdo con lo dispuesto el texto legal, la accionante puede resultar beneficiaria del beneficio de “Contribuyentes Cumplidores” previsto en el artículo 63 de la Ley N° 27.260, que le fue denegado por el Fisco.

IV.1.- En primer lugar, y con relación a la normativa aplicable, cabe recordar que a través del Libro II de la Ley N° 27.260 se estableció un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras.

En lo que aquí interesa, en el Título III del Libro II de la referida ley, el artículo 63 prevé que “[l]os contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, y que cumplan con los requisitos del artículo 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive”. Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del citado plexo legal, el plazo para acogerse al beneficio establecido en el artículo precedente se extendía hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.

En particular, el artículo 66 del referido plexo legal establece que “[l]os contribuyentes que aspiren al beneficio del artículo 63, deberán, asimismo, cumplir con las siguientes condiciones: /// a) No haber adherido, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, al régimen de exteriorización voluntario ni al de regularización de obligaciones tributarias establecidos en la ley 26.860, ni a los planes de pago particulares otorgados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en uso de las facultades delegadas en el artículo 32 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones; /// b) No poseer deudas en condición de ser ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, haber sido ejecutado fiscalmente ni condenado, con condena firme, por multas por defraudación fiscal en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016”.

Por otra parte, el artículo 85 de la ley en estudio, prevé que “[l]os sujetos indicados en el artículo 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del



Libro II, deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015. */// Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la presente ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído —lo mantengan o no en su patrimonio— con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, gozarán de los beneficios previstos en el Título III del Libro II de esta norma. /// En el caso de que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, durante el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, que no hubiera sido incluido en declaración jurada de confirmación de datos, privará al sujeto declarante de los beneficios indicados en el párrafo anterior”* (el destacado no es del original).

Ahora bien, los beneficios previstos en la ley fueron reglamentados a través de la Resolución General AFIP N° 3919/16. En lo que interesa al caso, el artículo 35 de dicha resolución establece que “[e]n oportunidad de la adhesión a los beneficios establecidos por el Artículo 63 de la Ley N° 27.260, el sistema controlará: */// a) Presentación de la totalidad de las declaraciones juradas determinativas correspondientes los períodos fiscales 2014 y 2015, respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre inscripto. /// b) Inexistencia de deudas líquidas y exigibles correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a los períodos aludidos en inciso precedente. /// Esta validación se realizará sin perjuicio de los controles que se efectúen respecto de las condiciones establecidas por el Artículo 66 de la Ley N° 27.260. /// El sujeto que adhiera, deberá: /// a) Constituir y mantener ante esta Administración Federal el ‘Domicilio Fiscal Electrónico’. Para ello está obligado a manifestar su voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía ‘Internet’ de la fórmula de adhesión aprobada en el Anexo IV de la Resolución General N° 2.109, sus modificatorias y su complementaria. A tal fin, ingresarán al servicio ‘e-ventanilla’ mediante clave fiscal. /// b) Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

particular, a través del sitio 'web' de este Organismo, mediante el servicio 'Sistema Registral' menú 'Registro Tributario', opción 'Administración de e-mails' y 'Administración de teléfonos', con clave fiscal".

Además, el artículo 36 de la reglamentación mencionada, en su parte pertinente, dispone que "[l]a adhesión a los beneficios establecidos por el Artículo 63 de la Ley N° 27.260 se efectuará entre el día 16 de agosto de 2016 y 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, a través del sitio 'web' de este Organismo, mediante el servicio 'Sistema Registral' opción 'Características especiales', al cual se accederá utilizando la correspondiente clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General N° 3.713, seleccionando en la opción 'Ley 27.260 – Beneficio contribuyentes cumplidores' aquella situación en la que el sujeto se considere comprendido, entre las que se indican a continuación: (...) c) Ley 27.260, Art. 63 - Solicitud de exención en el impuesto a los bienes personales - responsable sustituto".

Por su parte, el artículo 38 del referido reglamento (con las modificaciones realizadas por conducto de la Resolución General AFIP N° 3951/16), prevé que "[a] efectos de lo previsto en el Artículo 85 de la Ley N° 27.260 se indica lo siguiente: /// a) Están comprendidas las personas humanas y las sucesiones indivisas residentes en el país -conforme los términos del Capítulo I, Título IX de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado 1997 y sus modificaciones- y los sujetos a que se refiere el Artículo 49 de dicha ley, que no hayan adherido al sistema previsto en el Título I del Libro II de la Ley N° 27.260; /// b) Respecto de la situación fiscal de los sujetos se tendrán en cuenta las declaraciones juradas originales y/o rectificativas presentadas hasta la fecha de promulgación del citado texto legal. /// c) Se deberá: 1) Constituir y mantener ante esta Administración Federal el 'Domicilio Fiscal Electrónico'. Para ello está obligado a manifestar su voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía 'Internet' de la fórmula de adhesión aprobada en el Anexo IV de la Resolución General N° 2.109, sus modificatorias y su complementaria. A tal fin, ingresarán al servicio 'e-ventanilla' mediante clave fiscal. /// 2) Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular, a través del sitio 'web' de este Organismo, mediante el servicio 'Sistema Registral' menú 'Registro Tributario', opción 'Administración de e-mails' y 'Administración de Teléfonos', con clave fiscal. /// d) Para gozar de los beneficios se deberá presentar desde el 16 de agosto hasta el 31 de marzo de 2017, ambas

Fecha de firma: 12/08/2021

Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA



#31214215#298114440#20210810115056984

fechas inclusive, la declaración jurada de confirmación de datos a través del sitio 'web' de este Organismo, mediante el servicio 'Ley 27.260 – Declaración Jurada de confirmación de datos', a la cual se accederá utilizando la correspondiente clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General N° 3.713 (...) A los fines indicados en el segundo párrafo 'in fine' del Artículo 85 de la Ley N° 27.260, deberá procederse conforme al procedimiento que se establece en el Título II de la presente”.

IV.2.- Ahora bien, conforme surge de la reseña efectuada en el considerando que antecede, no se encuentra controvertido en autos que la accionante cumplió con los requisitos sustanciales legalmente previstos para el acceso al beneficio, esto es, haber cumplido con las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015; extremo que también surge de las constancias de autos (v. Formularios F.899 obrantes a fs. 45 y 47 de las actuaciones administrativas). De igual modo, tampoco resulta discutido el hecho de que la actora practicó en tiempo y forma la declaración jurada de confirmación de datos contemplada en el artículo 85 de la Ley N° 27.260.

Asimismo, conviene aclarar que la accionante no pretendía que se le otorgara un plazo adicional para el acogimiento al beneficio, tal como pareció interpretarlo la Administración en los actos cuestionados, sino que -frente al cumplimiento de las obligaciones sustanciales para el goce del aquel- la actora invocó un error de interpretación en cuanto al trámite aplicable, en tanto había considerado que la declaración jurada de confirmación de datos (efectuada en tiempo y forma en los términos del artículo 85 del citado plexo legal) conllevaba los beneficios previstos en el título III del Libro II de la referida norma.

Sentado ello, a los fines de la interpretación de disposiciones como las que rigen este caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha recordado que ello debe realizarse en forma tal que el *propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación* (Fallos: 322:2624; 344:140; entre otros), ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 234:482; 302:1284; 326:2095; 331:2550; entre otros).

A la luz de lo expuesto, cabe destacar que en el Título VII, donde el Congreso de la Nación reguló las disposiciones generales de los beneficios previstos en el texto legal, el artículo 85 expresamente dispone





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos, gozaran de los beneficios previstos en el Título III Libro II de dicha norma, esto es, los relativos a los “contribuyentes cumplidores” (arts. 63 y ss. de la Ley N° 27.260), siendo éste el beneficio pretendido por la accionante.

Conviene destacar que si bien el artículo 64 y subsiguientes de la ley en examen, prevén un plazo para el acogimiento al beneficio y ciertos requisitos sustanciales para su goce, lo cierto es que, más allá de la mención de ese plazo límite, el legislador no dispuso expresamente que fuera necesaria una declaración jurada u otra presentación distinta a la mencionada en el citado artículo 85 de la ley citada. En tal sentido, más allá de que la Administración tiene indudablemente la potestad de reglamentar leyes (art. 99.2 CN), ello debe hacerse -sobre todo tratándose de normas tributarias, que presentan un marcado carácter técnico- en forma suficientemente clara para que sea correctamente entendida y aplicada por los destinatarios de ellas. Al respecto, la interpretación efectuada en el marco del espacio consultivo AFIP – CPCECABA Grupo de Enlace a través del Acta Reunión del 6 de julio de 2017, y que el Fisco invoca a su favor, resulta indicativa de las dificultades que en cuanto a su aplicación práctica generaba la norma reglamentaria; debiendo además advertirse que dicha opinión es posterior al vencimiento del plazo para el acogimiento al régimen, de modo que mal podría la contribuyente haberla tenido en cuenta.

Por lo demás, los términos literales del citado artículo 85 expresan sin ambigüedades que, con la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, el contribuyente tenía el derecho de gozar el beneficio aquí invocado (conf. art. 85 de la ley citada), sin que surja expresamente del texto legal -como fue antes adelantado- la necesidad de realizar dos presentaciones distintas para ello.

Dicha exégesis se ve confirmada si se apela a la literalidad de la norma, con el *fin primordial de dar pleno efecto a la intención del legislador*. Para ello, es necesario entender las palabras en su verdadero significado y sin considerarlas superfluas, sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o corregir conceptos (Fallos: 200:165; 331:2550; entre otros), lo cual no puede ser obviado por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (Fallos: 327:1507; 331:1215; entre otros).

Partiendo de lo expuesto, del examen literal de la norma, no surge que el legislador hubiera considerado necesaria la

Fecha de firma: 12/08/2021

Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA



#31214215#298114440#20210810115056984

realización de una presentación distinta de la que da cuenta el artículo 85 del referido plexo legal, aspecto respecto del cual no corresponde suponer la inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 306:721; 307:518; 319:2249; 326:704; entre otros).

Por otra parte, sin perjuicio del tratamiento diferenciado y la interpretación propuesta por la Administración, la reglamentación prevé para ambos artículos requisitos idénticos, que consisten en comunicar determinada información (constitución de domicilio electrónico, declaración de correo electrónico y teléfono particular), correspondiendo a la demandada realizar las tareas de control en el supuesto del beneficio de contribuyentes cumplidores (conf. arts. 35, 36 y 38 de la Resolución General AFIP N° 3919/16).

Tampoco resulta aceptable la postura de la demandada, en tanto intenta diferenciar ambos beneficios por el hecho de que *la reglamentación* dispuso originalmente un plazo diferente para dichos artículos. Al respecto, la voluntad del legislador fue que éstos pudieran ejercerse hasta el 31 de marzo de 2017, lo cual quedó finalmente plasmado en las modificaciones establecidas por la Resolución General AFIP N° 3951/16, que prevé para ambos supuestos la fecha expresamente contemplada en el texto legal.

A partir de lo expuesto, y como ya se observó en este voto, debe ponerse de relieve que no se encuentra en discusión en el *sub lite* el cumplimiento de los requisitos sustanciales para el goce del beneficio pretendido, previstos en los artículos 63 (y ss.) y 85 de la Ley N° 27.260. En este punto, y atento a la interpretación sostenida por la demandada, debe insistirse en que las leyes impositivas deben ser interpretadas de modo que el propósito de la regulación se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (doctrina de Fallos: 258:75; 262:60; 264:144; 280:307; entre otros). Por lo tanto, la postura del Fisco, al denegar el pedido de la actora adolece de un excesivo rigor formal que desnaturaliza el beneficio legal en estudio e implica un apartamiento de la aplicación racional de la norma, que se traduce en este caso en la frustración del derecho concedido por expresa voluntad legislador (Fallos: 234:482; 302:1284; 326:2095; 331:2550; entre otros).

En efecto, en materia tributaria, cobra especial relevancia el principio de legalidad, ya que se encuentra entre las facultades del Estado Nacional (en particular del Congreso de la Nación) la de trazar y llevar adelante planes tendientes a proveer lo conducente para la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias por medio de leyes protectoras de esos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo, tal como desde antiguo lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación (doctrina de Fallos: 295:338). Dicha facultad, se manifiesta, entre otros medios, a través de otorgamiento de derechos o exenciones tributarias (o beneficios impositivos, como en el caso de autos) (arg. Fallos: 302:1425), para cuya procedencia resulta indispensable que el Congreso, actuando dentro de la esfera de su competencia constitucional, haya dispuesto la exención de gravámenes de modo inequívoco, habida cuenta ésta, por revestir carácter excepcional, requiere de una manifestación cierta de la voluntad legislativa (conf. Fallos: 248:736; 279:76; 302:1425; entre otros). Esta manda legislativa no puede ser dejada de lado por la interpretación o por la reglamentación que pudiera efectuar la Administración, pues puede frustrar el propósito de la ley, que debe cumplirse de acuerdo con los principios de una razonable y discreta exégesis (doctrina de Fallos: 322:2624; 344:140; entre otros), dando a la reglamentación un sentido que implica exceder de los límites que establece el artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional.

En suma, el beneficio impositivo al que se refieren estas actuaciones se encuentra sujeto al principio de legalidad fiscal, motivo por el cual -atendiendo a esa naturaleza- el mismo debe resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (arg. Fallos: 258:75; 323:240; entre otros). En este caso, es indudable que el beneficio surge del texto literal de la norma, de modo que corresponde estar a la voluntad plasmada en el artículo 85 de la Ley N° 27.260, más allá de las particularidades verificadas en autos. En efecto, si bien el Poder Ejecutivo posee facultades para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones, aun cuando no hubieran sido contempladas por el legislador, la reglamentación debe ajustarse al espíritu de la norma reglamenta o servir razonablemente a la finalidad que ella persigue (arg. Fallos: 250:456; 301:2014), extremos estos últimos que -en caso de avalarse la posición adoptada por la demandada- resultarían desnaturalizados, en tanto conllevarían a la frustración del derecho invocado, apartándose del espíritu de la norma en estudio.

V.- Que de acuerdo con las consideraciones que anteceden, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por



la actora, revocar la sentencia apelada (y los actos administrativos cuestionados) y devolver las actuaciones al organismo de origen a los fines de que practique el control pertinente, a fin de verificar el cumplimiento de los recaudos legalmente previstos (conf. art. artículos 63 y ss. y 85 de la Ley N° 27.260) respecto del beneficio a favor de contribuyentes cumplidores invocado por la actora. Las costas de ambas instancias deben ser soportadas en el orden causado, en atención a que ambas partes podían considerarse asistidas de un mejor derecho (conf. art. 68 segundo párrafo del CPCCN). En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada en la instancia de grado y declarar insustancial el tratamiento del recurso deducido por la actora contra lo allí dispuesto.

ASÍ VOTO.-

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Pablo Gallegos Fedriani y Jorge F. Alemany adhieren al voto del Dr. Treacy.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma Compañía General de Combustibles SA; **2)** Revocar la sentencia apelada y los actos administrativos cuestionados; **3)** Disponer que el organismo de origen practique el control pertinente a fin de verificar el cumplimiento de los recaudos legalmente previstos (conf. art. artículos 63 y ss. y 85 de la Ley N° 27.260) respecto del beneficio de contribuyentes cumplidores invocado por la actora, en los términos indicados en este pronunciamiento; **4)** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (conf. art. 68 segundo párrafo del CPCCN); **5)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada a fojas 152; y **6)** Declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por la actora contra los emolumentos regulados en favor de la representación letrada de su contraria.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. TREACY

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Jorge F. ALEMANY

