

Expte. N° 29577/2022.-

///nos Aires, 9 de mayo de 2023.- JMVC

**Y VISTOS**, estos autos caratulados: “Grupo Supervielle S.A. (TF 37982-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, y

**CONSIDERANDO:**

I.- Que, en fecha 3 de marzo de 2020 (fs. 1/13 del documento digitalizado), el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió hacer lugar al recurso deducido por Grupo Supervielle S.A. y, en consecuencia, dejó sin efecto a la resolución N° 78/2013 (DV MRRI), de fecha 29/07/2013, dictada por la División Revisión y Recursos I de la Dirección General Microcentro de la A.F.I.P. -D.G.I., por conducto de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al Impuesto de la Ganancia Mínima Presunta, por los períodos fiscales 2006 y 2007, con más sus intereses resarcitorios e impuso una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, graduada en el 70% de las obligaciones atribuidas como omitidas.

Por último, distribuyó las costas en el orden causado en atención a la complejidad de la cuestión planteada y a la existencia de precedentes contradictorios.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo integró su mayoría con el voto de los doctores O’ Donnell y Marchevsky.

La vocal mencionada en primer término, consideró que de conformidad con el criterio sentado por la Corte Suprema Justicia de la Nación en los fallos “Hermitage S.A.”, sentencia del 15/6/2010, registrada en Fallos: 333:993 y “Diario Perfil S.A.” sentencia del 11/2/2014, registrada en Fallos: 337:62, la resolución apelada debe ser revocada.

En tal sentido, recordó que en el precedente citado en segundo término, la Corte Suprema de Justicia estableció que: “...la doctrina emanada del fallo “Hermitage S.A.” no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que no tengan capacidad para hacerlo-, sino que esa renta, en el período examinado, no existió.”.

Agregó que, sobre la base de esa premisa y teniendo en cuenta que no existe controversia en autos respecto de que las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de la recurrente, correspondientes a los períodos en discusión arrojaron quebranto, corresponde dejar sin efecto la determinación efectuada en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los períodos 2006 y 2007, recurrida en autos.



Por lo demás, señaló que el criterio expuesto en los referidos pronunciamientos, ha sido acatado por el propio Fisco Nacional a través de la Instrucción General N° 2/2017, instruyendo que en las causas judiciales en trámite en las que se hubiera sostenido un criterio diferente al del Máximo Tribunal, correspondería allanarse o desistir de la acción, total o parcialmente o, en su caso, consentir la sentencia.

Por su parte, el Dr. Marchevsky adhirió al voto de la Dra. O' Donnell, expresándose en el mismo sentido.

Sin embargo, a mayor abundamiento, señaló que el ser del impuesto es alcanzar ciertas manifestaciones de capacidad contributiva a los efectos de determinar el *quantum* de la exacción que se impondrá al sector privado.

Agregó que, esa capacidad contributiva sólo surge de las leyes y reglamentos que rigen los distintos tributos y no de los Estados Contables, cuya confección responde a otro tipo de normas que definen reconocimientos de activos, pasivos, resultados y patrimonio neto, como así también su forma de valuación y exposición. Si bien en ambos casos se determina un resultado como ganancia o pérdida, éstos pueden o no coincidir ya que sus fuentes son distintas y los objetivos de medición no necesariamente tienen porqué confluir (en este punto, citó doctrina en apoyo de su tesis).

Indicó asimismo, que si la renta a considerar es la que emana de la voluntad legislativa, la consideración de su medida y existencia, solo debería atenerse a las normas del Impuesto a las Ganancias, y no a la ganancia que pudiera provenir de los Estados Contables de la actora como pretende el Fisco a través de la interpretación volcada en su Instrucción General N° 2/2017.

En ese orden de consideraciones, con cita de doctrina, sostuvo que no toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva. En efecto, en el concepto de capacidad contributiva hay implícita una valoración, un elemento de juicio necesario para establecer qué porción de la capacidad económica del particular se encuentra disponible con fines tributarios. Y esa medición de la capacidad contributiva de los sujetos, si bien nuestra Constitución no la consagra en forma expresa como principio, queda igualmente contemplado en aquélla a través de una utilización combinada de las nociones de "igualdad", "equidad" y "proporcionalidad" y torna viable llegar a la conclusión que la igualdad a que se refiere la Constitución, como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación.

De ese modo, prosiguió, es el legislador quien tiene a su cargo definir, a riesgo de seguras imperfecciones, los aspectos medulares de esa medición a través de las leyes tributarias que receptan los principios, idiosincrasia y



expectativas de una sociedad en determinado tiempo. En el caso del Impuesto a las Ganancias, el legislador ha decidido que se tribute a partir de las rentas obtenidas, y en el caso de los sujetos indicados en su artículo 69, que lo hagan a una tasa proporcional sobre sus ganancias netas imponibles.

Sentado lo anterior, transcribió los considerandos 10), 12) y 15) del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, *in re*, “Hermitage S.A.”, para concluir que, si con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima, con abstracción de que se hubiera generado, esto sin dudas relega el principio de capacidad contributiva y, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia, la iniquidad de este tipo de previsión se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley no ha existido.

Finalizó resaltando que, en el caso, resulta evidente que la ganancia neta imponible de los períodos fiscales en crisis, no permite tener por configurada capacidad contributiva alguna susceptible de imposición presunta.

De resultas de la votación practicada, el T.F.N. resolvió, por mayoría, dejar sin efecto la resolución administrativa cuestionada en autos en todos sus términos y distribuir las costas en el orden causado.

III.- Que contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso apelación en fecha [29/09/2021](#) (fs. 22 del documento digitalizado) y expresó agravios en fecha [21/10/2021](#) (fs. 1/20 del documento digitalizado).

La contraparte contestó el traslado oportunamente conferido en fecha [17/11/2021](#).

El Señor Fiscal de Cámara produjo su dictamen en fecha [5/12/2022](#).

IV.- Que el Fisco Nacional en su memorial sostuvo -tras transcribir de manera casi textual el voto minoritario de la Dra. Gómez- que, en el caso, corresponde la aplicación del criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*, “Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/D.G.I.”, sentencia del 26/08/2003, en la que el Tribunal consideró que lo prescripto en el art. 86, inc. b) de la L.P.T., no resultaba ser un regla absoluta y que, por consiguiente, la Cámara debe apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación, cuando éstas presenten deficiencias manifiestas.

Sentado lo anterior, consideró que el voto de la mayoría del Tribunal malinterpreta la normativa aplicable al fundar la revocación del acto apelado, por encontrarse probada la existencia de quebrantos en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos involucrados -2006 y 2007- oportunamente presentadas por la responsable, sin atender a los estados contables que sí vislumbraron un crecimiento sostenido.



Al respecto, indicó que, como lo sostuvo la Dra. Gómez en su voto en minoría, tal como surge de las constancias administrativas, se trata de situaciones fácticas diferentes a las contempladas en el mentado precedente. Ello por cuanto, en el acto cuestionado se puso de relieve que de la declaración de Resultados Contables Positivos, tanto en los períodos fiscales 2006 y 2007 - como en los períodos anteriores, esto es: 2003, 2004 y 2005- surge un crecimiento sostenido y progresivo del resultado contable; de los índices de liquidez expuestos (relación pasivo/activo); la ausencia de pasivos significativos frente al activo, compuesto principalmente por inversiones.

En efecto, agregó, como puede apreciarse del análisis efectuado por la Dra. Gómez, cuyos términos hizo propios, no puede soslayarse que el Címero Tribunal tanto en el precedente "Hermitage S.A.", como al resolver la causa "Diario Perfil S.A.", precisó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que obstarían a descontar el impuesto de que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo; circunstancia que desvirtúa la existencia de una "ganancia presunta". Y, en oportunidad de pronunciarse en la segunda causa, precisó que la contribuyente registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/09), y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 1998.

Sobre el punto, enfatizó que entre este caso, y los precedentes indicados existe una diferencia sustancial, ya que aquí no se observa la existencia de pérdidas contables concomitantes a la declaración de quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, dado que la actora obtuvo resultados contables positivos en los períodos bajo examen.

Por ello interpretó que las circunstancias expuestas obstan a la aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal en los casos: "Hermitage S.A." y "Diario Perfil S.A.".

Por otra parte, con respecto a la Instrucción General (A.F.I.P.) N° 2/2017, señaló que se instruyó a adoptar el criterio sentado por el Máximo Tribunal en los citados precedentes, en relación a que no debe exigirse demostración de la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que no tengan capacidad para hacerlo-, sino que deberá acreditarse que esa renta no existió, en los casos en que se pruebe la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, registren quebrantos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal en cuestión, se tendrá por acreditado, en los términos de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: "Hermitage S.A.".



En cuanto a la pretensión de la actora de incluir al impuesto en trato dentro del ámbito material de aplicación del Convenio de Doble Imposición celebrado con la República de Brasil, el Fisco reiteró y transcribió lo que al respecto señaló la Dra. Gómez y recordó que dicho convenio fue aprobado por ley 22.675, en el año 1982, y entre sus disposiciones no contiene cláusulas referidas a impuestos patrimoniales.

No obstante lo expuesto, destacó que el convenio únicamente contiene cláusulas relativas al Impuesto a la Renta, por lo que los dividendos y utilidades pagados de una sociedad brasilera que perciba un contribuyente local, persona física o jurídica, no tributan Impuesto a las Ganancias en el país.

Por lo expuesto, concluyó que el convenio no prevé normas impositivas que graven en cabeza de la sociedad emisora las participaciones accionarias, por lo que resulta que dichas participaciones societarias están alcanzadas por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en cabeza de la sociedad tenedora de las acciones.

Por último, respecto de la sanción impuesta solicitó que sea confirmada en los términos que surgen de la resolución administrativa impugnada.

En tal sentido, recordó y transcribió parcialmente el art. 45 de la L.P.T. e indicó que en el caso, se ha configurado el elemento objetivo previsto en la hipótesis legal que se analiza, ya que se traduce en un accionar negligente de naturaleza culposa en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en tiempo oportuno.

Agregó que la omisión derivada de la inexactitud de las declaraciones juradas se consumó al ser presentadas las originales, puesto que no es otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley al aludir a que se omitiere el pago de impuesto mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

En cuanto al elemento subjetivo, no puede admitirse que se presente en autos supuesto eximente de responsabilidad alguno puesto que, teniendo en cuenta la envergadura de la firma, debe entenderse que su conducta obedeció claramente a una elección, no a un error, al no considerar como activos computables en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a los dividendos provenientes de acciones de sociedades constituidas en Brasil, arriesgándose a una interpretación diferente a la sostenida por el Fisco Nacional.

Por todo lo expuesto, solicitó que se revoque el decisorio apelado, con costas en ambas instancias a la contraria.

**V.-** Que, con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las



argumentaciones, 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*, “Confecciones Cordido y Sabattini S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 51.313/2019, del [12/12/2019](#), entre otros).

**VI.-** Que en autos se discute la legitimidad de la resolución N° 78/2013, dictada el 29/07/2013 por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P. (D.G.I.), por medio de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, períodos fiscales 2006 y 2007, con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, graduada en el 70% de las obligaciones atribuidas como omitidas.

En dicha oportunidad, el Fisco Nacional impugnó la calificación de “*no computable*” en la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de tenencias accionarias en las sociedades brasileñas “Risguna Participao E Administracao Ltda.” y “Banex S.A., Credito Financiamiento e Investimento”, como así también entendió que el Convenio de Doble Imposición con la República Federativa de Brasil no era aplicable, puesto que -en esa inteligencia- de su letra no surge que el mentado gravamen sea de naturaleza idéntica o sustancialmente similar al que grava el Impuesto a las Ganancias.

**VII.-** Que en cuanto a la cuestión de fondo cabe señalar que esta Sala también ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en reiteradas oportunidades (v.gr. causas: “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, del 24/02/2015; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 28/12/2015 -pronunciamiento que fuera convalidado por la Corte Suprema de Justicia, al aplicar a la resolución de esa instancia de fecha 20/09/2016, la previsión contenida en el art. 280 del C.P.C.C.N.-; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. – A.F.I.P.”, del 6/04/2017 y “Pampa Energía S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 12/02/2019, entre otros).

En tales casos, y como primera aproximación, se refirió que el Alto Tribunal se pronunció el 15/06/2010 en la causa “Hermitage S.A.” (cfr. [Fallos: 333:993](#)) sobre el I.G.M.P. Así, luego de recordar la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria, se enfatizó que: “[d]esde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia



*naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen.”.*

*“Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda...”.*

*“Que, en cambio, resulta esclarecedor acudir al contenido del mensaje de elevación del proyecto de ley al Parlamento, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto”.*

Luego, tras citar las exposiciones de los distintos legisladores contenidas en el mensaje de elevación (entre ellas, la del diputado Lamberto y la de los senadores López y Verna), la Corte Suprema de Justicia destacó que: *“...[l]a peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario...”.*

En definitiva, el Alto Tribunal sostuvo que: *“...[e]n el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo -argumento del legislador- o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresarial es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación N° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario”.*

*“...[e]l tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas –sin consideración a particularidad alguna– y sobre innumerables formas de organización de recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí...”.*



*“Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.”.*

*“Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”.*

*“Según lo ha juzgado el a quo, esta última situación es la que se configura en el sub examine, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal”.*

*“En efecto, la Cámara, sobre la base de la pericia contable -no objetada por las partes- concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que ‘...obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] ‘ganancia presunta’...”.*

*“Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara”.*

La doctrina apuntada fue ratificada en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictado en la causa: “Diario Perfil S.A.”, sentencia del 11/02/2014 (cfr. [Fallos: 337:62](#)), oportunidad en la que dejó expresamente sentado que: “...[l]a doctrina que surge de ese precedente (se refiere a “Hermitage” ya citado) no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley –o que no tengan capacidad alguna para hacerlo– sino, simplemente, que esa renta en el período examinado, no existió” (cfr. esta Sala, in re, “Electricidad Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 22.198/2013, del [27/02/2020](#)).

Asimismo, esta Sala ha sostenido que en materia del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se han de analizar las constancias concretas aportadas para acreditar la falta de capacidad contributiva, por lo que la solución que en definitiva se brinde para cada caso particular, es una consecuencia directa de dicha ponderación (cfr. “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, Expte. N° 54.531/2014, del [24/02/2015](#) y sus citas).

Por último, cabe señalar que en los autos caratulados: “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/D.G.I.”, del [19/03/2014](#), el Máximo Tribunal recordó que:





*“...las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”, reiterando de ese modo la doctrina del precedente “Hermitage” (cfr. Fallos: 333:993).*

**VIII.-** Que no es materia de discusión que las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de la actora, correspondientes a los períodos 2006 y 2007, arrojaron quebranto y saldo cero a ingresar en concepto de tributo. Tampoco es materia de controversia que la actora declaró resultados contables positivos en los períodos bajo examen.

En efecto, conforme surge de las actuaciones administrativas agregadas a la causa, de los Formularios F. 713 correspondientes, surge para el período 2006 un resultado impositivo negativo equivalente a \$ 87.519,46 y para el período 2007, un resultado también negativo de \$ 145.904,11 (cfr. 146/150 del expediente administrativo O.I. N° 709.413, agregado por cuerda).

Tal como lo puso de manifiesto el voto integrado por la mayoría del Tribunal *a quo*, como así también considerando la ampliación de fundamentos efectuada por el Dr. Marchevsky, sobre la base de la premisa que emana de los pronunciamientos de la C.S.J.N. en las causas: “Hermitage S.A.” (*Fallos*: 333:993) y “Diario Perfil S.A.” (cfr. *Fallos*: 337:62), no corresponde exigir de manera alguna que se demuestre la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley (o que tengan la capacidad de hacerlo) sino que esa renta, en los períodos examinados, no existió.

Ello así, toda vez que la capacidad contributiva sólo surge de la ley que rige el tributo y no de los estados contables, cuya confección responde a otro tipo de normas que definen reconocimientos de activos, pasivos, resultados y patrimonio neto como así también su forma de valuación y exposición. Si bien en ambos casos se determina un resultado como ganancia o pérdida, éstos pueden o coincidir ya que sus fuentes son distintas y los objetivos de medición no necesariamente tienen porqué confluir.

**IX.-** Que el análisis de la prueba producida en autos, efectuado a la luz del principio de la sana crítica (contemplado en el art. 386 del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.), permite concluir que la actora si bien ha presentado resultados positivos en sus balances contables de los períodos 2006 y 2007; por el contrario, ha registrado quebrantos impositivos en los mismos períodos en el Impuesto a las Ganancias.

En efecto, dado que las DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias de la parte actora en los dos períodos examinados arrojaron quebrantos y saldo cero a ingresar en concepto de impuesto, resulta plenamente aplicable la doctrina que



surge de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a los que se viene haciendo referencia.

Los pronunciamientos glosados determinan -en definitiva- que lo que debe demostrarse, a efectos de considerar que la imposición a la ganancia mínima que el legislador presume que existió resulta irrazonable, es precisamente la ganancia impositiva, y no la utilidad contable.

En el presente caso, conforme surge del desarrollo efectuado precedentemente, la ganancia neta imponible de los períodos fiscales de autos, no permite tener por configurada capacidad contributiva susceptible de imposición como renta presunta.

**X.-** Que, sentado lo anterior y en orden a la consideración de las manifestaciones vertidas por el Fisco Nacional en su memorial, cabe comenzar por señalar que, de su atenta lectura, no surge que haya dado acabado cumplimiento a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.). Ello por cuanto, como quedara dicho, el argumento sustancial sobre el que se construyó la decisión puesta en crisis por su parte, no fue debida y fundadamente refutado.

Al respecto, téngase presente que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado y que tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que el memorial constituya un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal revisor (cfr. esta Sala, *in re*, “Helmerich & Payne Argentina Drilling Co. c/A.F.I.P.”, Expte. N° 76.943/2016, sentencia del [27/11/2020](#), entre muchos otros).

A su vez, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. La primera debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. La segunda, implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (cfr. esta Sala, *in re*, “Cotta Ramusino, Antonio Juan c/D.G.I.”, Expte. N° 56.870/2017, del [21/11/2019](#), entre muchos otros).

Bajo esta perspectiva, se observa que el recurrente en su libelo se dedicó extensamente a transcribir pasajes del voto de la minoría, como así también a destacar la interpretación efectuada por el organismo recaudador, a través de la Instrucción General N° 2/17, sin cuestionar certeramente el



razonamiento efectuado por el voto de la mayoría, de cuyo detalle dan cuenta los párrafos que anteceden.

A la luz de lo expuesto, y dado que pesaba sobre la recurrente el deber de demostrar el error en el que habría incurrido el Tribunal *a quo* sobre el particular, no puede considerarse razonablemente que haya formulado una crítica concreta y razonada de la sentencia recurrida ante este Tribunal por cuanto, al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos dados en el pronunciamiento apelado; todo lo cual determina que su recurso sea desestimado, no resultado necesaria la formulación de consideraciones adicionales.

Asimismo, en atención a la materia recursiva y a la forma en que se resuelve, no corresponde formular consideraciones acerca de la aplicación y alcances del Convenio Internacional ratificado por ley 22.675 y de los restantes aspectos de la resolución administrativa impugnada (intereses y multa).

**XI.-** Que, en cuanto a las costas de esta instancia, en atención a la forma en que fueron distribuidas en la instancia de origen, lo cual no ha sido materia de agravio, y de igual modo en orden a la consideración de la complejidad de la cuestión planteada y a la existencia de precedentes contradictorios, corresponde distribuir las costas en el orden causado (cfr. arts. 68, 2º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) desestimar la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto fue materia de agravios, y 2º) distribuir las costas de esta instancia en el orden causado (cfr. arts. 68, 2º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Se deja constancia que el Dr. Luis M. Márquez no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (cfr. art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

