Expte. N° 02580/2025.-

///nos Aires, 2 de diciembre de 2025.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Friar S.A. (TF 44431-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 19/08/2024 y su aclaratoria del 20/08/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución N° 119/2015 dictada por el Jefe (Int.) de la División Jurídica, a cargo de la División Revisión y Recursos - Dirección Regional Santa Fe de la Administración Federal de Ingresos Públicos -D.G.I., por la que se resolvió impugnar la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2012, determinando una disminución en el quebranto impositivo.

A su vez, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que fueron apelados por bajos (ver fs. 159/176 y 184/185 del documento digitalizado).

II.- Que, para decidir de ese modo, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo examinó las actuaciones en las que la actora había llevado a cabo operaciones de exportación de cereales y sus derivados.

En particular, precisó que la facturación de dichas operaciones se realizó a empresas vinculadas en la República Oriental del Uruguay, tales como Vicentín S.A.I.C., Sucursal Uruguay, Nacadie Comercial S.A. y Friar S.A., Sucursal Uruguay, y que el destino físico de la mercadería era a países como Tailandia, Siria, Países Bajos y Corea del Sur.

En razón de ello, el Tribunal Fiscal de la Nación indicó que, a juicio de la D.G.I., no se contaría con información suficiente sobre el verdadero comprador y el precio real de las operaciones. En consecuencia, destacó que la falta de datos verificables justificaba la aplicación del método establecido en el sexto párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Así, el Fisco Nacional consideró que la triangulación de operaciones con intermediarios que no son independientes era evidente en este caso, lo que activaba la necesidad de aplicar dicho método para determinar la renta de fuente argentina.

En ese orden, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo sostuvo que había una utilización temporal de los contratos con las empresas vinculadas, observando una fijación de precios más bajos durante el período contractual en comparación con los precios en alza a la fecha de embarque.

Como consecuencia de ello, destacó que, para poder aplicar el mecanismo de precios de transferencia, era fundamental demostrar la independencia del intermediario, cumpliendo con los requisitos establecidos en

los incisos a), b) y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En otro orden, recordó que la recurrente presentó un análisis de precios acordados mediante el Formulario 743, a los fines de sustentar su postura cuanto a que no corresponde aplicar el sexto método, ya que las operaciones no se realizaron a sujetos vinculados mediante un intermediario internacional y que las operaciones fueron pactadas por precios similares o superiores a los publicados por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación a la fecha de concertación de las ventas en el exterior.

Sentado lo anterior, el Tribunal Fiscal de la Nación evaluó que la actora reconoce en su recurso que, en la resolución de vista, el ente fiscal indicó que en las exportaciones objetadas no coincidían los destinatarios de las facturas comerciales con los destinos físicos de la mercadería.

Así, el Fisco Nacional consideró aplicable el sexto método, dado que no se verificaban las condiciones necesarias para su no aplicación.

En otro orden, el Tribunal de grado tuvo en cuenta que el Fisco Nacional, al analizar las operaciones de exportación realizadas por la recurrente en 2012, concluyó que correspondía aplicar el "sexto método", dado que no se demostró el cumplimiento de los requisitos establecidos en los incisos a), b) y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la Ley del impuesto a las ganancias.

Destacó, en ese orden, que la normativa tributaria exige que las empresas demuestren la independencia de los intermediarios en las operaciones de precios de transferencia, y que la actora no presentó pruebas suficientes a tal fin.

Además subrayó que, en el marco del procedimiento fiscal, la actora había sido requerida a presentar el Estudio de Precios de Transferencia, pero se limitó a presentar el Formulario F.743, el cual no reflejaba adecuadamente la situación de las operaciones. A ello, añadió que el Fisco Nacional le solicitó información adicional sobre los precios de transferencia, pero la actora no proporcionó la documentación necesaria para respaldar su posición, lo que debilitó su defensa.

Por ser ello así, consideró que la argumentación presentada por la recurrente no era suficiente para desvirtuar la postura del Fisco Nacional.

En consecuencia, concluyó que el ajuste realizado por el Ente Fiscal era procedente y que la metodología utilizada para determinar los precios de transferencia se ajustaba a derecho.

Por todo lo expuesto, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el acto apelado en todas sus partes y resolvió imponer las costas a la actora,

ratificando así la postura del Fisco Nacional con relación a los precios de transferencia y la correcta aplicación de la normativa vigente.

III.- Que, contra lo así resuelto, la actora interpuso recurso de apelación en fecha 3/10/2024 y expresó agravios el 25/10/2024.

De la presentación antedicha se corrió traslado a la contraparte, la que fue replicada el 21/11/2024 (ver fs. 197/198, 206/253 y 261/274 del documento digitalizado).

En fecha 10/06/2025 dictaminó el Sr. Fiscal de Cámara.

IV.- Que la actora en la fundamentación de su recurso, cuestionó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, argumentando que no puede ser considerada una derivación razonada del derecho vigente, ya que se aparta de manera inmotivada del precedente: “Vicentín”, del Máximo Tribunal.

En este contexto, advirtió que el Tribunal recurrió a argumentos no atinentes para rechazar su planteo subsidiario, que se centraba en la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas (cfr. art. 81, 5° párr., de la ley 11.683) en lo que respecta a la exportación a Friar S.A., Sucursal Uruguay.

La actora señaló la arbitrariedad de la sentencia, refiriendo el apartamiento del precedente “Vicentín”, en el cual la Corte Suprema de Justicia estableció que la ley 25.784 requería la verificación de tres requisitos fundamentales antes de que el fisco pudiera aplicar el “sexto método”. Estos requisitos son: la existencia de un exportador argentino que extrae bienes con cotización conocida, un intermediario domiciliado en el extranjero y una empresa extranjera vinculada al exportador local que compra los bienes al intermediario.

En efecto, alegó que la decisión en crisis soslayó la necesidad de verificar la existencia de vinculación entre Friar y los terceros destinatarios finales de la mercadería. El Tribunal Fiscal de la Nación permitió al Fisco Nacional aplicar el “sexto método” sin exigir la demostración de que se cumplieran los tres presupuestos establecidos.

Postuló, en ese orden, que dicho proceder contraviene lo decidido por la Corte Suprema de Justicia en el referido precedente, donde se tachó de inconstitucional el artículo 1°, inciso h), del decreto 916/04, por eliminar la exigencia de verificar dicha vinculación.

Además, la actora subrayó que la norma reglamentaria permite al Fisco Nacional aplicar el “sexto método” sin verificar si realmente el destinatario de la mercadería era un sujeto vinculado. Este aspecto era crucial, ya que, a pesar del revés jurisprudencial, el organismo fiscal continuó aplicando el “sexto método” a todas las operaciones trianguladas de exportación, lo que fue

convalidado por el Tribunal Fiscal de la Nación, generando serias inconsistencias en la interpretación de la normativa vigente.

Por lo tanto, entendió que el Tribunal de grado soslayó su obligación de verificar la vinculación entre Friar y los terceros destinatarios de la mercadería. A su entender, era el Fisco quien debía acreditar la configuración de los requisitos para la aplicación del “sexto método”, mientras que el contribuyente solo tenía que demostrar si los intermediarios cumplían con los requisitos establecidos en la ley.

Esta interpretación -según considera- era fundamental para evitar resultados absurdos en la aplicación de la normativa.

En otro apartado, con relación al rechazo del planteo subsidiario sobre la teoría de las correcciones simétricas, precisó que la afirmación del Tribunal de grado de que no se produjo una doble imposición es irrelevante para la aplicación de dicha teoría. Según su perspectiva, el mayor precio de venta de Friar, determinado por la aplicación del “sexto método”, constituía un mayor costo de adquisición para Friar, Sucursal Uruguay.

Así, entendió que el ajuste debía ser aplicable simétricamente en la declaración jurada de Friar, tanto en lo que respecta a la ganancia de fuente local como a la renta de fuente extranjera.

Citó jurisprudencia que -a su entender- avalaría su postura.

Por todo lo expuesto, solicitó se revoque la decisión apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con costas.

V.- Que sentado lo anterior, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, 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 rebus*, “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022; y “Consultatio S.A. (TF 31752-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 25.194/2023, del 1/09/2023, entre muchos otros).

VI.- Que, a modo de recapitulación, cabe señalar que mediante la resolución N° 119/2015, de fecha 30/06/2015, el jefe (Int.) de la División Jurídica, a cargo de la División y Recursos -Dirección Regional Santa Fe de la D.G.I., resolvió impugnar la declaración jurada rectificativa N° 2 presentada por la contribuyente respecto del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2012.

Asimismo, determinó de oficio la materia imponible y el impuesto a las ganancias, período fiscal 2012, de Friar S.A., CUIT N° 30-50400508-5, surgiendo una disminución del quebranto de $11.695.174,07 (ver fs. 9/31 del documento digitalizado).

Luego, el Tribunal Fiscal de la Nación por resolución de fecha 19/08/2024 confirmó el acto apelado en todas sus partes, con costas.

VII.- Que, el artículo 15 de la ley del gravamen, según el texto vigente para el ejercicio en cuestión, establecía en su sexto párrafo que: *"…cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional"*.

"No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para evaluar la operación" (séptimo párrafo).

"El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos: a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados; b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera" (octavo párrafo).

En ese contexto, el art. 1, inc. h), primer párrafo, decreto 916/04, modificó el decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En cuanto aquí importa, estableció que: *"[a] los fines de la aplicación del método previsto en el*

sexto párrafo del Artículo 15 de la ley, todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con los requisitos previstos en el octavo párrafo del mismo, se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado a que alude el tercer párrafo del Artículo 14 de la ley".

Finalmente, la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) modificó el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y dispuso que: *"[c]uando se trate de operaciones de importación o exportación de mercaderías en las que intervenga un intermediario internacional que no sea, respectivamente, el exportador en origen o el importador en destino de la mercadería, se deberá acreditar -de acuerdo con lo que establezca la reglamentación- que la remuneración que éste obtiene guarda relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados en la operación, siempre que se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) que el intermediario internacional se encuentre vinculado con el sujeto local en los términos del artículo incorporado a continuación del artículo 15; b) que el intermediario internacional no esté comprendido en el inciso anterior, pero el exportador en origen o el importador en destino se encuentre vinculado con el sujeto local respectivo en los términos del artículo incorporado a continuación del artículo 15"* (cfr. art. 17 del t.o. por el decreto 824/2019).

VIII.- Que cabe señalar que no constituye materia de controversia que:

(i) Las operaciones objeto del ajuste son operaciones de exportación.

(ii) Los bienes exportados han sido cereales y sus derivados (en la especie, harina de soja -ver fs. 50, 62, 68, 73, 78, 82 del Cuerpo Precios de Transferencias, Orden de Intervención 890527-).

(iii) La facturación de las operaciones involucradas fue efectuada a Vicentín S.A.I.C., Sucursal Uruguay, Nacadie Comercial S.A. y Friar S.A., Sucursal Uruguay, mientras que el destino físico de la mercadería -conforme los permisos de embarque- ha sido Tailandia, Siria, Países Bajos, Corea Republicana -Corea del Sur. (cfr. documental allí mencionada y puntos d), e) y f) del dictamen pericial obrante a fs. 118/120 del Cuerpo de Determinación de Oficio -Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2012- O.I. 890527).

(iv) Las firmas comerciales mencionadas poseen vinculación con la contribuyente, ello es así debido a que Friar S.A., Sucursal Uruguay es propiamente una sucursal -Nota 11 de los Estados Contables expone los motivos que llevaron a la apertura de la misma en la República Oriental del Uruguay- de Friar S.A., siendo que, a su vez, Vicentín S.A.I.C. es controlante de Friar S.A. ya que posee el 50,3869% de su conformación accionaria y posee la sucursal uruguaya con la cual comercializa la firma que nos ocupa en estas

actuaciones; para finalmente arribar a Nacadie Comercial S.A. que cuenta con el 49% de las acciones de Friar S.A.

IX.- Que sentado lo anterior, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re,* "LDC Argentina S.A. c/D.G.I.", Expte. Nº 91.325/2017, del 3/05/2018; y "Garber, Natalio (TF 43750-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. N° 51368/2022, del 24/02/2023, entre otros).

En tal sentido, corresponde señalar que la citada presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos:* 319:1476, *in re,* "Alcántara Díaz Colodrero, Pedro", del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M., colaboradora, Procedimientos Administrativos, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es, en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían al acto administrativo impugnado (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por el art. 197 de la L.P.T. y esta Sala, en autos: "Supermercados Toledo S.A. c/Dirección General Impositiva", Expte. N° 124/2019, sentencia del 28/05/2024, entre muchos otros).

X.- Que, en orden al análisis de las cuestiones planteadas, cabe señalar que el caso encuadra en la previsión contenida en el artículo 86, inc. b), aps. 1º) y 2º) de la L.P.T.; norma que exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: “Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; esta Sala, *in re,* “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/03/2011, entre otros).

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a este Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, y b) acerca del fondo del asunto, tener por válidas las conclusiones de dicho tribunal sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (cfr. Sala III, *in rebus*: “Golden Penaut Argentina S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”, Causa Nº 72.680/2018, del 9/05/2019; “Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/D.G.I. s/Apelación”, Causa Nº 23.090/2012, del 12/11/2013).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: “Merlino Automotores S.A.”, del 12/03/2009; esta Sala, *in re*: “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala III, *in re*: “Mueblería Torca S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”, del 20/02/2020; Sala IV, *in re*: “Agropecuaria Laishi S.A.”, del 15/04/2010, entre otros).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. Sala III, *in re*: “CLK S.A. (TF 36588-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”, del 9/08/2022; y Sala V, *in re*: “Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/D.G.I.”, del 21/03/2011, entre otros).

A mayor abundamiento, con relación a la pretendida arbitrariedad de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que la primera formulación de la noción de *sentencia arbitraria* data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: "Rey *vs.* Rocha", registrada en *Fallos*: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que *sentencia arbitraria* es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada, tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concurra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre *arbitrariedad*, por un lado y el *mero error* en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: *"[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el"* (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*, "Carlozzi c/Tornese Ballesteros", del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: "Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.", Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022, entre otros).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., *Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

XI.- Que las pautas precedentemente expuestas, constituyen el parámetro interpretativo básico a los fines de analizar y valorar las cuestiones aquí debatidas, en tanto conciernen a la determinación del alcance de los hechos y las pruebas referidas a la operatoria celebrada por Friar S.A., que involucró la exportación de cereales y sus derivados.

Sobre el particular, la Administración Tributaria puso de manifiesto que de las situaciones fácticas descriptas surge claramente una doble ausencia de datos: la identidad del verdadero comprador (el del país del destino físico de la mercadería) y el real precio de la operación.

Sin perjuicio de ello, sostuvo que lo que sí se encuentra acreditado es la contratación con clientes vinculados y la fijación de precios entre los mismos, con lo cual -y ante la operatoria descripta- el método fijado en el sexto párrafo del artículo 15 de la L.I.G., se torna aplicable atento a la triangulación de operaciones con operadores del exterior (intermediarios), en donde existan partes que no son independientes.

Las áreas asesoras del Fisco Nacional destacaron que la aplicación del método del mentado sexto párrafo del artículo 15 de la L.I.G es a los efectos de determinar la ganancia de fuente argentina. Ello es así debido a que, al contemplar el tratamiento aplicable a las exportaciones, en virtud de lo previsto en el artículo 8 de la L.I.G. puede concluirse que las ganancias atinentes a tales operaciones serán necesariamente de fuente argentina; siendo válida esta apreciación para supuestos en donde el intermediario adquiriente de la mercadería según facturación sea una sucursal de la exportadora argentina cuya ganancia -establecida por la diferencia entre el precio de venta facturado al destinatario efectivo y el de adquisición del exportador- califica como de fuente extranjera.

En ese orden, consideró que el alcance o significación económica de la norma resulta evidente cuando en las operaciones internacionales (de exportación en este caso) no existan partes totalmente independientes (cualquier parte, o sujeto interviniente) y se pueda alterar o modificar el precio o modalidades de las operaciones en perjuicio del Fisco, correspondiendo aplicar las disposiciones del artículo 15.

Por todo lo expuesto, la Administración Fiscal impugnó la declaración jurada presentada por la contribuyente y determinó de oficio la materia imponible y el impuesto a las ganancias del período fiscal 2012.

Luego, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que la prueba aportada por la contribuyente no era suficiente para acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en los incisos a), b), y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la ley del gravamen, por lo que resultaba correcto el criterio seguido por el organismo fiscal y, en consecuencia, ajustado el análisis de los precios de transferencia por el método del sexto párrafo.

En esa línea, indicó que si el Fisco Nacional tiene indicios serios de que los precios declarados por las empresas no respetan el principio de operador independiente y procede a determinarlos en función de datos distintos a los utilizados por las empresas, corresponde a los contribuyentes dar los argumentos y ofrecer pruebas suficientes para demostrar la improcedencia del criterio fiscal.

Ello, en función de que estos últimos cuentan con la totalidad de la información necesaria a tales fines y porque se encuentran involucradas las mismas reglas que rigen en todo proceso determinativo que concluye con el dictado de un acto administrativo dotado de presunción de legitimidad.

Por lo demás, sostuvo que no procede un pronunciamiento del tribunal sobre la inconstitucionalidad planteada respecto al decreto 916/04, en razón de lo establecido por el artículo 185 de la ley de rito fiscal, haciendo notar que no resultaba de aplicación al caso lo decidido por la C.S.J.N. en los autos: “Vicentín S.A.I.C.”, del 3/05/2023, por referirse a un supuesto distinto al planteado en autos.

Por tales consideraciones, el Tribunal de grado decidió -por mayoría- confirmar el acto apelado.

XII.- Que de lo reseñado anteriormente no se sigue, bajo ningún concepto, que la premisa a partir de la cual fue dictada la resolución administrativa cuestionada resulte incorrecta, en tanto el criterio valorativo expuesto por el Organismo Recaudador no resulta susceptible de objeción, cuando como ocurre en el caso, no existen elementos de prueba con entidad suficiente como para controvertir las bases fácticas tenidas en cuenta para resolver del modo en que lo hizo.

Dentro del catálogo probatorio que la propia parte actora acompañó, se observa que o bien no resultan idóneas, o bien ponen en evidencia que la cuestión lejos de resultar uniforme, presenta aristas que tornan a la impugnación inconducente a los efectos de desvirtuar la presunción de legitimidad que inviste a la resolución impugnada. Todo ello, evaluado de conformidad con la regla de la sana crítica, expresamente prevista en el ordenamiento adjetivo al efecto (cfr. artículo 386 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Al respecto, cabe recordar que la Administración debe ajustarse al emitir los actos individuales de aplicación, a la normativa que integra el bloque de legalidad y, asimismo, que la circunstancia que determina la validez de un acto administrativo individual consiste en la correspondencia de este último con el derecho objetivo vigente al momento de su dictado; ello constituye la esencia del principio de legalidad de la actividad administrativa (cfr. Comadira, Julio Rodolfo y Monti, Laura M. -Colaboradora-, *Procedimientos Administrativos –Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada*, Tomo I, La Ley, 2002, p. 197).

En ese orden, cabe hacer notar que el T.F.N. al analizar las pruebas, sostuvo que: *“…en sede fiscal -según surge del informe final- si bien la inspección le solicitó a la actora que aporte el Estudio de Precios de*

#39725091#477901410#20251201133954669

Transferencia, el mismo no fue allegado, habiendo presentado únicamente el Formulario F.743 -a pesar de que la Resolución General 1122 establece la presentación de otros más-, informando como método utilizado el Precio Comparable entre Partes Independientes, sin haber efectuado ajuste alguno de Precios de Transferencia, habiendo presentado -a requerimiento- el detalle de las exportaciones de harina de soja realizadas a sujetos vinculados, documentación respaldatoria, factura de exportación, documentación de embarque y despachos de exportación. Que también se indica en las actuaciones referidas que además le fue requerido por la fiscalización que informe los motivos por los que entiende que no procede aplicar el denominado sexto método y que aporte las pruebas que hagan a su derecho (vide fs. 58 ant. adm), pero más allá de responder sosteniendo que no corresponde aplicar tal método, lo cierto es que no aporta probanza alguna (fs. 61 ant). Que, en la resolución por la que se le corrió vista de las actuaciones y en el acto determinativo de oficio quedaba en claro cuál era el fundamento por el cual el ente fiscal realiza el ajuste bajo análisis, como se dijo no aportó otro elemento adicional" (sic).

Nótese que el recurrente vuelve sobre cuestiones suficiente y reiteradamente planteadas, debatidas y resueltas, que conciernen por un lado a la arbitrariedad endilgada a la sentencia, por apartamiento del precedente de la C.S.J.N. que menciona y, por el otro, que la sentencia en crisis soslayó la necesidad de verificar la existencia de vinculación entre Friar y los terceros destinatarios finales de la mercadería; más por cierto ello es insuficiente para controvertir con eficacia el sustento medular de la resolución impugnatoria, que finca en la correcta identificación de la operatoria llevada adelante por la firma actora con operadores del exterior -intermediarios-, mediante la cual se concretó por un lado, la fijación de precios entre clientes vinculados y, por el otro, la triangulación de operaciones en donde existan partes que no son independientes.

Por ser ello así, corresponde desechar la pretendida tacha de arbitrariedad de la resolución apelada, y por considerarse debidamente fundada en un correcto y prudente análisis del material probatorio, tampoco cabe su revisión por parte de este Tribunal, con ajuste a las pautas ya expuestas.

XIII.- Que en orden al modo en que se decide la causa, corresponde que las costas sean impuestas a la parte actora que resultó vencida; ello, por aplicación del principio general de la derrota (cfr. arts. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

XIV.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (cfrf. esta Sala, *in rebus,* "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos", del 30/12/97 y “Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.”, del 2-05-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Y, recientemente en la causa *“Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”,* sentencia del 4/09/2018 (*Fallos*: 341:1063), sostuvo, en cuanto a la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia la ley 27.423 y su promulgación parcial dispuesta por decreto 1077/17 que, en el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, por lo que el nuevo régimen legal, no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 y su modificatoria ley 24.432, o que hubieran tenido principio de ejecución y agregó que a los fines arancelarios, los intereses no integran el monto del juicio (v. Cons. 3° y 4° del voto mayoritario).

Dicho criterio ha sido mantenido en fecha reciente por el Máximo Tribunal en los autos “New Model International School S.A. c/Centro Comercial Miguel Cané S.A. s/escrituración”, Expte. CIV 010263/2015/3/RH002, sentencia del 10/06/2025.

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados-conf. Resol. 119/2015, lo resuelto con fecha 19/08/2024 y precedentemente-; atento el mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos desarrollados durante la etapa del pleito cumplidas; corresponde modificar elevando a la suma de PESOS SEISCIENTOS MIL ($ 600.000), los honorarios regulados en el punto 3°) de la resolución de fecha 19/08/2024, en favor de la dirección letrada y representación de la demandada (arts. 6, 7, 9, 10, 19, 22, 37, 38 y ccdtes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y lo resuelto por la C.S.J.N. doctr. Fallo “Las Marías”, corresponde regular en la suma de PESOS SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS ($ 788.500) - equivalente a 10 UMA- los emolumentos de la DRA. VERONICA IRIS CARRA, letrada apoderada, actuante en la defensa de la demandada (arts.14, 16, 20, 21, 29, 30, 44 inc b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

El importe del Impuesto al Valor Agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (cfr. esta Sala, *in re,* "Beccar Varela, Emilio-Lobos, Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16/07/996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al I.V.A., el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1°)** desestimar la apelación de la actora y confirmar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 19/08/2024 en todo cuanto fue materia de agravios; **2°)** las costas se imponen a la actora vencida, en atención a lo expuesto en el considerando XIII.- del presente decisorio y **3°)** admitir el recurso apelación deducido por el Fisco Nacional contra la regulación de honorarios practicada en la instancia de grado, y fijar los emolumentos de la dirección letrada y representación de la demandada por su actuación ante esta Alzada (Considerando XIV.-).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe por hallarse en uso de licencia (cfr. art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 02/12/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39725091#477901410#20251201133954669