



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

MONTI
Laura
Mercedes
es

Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Fecha:
2024.02.28
14:05:39 -03'00'

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación, la presente causa tuvo su origen en la demanda que dedujo Gasoducto Gasandes S.A. contra la AFIP, con el objeto de que se declare la nulidad de la resolución (DR CII) 444/2017 y se ordene a ese organismo otorgar el reconocimiento del beneficio para "contribuyentes cumplidores" previsto en el art. 63 de la ley 27.260.

Explicó que, mediante el acto impugnado, el ente recaudador había desestimado su petición de que se habilite el sistema informático con el objetivo de formalizar su incorporación al régimen referido.

Indicó que, si bien no cumplió con el requisito formal de acogerse al citado beneficio tributario a través del sitio web del ente recaudador, tal como lo estatuye el art. 36 de la resolución general (AFIP) 3919/2016, presentó la declaración jurada de confirmación de datos regulada en el art. 85 de la ley 27.260 que, según postula, subsume el beneficio del art. 63 de ese ordenamiento.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala I) confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior y, en consecuencia, rechazó la demanda deducida por Gasoducto Gasandes S.A.

Señaló que la actora no había manifestado en tiempo y forma el expreso acogimiento al mencionado régimen y que los arts. 63 y 85 de la ley 27.260 prescriben situaciones vinculadas pero diferentes.

En este sentido, indicó que el primero de los dispositivos señalados prevé un beneficio para el contribuyente cumplidor, que consiste en la exención del impuesto sobre los bienes personales (ISBP) por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, mientras que el art. 85 regula la declaración jurada de confirmación de datos que no solamente produce ese efecto sino también los del art. 46 de la citada ley.

Agregó que ninguno de esos beneficios se obtiene de pleno derecho, pues el contribuyente debe adherirse siguiendo las formas y requisitos establecidos por la reglamentación hasta el 31 de marzo del 2017, inclusive.

Explicó que Gasoducto Gasandes S.A. presentó la multinota F.206/I, a los efectos de gozar del beneficio del art. 63, el 20 de julio de 2017, es decir, casi cuatro meses después de la fecha establecida por el ordenamiento.

En este marco, expuso que los hechos que derivaron en el presente proceso tuvieron su origen *"...en una omisión proveniente de la propia negligencia de la apelante. Tal como lo afirma la AFIP en la resolución cuestionada, su solicitud resultaba operativamente inviable al efectuarla fuera de plazo."*

Recordó, con cita de precedentes emanados de V.E., que cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario - como en el caso de autos, el registro en el sistema- teniendo en cuenta que, precisamente, se trata de una situación excepcional, cabe exigir por parte de éste el estricto cumplimiento que



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

aquella supone, por cuanto la opción elegida resulta una circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.

Por último, concluyó que no cabía soslayar que la actora posee la estructura y/o los medios necesarios para haber actuado con la diligencia que ameritaba el caso, excediendo holgadamente el plazo previsto para el ejercicio del derecho.

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, Gasoducto Gasandes S.A. interpuso recurso extraordinario, que fue concedido por resolución del 9 de junio de 2022, en cuanto se cuestiona la interpretación y el alcance de normas de naturaleza federal y denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Este rechazo dio origen a la presentación directa del expediente registrado como CAF 23944/2018/1.

En primer lugar, explica que al momento de sancionarse la ley 27.260 cumplía con todos los requisitos legales y sustanciales para acceder a los beneficios establecidos en el art. 63 como así también a los previstos por el art. 85 del mencionado dispositivo.

Admite que, a raíz de una errónea comprensión del citado plexo normativo, procedió a satisfacer "*parcialmente el aspecto formal que se necesitaba para gozar de dichos beneficios, cuyos presupuestos legales eran idénticos*".

En este punto, señala que el error en que incurrió consistió en no reparar en que el sistema aplicativo diseñado por la AFIP requería dos presentaciones separadas para cada beneficio.

Luego de reseñar los antecedentes del caso, esgrime que la sentencia recurrida resulta arbitraria en la medida en que omitió el tratamiento de cuestiones oportunamente alegadas por la sociedad y se limitó a rechazar el recurso de apelación sobre la base de *"cuestiones normativas puramente dogmáticas analizadas en abstracto y que en nada abordan el eje central de la discusión"*.

Indica que no resulta jurídicamente admisible que se oponga la forma por sobre la sustancia, razón por la cual el incumplimiento de un requisito procedimental no puede enervar el derecho del contribuyente de acceder al tratamiento fiscal previsto en una norma legal.

Agrega que el yerro que cometió obedeció a que el propio art. 85 de la mencionada ley 27.260 establece que aquellos sujetos que presenten la declaración de jurada de confirmación de datos gozarán de los beneficios previstos para *"contribuyentes cumplidores"*, por lo que esa declaración subsume el tratamiento regulado en el art. 63.

Manifiesta que la simple omisión formal en el sistema aplicativo *web* no puede llevar al extremo de desconocer que la empresa había cumplido todos los requisitos sustanciales legalmente exigidos, por lo que era pasible de obtener el beneficio fiscal, pues de lo contrario, según su postura, se incurriría en un excesivo rigor formal que implicaría un enriquecimiento sin causa por parte del Estado.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-III-

Considero que el recurso extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se debate la interpretación y aplicación de normas de carácter federal y la decisión del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que el recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3° de la ley 48; Fallos: 329:972; 338:176, entre otros).

Por otra parte, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad del recurso de queja de la demandada están inescindiblemente unidos a la interpretación de las normas federales, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 238:1893 y 329:1440).

Finalmente, es necesario recordar que, en la tarea de establecer el correcto sentido de esas normas de naturaleza federal, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

Sentado lo anterior, creo oportuno recordar las normas involucradas en el presente proceso.

Así, cabe señalar que, en lo que aquí interesa, el art. 63 de la ley 27.260 establece: *"Los 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"*.

El art. 64 dispone que *"El plazo para acogerse al beneficio establecido en el artículo precedente se extenderá hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive"*.

Por su parte, el art. 93 establece que la AFIP reglamentará el régimen previsto en el libro II de la ley 27.260 -en el que se ubican los arts. 63, 64 y 85- y dictará las normas complementarias que resulten necesarias a los efectos de su aplicación.

A su turno, la resolución general (AFIP) 3.919, estableció en su art. 36, reglamentario de los arts. 63 y 64 de la ley 27.260, que la adhesión a los beneficios mencionados se debía efectuar entre los días 16 de agosto de 2016 y 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, a través del sitio web de la AFIP.

Específicamente, el citado dispositivo señala: *"La 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*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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: a) Ley 27.260, Art. 63 - Solicitud de exención en el impuesto a los bienes personales (Período Fiscal 2016, 2017, 2018) con acreditación de anticipos como saldo de libre disponibilidad. b) Ley 27.260, Art. 63 - Solicitud de exención en el impuesto a las ganancias - 1era. Cuota de SAC período fiscal 2016. c) Ley 27.260, Art. 63 - Solicitud de exención en el impuesto a los bienes personales - responsable sustituto. d) Ley 27.260, Art. 63 - Solicitud de exención en el impuesto a los bienes personales (PF 2016, 2017, 2018) con devolución de anticipos en cuenta (CBU)."

Por otro lado, cabe señalar que la ley 27.260, en su art. 85, regula lo atinente a la "declaración jurada de confirmación de datos" en estos términos: "Los 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."

-V-

En los términos en que ha quedado planteada la controversia, el tema a decidir se circunscribe a determinar si, para acceder a los beneficios correspondientes a la condición de contribuyente cumplidor, la obligación de seleccionar la opción "*Ley 27.260 - Beneficio contribuyentes cumplidores*" según la situación en la que el sujeto se considere comprendido -fijada en el art. 36 de la resolución general (AFIP) 3.919 y cuya constitucionalidad no ha sido objeto de debate- queda cumplida con la presentación de la declaración prevista en el art. 85 de la ley 27.260.

Es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Desde esa perspectiva, es claro para mí que la obligación de seleccionar la opción "*Ley 27.260 - Beneficio contribuyentes cumplidores*" según la situación en la que el



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

sujeto se considere comprendido ha sido fijada por el art. 36 de la resolución general (AFIP) 3.919 en forma independiente del deber de presentar la declaración jurada de confirmación de datos contemplada en el art. 85 de la ley 27.260, sin que ni de la letra ni del espíritu de ambos preceptos surja elemento alguno que permita colegir que el cumplimiento del segundo libera de la observancia de la primera.

Así lo entiendo pues, de acuerdo a los textos antes transcritos, los regímenes previstos en los arts. 63 y 85 configuran institutos diferentes que se hallan condicionados al cumplimiento de diversos requisitos y mecanismos de adhesión.

Bajo este prisma, considero que la falta de acogimiento al régimen para "contribuyentes cumplidores" dentro del plazo legal conllevó el incumplimiento de una obligación que impide a Gasoducto Gasandes S.A. acceder a ese beneficio.

Una interpretación contraria equivaldría a prescindir de la letra de los arts. 63 y 64 de la ley 27.260, como así también de la obligación prevista en el art. 36 de la resolución general (AFIP) 3.919, lo cual no puede efectuarse si no media - como ha sucedido en esta causa- debate y declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (confr. doctrina de Fallos: 285:353; 301:958; 307:2153), ya que la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (confr. Fallos: 308:1873).

Desde esta perspectiva, observo también que considerar cumplida la obligación prevista en el art. 36 de la resolución

general (AFIP) 3.919 en aquellos casos en los que el contribuyente realizó la presentación de la declaración jurada contemplada en el art. 85 de la ley 27.260, equivaldría a presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que -según asentada postura del Tribunal- quepa atribuir a las normas un alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (Fallos: 310:1689, entre otros).

Para finalizar, no puede soslayarse que el beneficio contemplado en el art. 63 de la citada ley 27.260 representa un inequívoco privilegio frente a la generalidad de los contribuyentes, del cual solo disfrutaban los sujetos incorporados a él (Fallos: 314:1824, cons. 10°), razón por la cual es dable exigir el estricto cumplimiento de los requisitos previstos para su acceso. Desde esta perspectiva, cuando la ley establece una condición a cargo de los beneficiarios -como en el caso de autos, que los contribuyentes adhieran al régimen dentro de un plazo determinado y a través de un procedimiento específico-, teniendo en cuenta, precisamente, dicha situación de privilegio, debe exigirse por parte de éstos el estricto cumplimiento que aquélla supone (Fallos: 327:4360, entre otros).

-VI-

Por lo expuesto, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de febrero de 2024.