Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Buenos Aires, 12 de abril de 2016.

Vistos los autos: "IBM Argentina SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerado:

1°) Que en su pronunciamiento de fs. 6405/6407, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al rechazar el recurso de apelación deducido por la actora, desestimó el pedido de eximición de costas que había formulado esa parte con sustento en que los desistimientos de sus recursos de apelación obedecieron a un cambio en la jurisprudencia de esta Corte y, por lo tanto, resultaba aplicable el art. 73 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Asimismo, al hacer lugar a la apelación interpuesta por el organismo recaudador, admitió su pretensión, consistente en que se revocara el punto 2° del pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 6306/6307 y su aclaratoria de fs. 6317/6317 vta.) que había dejado sin efecto las sanciones impuestas por aquel organismo a IBM Argentina SRL mediante las resoluciones 76/2004 y 137/2005.

Posteriormente, al aclarar aquella decisión, el a quo dispuso que la mencionada revocación del fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, implicaba confirmar no solo las resoluciones 76/2004 y 137/2005, en cuanto en cada una de ellas se imponía la sanción de multa, sino también la resolución 15/2008 mediante la que el organismo fiscal rechazó la repetición de la suma ingre-

sada por la actora ($ 5.998.880,77) en concepto de la multa aplicada en la resolución 186/2007 (fs. 6442/6443).

2°) Que contra este último aspecto de la sentencia la actora dedujo el recurso ordinario de apelación (fs. 6446/6448) que fue concedido por el a quo a fs. 6468. El memorial de agravios obra a fs. 6511/6524 y su contestación por el organismo fiscal a fs. 6527/6535. Por otra parte, contra la sentencia de fs. 6405/6407, y su aclaratoria de fs. 6442/6443, aquella interpuso sendos recursos extraordinarios a fs. 6414/6434 y 6452/6466, los que, contestados a fs. 6475/6488 y 6492/6502, fueron concedidos en cuanto a la interpretación de normas federales y denegados en lo referente a la doctrina de la arbitrariedad de sentencias (fs. 6504).

Dicha denegación dio origen a la presentación de los recursos de hecho que tramitan ante el Tribunal identificados bajo el rótulo de CAF 40399/2013/1/RH1 y CAF 40399/2013/2/RH2.

3°) Que en cuanto al recurso ordinario de apelación, cabe señalar que la actora se notificó de la sentencia de fs. 6442/6443 con antelación al pronunciamiento de esta Corte en el caso "Anadon" (CSJ 494/2013 (49-A)/CS1, sentencia del 20 de agosto de 2015), por lo que corresponde examinar su admisibilidad formal. En este sentido se debe recordar que según conocida jurisprudencia del Tribunal para la procedencia de aquella vía de apelación en tercera instancia en una causa en que la Nación, directa o indirectamente, revista el carácter de parte, resulta necesario -entre otros requisitos- que el "valor disputado en último término", o sea aquel por el que se pretende la modifica-

ción de la condena o "monto del agravio", exceda el mínimo legal a la fecha de su interposición (cf. sentencia dictada el 30 de junio de 2015 en la causa CSJ 98/2014 (50-T)/CS1 "Tetra Pak SRL (TF 34.349-I) c/ DGI", considerando 3°, y los fallos allí citados).

4°) Que, a los fines de demostrar la concurrencia del mencionado recaudo, la recurrente afirmó que la sustancia económica del juicio está constituida por la suma de $ 5.998.880,77 que ingresó a la AFIP e intentó repetir infructuosamente, pues la devolución de aquel importe ha sido denegada por la resolución 15/2008 (DV REGN) y por la sentencia de cámara que dispuso su confirmación. Asimismo, indicó que el pronunciamiento apelado *"...causa el gravamen irreparable de privar a IBM de su derecho a repetir de la AFIP la suma de $ 5.998.880,77...con afectación al derecho constitucional de propiedad"* (fs. 6447/6447 vta.).

Cabe indicar que el importe mencionado, como lo expresa la actora a fs. 6513 vta. de su memorial, corresponde a la sanción de multa fijada por el organismo fiscal en la resolución 186/2007 (DV JUGN SM), con sustento en que la actora -durante los períodos fiscales 02/2002 a 11/2005-, al practicar la retención en el impuesto a las ganancias con relación a los pagos de regalías por software efectuados a beneficiarios del exterior, aplicó la alícuota prevista en el art. 93, inciso b de la ley del tributo y no la establecida en el art. 93, inciso h del mismo ordenamiento, conducta que fue considerada como una omisión de actuar en calidad de agente de retención, en los términos del

art. 45 de la ley 11.683 (cf. fs. 5180 a 5186 y la presentación de la apelante de fs. 5227 a 5262).

5°) Que, los argumentos de la recurrente no son idóneos para acreditar el recaudo que se examina pues el recurso ordinario de apelación no procede cuando -como ocurre en el sub examine- el monto que se discute y cuya repetición se persigue corresponde a una multa.

En efecto, tal como lo señaló la demandada al contestar el memorial (fs. 6527 vta. a 6528), esta Corte reiteradamente ha establecido que el eventual y secundario interés fiscal que pueda tener la Nación en la percepción de ingresos provenientes de la aplicación de sanciones administrativas pecuniarias -sean estas disciplinarias o represivas-, es insuficiente para autorizar el recurso ordinario de apelación, pues no puede hablarse de valor disputado cuando está en juego la aplicación de tales sanciones, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos: 324:3083 y 326:2770; causa CSJ 93/2008 (44-V)/CS1 "Vicente, José M.; Vicente, Omar Antonio y Vicente, Norberto -T.F. 17.731-I- c/ DGI", sentencia del 10 de agosto de 2010, y Fallos: 334:1041).

En consecuencia, al ser el Tribunal el juez del recurso, corresponderá declarar mal concedido el recurso ordinario de apelación (cf. CSJ 776/2009 (45-B)/CS1 "Banco Juncal y otros (en liquidación) c/ BCRA resol. 357/03 (exp. 100.734/84 sum. fi. 743)", sentencia del 26 de octubre de 2010).

6°) Que con respecto al recurso extraordinario deducido a fs. 6414/6434, toda vez que el apelante discrepa con lo decidido por la cámara acerca de la inexistencia de un error excusable como causal de exculpación de las sanciones aplicadas, cuestiona -subsidiariamente- el monto de estas, o bien, impugna la imposición de las costas, sin que a juicio de esta Corte se configure en el caso un supuesto de arbitrariedad de sentencias, el recurso debe ser desestimado por carecer de agravio federal suficiente (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

7°) Que igual temperamento corresponde adoptar con relación al recurso extraordinario de fs. 6452/6466 deducido contra la decisión de fs. 6442/6443, pues el alcance con que la sentencia final de la causa puede ser aclarada, es materia ajena, como regla, a la instancia del art. 14 de la ley 48, dado el carácter fáctico y procesal de las cuestiones que involucra, y tal principio cede únicamente cuando lo resuelto por vía de aclaratoria rebasa palmariamente el ejercicio de la facultad prevista en las normas de rito aplicables (Fallos: 252:372; 290:274; 301:169, entre otros).

8°) Que, aun cuando esta última situación no se configura en el caso, atento a la gravedad de los vicios que el apelante endilga a lo resuelto por el a quo (cfr. fs. 6458/6458 vta. y 6512), esta Corte considera pertinente realizar las siguientes precisiones:

a) En primer término, debe señalarse que ante las distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación tramitaron un número considerable de causas entre las mismas partes, con similar carátula, y en las que el debate de fondo era sustancialmente análogo, pues se impugnaba la determinación de oficio realizada a IBM Argentina S.A. en materia de retenciones a beneficiarios del exterior en el impuesto a las ganancias con relación a diversos períodos fiscales. La peculiaridad consistió en que en algunos de los expedientes la actora discutió la procedencia del tributo y reclamó la exención de las multas aplicadas por existir -según sostuvo- un error excusable de su parte, por ejemplo, en el expediente **n° 24.518-I** en el que se impugnó la **resolución 76/2004** (DV DOGR), o en el **26.783-I** en el que se impugnó la **resolución 137/2005** (DV DOGR). En otras causas, en las que aquella había ingresado el tributo o la multa, la actora cuestionó con idénticos argumentos jurídicos la denegación de la repetición de las sumas ingresadas por uno u otro concepto, como ocurrió, por ejemplo, en la causa **n° 31.434-I** con respecto a la multa de $ 5.998.880,77 impuesta por la **resolución 186/2007** (DV JUGN SM), cuya repetición fue denegada mediante la **resolución 15/2008** (DV REGN).

b) La profusión de actuaciones y la identidad de planteos fácticos y jurídicos motivó que la propia actora solicitara la acumulación de las causas (cf. fs. 5258 vta. y 5292/5293) y así fue dispuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 5952/5953. En efecto, dicho tribunal teniendo en cuenta la conexidad existente, dispuso -en cuanto aquí interesa- acumular a la causa **n° 24.518-I**, el expediente **n° 31.434-I**, con

la expresa mención de que en este "...se plantea recurso de apelación por denegatoria de repetición respecto de la suma abonada por IBM S.A. en concepto de multa, aplicada por importes omitidos en la retención del impuesto a las ganancias a la firma del exterior ...[IBM Corporation] por los períodos febrero de 2002 a noviembre de 2005, regularizadas posteriormente y cuyas denegatorias de repetición se controvierten en las causas nros. 29.731-I, 29.732-I, 29.734-I, 29.783-I, 29.785-I, 29.786-I y 29.782-I" (ver fs. 5953).

c) Con posterioridad, la actora presentó dos escritos de desistimiento (fs. 6277/6281 y 6282/6285). En el primero de ellos, desistió parcialmente de los recursos deducidos contra la **resolución 76/2004** (DV DOGR) y contra la **resolución 137/2005** (DV DOGR), en cuanto se debatía el pago del capital e intereses en el impuesto a las ganancias por la omisión en las retenciones practicadas a beneficiarios del exterior, con sustento en el cambio jurisprudencial que se habría producido a partir del fallo dictado por esta Corte en el caso CSJ 535/2007 (43-A)/CS1 "Application Softfware S.A. (TF 16.664-I) c/ DGI", sentencia del 30 de agosto de 2011. Por el contrario, mantuvo su pretensión con respecto a las sanciones de multas allí aplicadas y, expresamente, solicitó la eximición de estas pues, a su juicio, existía un error excusable.

En el segundo de dichos escritos, mencionó una serie de expedientes que tramitaron ante el Tribunal Fiscal de la Nación -todos ellos acumulados al expediente **24.518-I-**, en los

que se habían deducido recursos de apelación contra resoluciones de la AFIP que rechazaron "...las acciones iniciadas...con la finalidad de repetir los pagos realizados en exceso a la Administración de Ingresos Públicos, en concepto de retención al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los pagos de regalías por software efectuados a IBM Corp.". El objeto de esta presentación ha sido "...desistir de todos y cada uno de los recursos de apelación interpuestos contra las RESOLUCIONES en cada uno de los Expedientes de Repetición..." (cf. fs. 6282/6282 vta.). Cabe señalar que en esa oportunidad no se hizo mención alguna del expediente **31.434-I** -en el que se discutió la multa aplicada mediante la resolución 186/2007 y cuya repetición fue rechazada por la **resolución 15/2008**-, pese a que dicho expediente había sido acumulado a aquellos otros en los que la actora efectuaba su desistimiento.

d) El Tribunal Fiscal de la Nación al identificar en el punto 2° de la parte dispositiva de la sentencia (fs. 6306/6307) las resoluciones del organismo fiscal que imponían las sanciones de multa y que debían ser revocadas, incurrió en el primero de una serie de errores. Esta situación dio origen a los consecuentes pedidos de aclaratoria que ambas partes dedujeron, según resulta de las piezas agregadas a fs. 6308/6309, 6314, 6319, 6323 y 6330.

En efecto, como lo señaló el a quo a fs. 6442/6443, el tribunal administrativo inicialmente dispuso "Revocar las sanciones impuestas en las Resoluciones N° 40/2007 y 186/2007" (fs. 6307). Luego, ordenó "Revocar las sanciones impuestas en las Resoluciones N° 76/04 y 137/05 y hacer lugar al recurso in-

tentado por la actora contra la Resolución N° 40/07" (fs. 6315 vta.) y, posteriormente, tras aclarar que en el primer párrafo de la sentencia de fs. 6306/6307 debía adicionarse entre los expedientes acumulados, el **31.434-I**, reemplazó el punto 2° de la parte resolutiva de aquella sentencia por el siguiente: "Revocar las sanciones impuestas en las Resoluciones N° 76/04 y 137/05" (fs. 6317 vta.).

A su vez, en virtud de una nueva aclaratoria solicitada por la parte actora, si bien el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el remedio intentado por la recurrente, precisó que "...al haberse incluido en el acápite de la sentencia de fs. 6306/6307 vta. el tratamiento del expediente que originariamente tramitara bajo el 31.434-I, debe entenderse que la resolución 15/08 por la cual no se hace lugar a la acción de repetición impetrada por la actora contra la multa aplicada, ha sido revocada...por aplicación de los fundamentos indicados en el Considerando IV de dicha sentencia" (fs. 6324). Esto es, el Tribunal Fiscal de la Nación explicitó por primera vez que, aunque la sentencia definitiva de fs. 6306/6307 se había limitado a revocar las sanciones de multas impuestas por las resoluciones 76/04 y 137/05, debía interpretarse que también fue revocada, por idénticos motivos jurídicos, la resolución 15/08 que había rechazado la repetición de la multa aplicada por la resolución 186/07.

Por último, a fs. 6333 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó una nueva solicitud de aclaración de la actora sobre el mismo punto.

9°) Que en este estado de cosas y, atento a los términos de la presentación del organismo recaudador ante la alzada, es razonable entender con el alcance que lo hizo el tribunal a quo a fs. 6442/6443 que la cuestión sometida a su conocimiento no se había ceñido a la impugnación de las resoluciones 76/2004 y 137/2005, pues la demandada manifestó en términos suficientemente amplios que se agraviaba "*...de manera concreta respecto a la decisión del a quo de revocar las resoluciones apeladas respecto de las multas aplicadas así como de la imposición de las costas por su orden (cfr. fs. 6341 vta.)*".

Por lo mismo, aunque es cierto que la cámara a fs. 6405/6407 revocó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el punto 2° de su primer pronunciamiento (fs. 6306/6307), en el que se habían dejado sin efecto las multas impuestas por las resoluciones 76/2004 y 137/2005, no es posible entender que la sentencia del a quo tuvo el sentido de excluir de su decisión a la resolución 15/2008, pues esta fue incorporada a la sentencia de aquel tribunal administrativo mediante la resolución aclaratoria de fs. 6324 y, ambos pronunciamientos -el aclaratorio y el aclarado-, deben ser concebidos como una unidad inescindible.

10) Que, en efecto, ello es así pues esta Corte tiene establecido que la interpretación de dispositivos procesales no puede prevalecer sobre la necesidad de dar primacía a la verdad jurídica objetiva, de modo que su esclarecimiento se vea turbado

por un excesivo rigor formal, incompatible con un adecuado servicio de justicia y las reglas del debido proceso, máxime cuando la necesidad de acordar prevalencia a la primera reconoce base constitucional -art. 18 de la Constitución Nacional- (cf. Fallos: 327:315 y la doctrina allí citada).

Tal como fue señalado en dicho fallo, el hecho de que el tribunal de la causa, a raíz de una presentación deducida por otros motivos, haya corregido un error material que luce evidente, no puede dar lugar al recurso extraordinario, ya que sería inadmisible que, por un apego estricto a las formas, subsista en la sentencia un error de hecho por el que se genera o lesiona un derecho.

En tales condiciones, exigir que la cámara, por rigurosa aplicación de los términos procesales, se vea impedida de corregir una notoria contradicción consistente en mantener la imposición de las sanciones de multa y, al propio tiempo, dejar en pie la revocación del acto que impedía repetir el importe de una de ellas (resolución 15/2008), importaría tanto como desconocer la unidad de las sentencias judiciales, así como amparar el predominio de una solución formal, que resultaría sustancialmente opuesta al resultado al que el tribunal pretendió llegar en la sentencia.

Cabe concluir, entonces, que en tanto la decisión de fs. 6442/6443 no introdujo modificaciones sustanciales que contradigan lo decidido en la sentencia de fs. 6405/6407 (cf. doctrina de Fallos: 310:2313; 311:1722; 326:3058, entre muchos

otros), ni se trata de una nueva resolución sustancialmente diversa de la que se dijo aclarada, no ha incurrido en un exceso de jurisdicción que lesione las garantías de los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional (doctrina de Fallos: 329:5755).

Por ello, se declara mal concedido el recurso ordinario de apelación, con costas; y se desestiman los recursos extraordinarios deducidos a fs. 6414/6434 y 6452/6466, con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **IBM Argentina SRL**, representada por el **Dr. Jorge Daniel Ortiz**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ariel R. Caplan.**

Recursos extraordinarios interpuestos por **IBM Argentina SRL**, representada por el **Dr. Jorge Daniel Ortiz**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ariel R. Caplan.**

Traslados contestados por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Ezequiel Silvio Katz y Agostina Carla García.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**