Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. Nº 46972/2022 POLIRESINAS SAN LUIS SA (TF 47972-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, diciembre de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fojas 343/348 (de las actuaciones en soporte papel, a las que se aludirá en lo sucesivo) el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó −con costas− la demanda de repetición entablada por la firma Poliresinas San Luis S.A., en los términos del artículo 81 de la Ley N° 11.683, ante la demora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en resolver el reclamo de repetición interpuesto en su sede. La demanda tenía como objeto el reintegro de la suma de $24.504.769,24 −más intereses resarcitorios− abonada en concepto de impuesto a las ganancias del período 2015, que la firma actora consideraba que había sido ingresada al erario público sin causa y de modo confiscatorio pues −a su entender− estaba calculada sobre una renta ficticia, al no permitírsele aplicar el mecanismo del ajuste por inflación.

Para así resolver, los vocales de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, tras recordar las características que la Ley de Impuesto a las Ganancias establece sobre el ajuste por inflación y ciertos precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, afirmaron que el análisis de confiscatoriedad alegado exigía superar un límite de razonabilidad adecuado. Por lo tanto, indicaron que se debía aceptar que dicho análisis y medición podían incluir varios elementos probatorios, lo que no limitaba únicamente al cotejo entre dos liquidaciones, una "con" y otra "sin" ajuste por inflación. En este sentido, sostuvieron que el reconocimiento de confiscatoriedad debía realizarse considerando una perspectiva de "empresa en marcha" y una muestra más significativa que un simple ejercicio económico. Al respecto, ponderaron especialmente la prueba pericial contable, teniendo en cuenta que la parte actora alegó ser beneficiaria del régimen de promoción industrial establecido en la Ley N° 22.021 y sus modificatorias.

Por consiguiente, el tribunal *a quo* concluyó que los desvíos en el cálculo de la pérdida por inflación eran de tal magnitud que, al analizar todas las constancias del caso, no se podía otorgar veracidad a los datos que se pretendían utilizar para demostrar la confiscatoriedad. En otras palabras, expresaron que la confiscatoriedad alegada no quedaba demostrada de manera concluyente y objetiva, ya que los porcentajes presentes en el expediente eran inferiores a los establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy S.A.", de modo que no se observaba una absorción significativa de la renta.

Sentado lo anterior, y en virtud del modo en que se impusieron las costas, el tribunal *a quo* reguló los honorarios de los profesionales intervinientes en representación del Fisco Nacional y del perito contador designado en el caso. Fijó los emolumentos en $359.403 para la representación procesal y en $898.508 para el patrocinio letrado, durante la primera etapa del proceso. Además, estableció los honorarios en 289,96 y en 724,91 UMAs por las últimas etapas cumplidas del proceso. Por último, fijó los emolumentos del perito en $2.829.371.-

II.- Que contra tal pronunciamiento, a fojas 352/368 la parte actora interpuso recurso de apelación y revisión limitada previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683. Este recurso fue fundado en el mismo acto y replicado por su contraria a fojas 377/381.

La recurrente expresó que el Tribunal Fiscal de la Nación realizó una incorrecta valoración de las pruebas ofrecidas y realizadas por los peritos en conjunto. De esto modo, calificó a la sentencia recurrida como arbitraria pues −a su juicio− no se condice con la realidad y tampoco responde a la búsqueda de la verdad jurídica material y objetiva.

Recordó los principios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 332:1571, según los cuales se resolvió que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación resulta inaplicable al contribuyente en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar consuma una parte sustancial de las rentas obtenidas y exceda cualquier límite razonable de imposición; siendo concluyente, para determinar si existe confiscatoriedad o no, la prueba pericial contable.

En este sentido, expuso que el perito contador designado en el caso y la certificación contable presentada determinaron que la

aplicación de la alícuota efectiva sobre el balance impositivo ajustado fue del 67,43%. Por lo tanto, consideró que el fallo recurrido resulta erróneo, ya que se ha demostrado de manera evidente la confiscatoriedad alegada.

Manifestó su desacuerdo con respecto a las consideraciones acerca del régimen de promoción industrial, sosteniendo que, dada la pretensión realizada, los beneficios establecidos deben quedar excluidos del objeto de la repetición. Para finalizar, expuso el alcance que le otorga el artículo 396 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación a la regla de la sana crítica para meritar las probanzas de los actuados y, por otra parte, apeló la imposición de costas y los honorarios regulados al considerarlos altos.

III.- Que así los hechos, como punto de partida resulta oportuno recordar que esta Cámara ha destacado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683; de modo tal que cabe −en principio− estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados (cfr. Sala I del fuero, *in re* “Merlino Automotores S.A.”, sentencia del 12/03/2009; Sala II, *in re* “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, *in re* “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder 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, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (cfr. esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L”, cit.).

En otras palabras, la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del Tribunal Fiscal de la Nación y resulta en principio irrevisable en esta instancia (cfr. doctr. de Fallos 300:985); y, de este modo, 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 (esta Sala, *in re* “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre otros).

Por consiguiente, y dejando a salvo las posibles objeciones que puedan hacerse a tales prescripciones del legislador en cuanto a la posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es

que, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad del artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, los postulados normativos descriptos deben ser directamente atendidos por el juzgador, salvo que exista −como se indicó− arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa (cfr. esta Sala, *in re* “CARGILL SAC E I c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 20/04/2021).

IV.- Que en este contexto, importa destacar que la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra determinada por el artículo 164 de la Ley N° 11.683 que le otorga a ese organismo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Es que, en el proceso ante el Tribunal Fiscal lo que se discute son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y/o la potestad sancionadora de la Administración, materias ambas en donde prima el interés público, y no el interés privado de las partes (cfr. esta Sala, *in re* “Labrar Soc. de Hecho -TF 8904-I-c/ DGI”, sentencia del 13-9-95).

Ahora bien, para arribar a la decisión que aquí se impugna, el Tribunal Fiscal de la Nación evaluó fundamentalmente: (i) un informe especial emitido por un contador público independiente acerca del "Estado de Resultados Ajustado por Inflación", incluyendo un análisis detallado de las "Sumas y Saldos" correspondientes a cada una de las cuentas integrantes de los Estados Contables; (ii) otro informe especial emitido por un contador público independiente respecto al "Estado de Resultado Impositivo Ajustado por Inflación"; y (iii) un informe pericial contable compuesto por 24 puntos, los cuales se desglosaron en 12 interrogantes, abordando además los índices de inflación correspondientes a la provincia de San Luis para el año 2015 según diversos índices de medición. De este modo, y tras un minucioso examen de la prueba presentada, el tribunal referido sostuvo principalmente que:

(i) En primer lugar, la empresa accionante “plantea una liquidación alternativa de resultado 2015, a ser comparada con el impuesto efectivamente ingresado, obteniendo una alícuota del 67,43% utilizando para ello el índice de precios al consumidor de la Provincia de San Luis con más el mecanismo previsto en los arts. 94 y siguientes de la ley de Impuesto a las Ganancias”. Sin embargo, tal “…liquidación fue ampliada a otros supuestos primero usando otro índice de inflación (IPIM más IPC San Luis), donde la ratio se redujo al 50,46%. Pero también se

extendió la comparación a los resultados contables ajustados por inflación, y allí los mismos porcentajes y supuestos se redujeron a 46,49% y 38,13%.”.

(ii) En segundo lugar, el tribunal observó que el ajuste por inflación practicado surge de papeles de trabajo con una “…redacción demasiado ambigua como para entender que fue elaborado por los peritos o que fue verificado por ellos de acuerdo a la legislación”. Además, “…ni del informe pericial ni del papel de trabajo incluido en el expediente surge ninguna referencia a los ajustes que se hacen en nombre del mecanismo previsto en la LIG…” y, en tal sentido, existen “…pérdidas por inflación con origen desconocido…”.

(iii) En tercer lugar, tribunal señaló que “…tampoco se explicitan en el ajuste por inflación dinámico los pagos de dividendos que en principio generan ganancias por inflación ni su anticuación que permitan cotejar el alcance de los ajustes…”.

(iv). Finalmente, no soslayó que se detrajeron “…del resultado $51.767.391 que en los papeles de trabajo indican que se provienen de ganancias ‘Promoción Industrial…’”, pero “…no se ha acreditado el origen de los mismos, ni los actos administrativos dictados en el orden provincial que sustentan dichos beneficios”.

V.- Que, bajo tales premisas, no se advierte que la evaluación probatoria realizada por el tribunal *a quo* haya sido arbitraria o carente de fundamento. Tampoco parece haber incurrido en un error flagrante al expresar sus conclusiones en el fallo objeto de apelación. En efecto, las observaciones del tribunal previniente demuestran un examen detenido de las constancias de autos, de modo tal que revelan las falencias de la postura de la recurrente.

V.1.- Por un lado, existen elementos que socavan las inferencias realizadas en el informe pericial contable presentado, lo que una disminuye su fuerza probatoria. En otros términos, el informe pericial contenido a fojas 259/267 carece de una base sólida que respalde de manera convincente la alegación de confiscatoriedad.

De hecho, esta prueba pericial, se basa principalmente en información proporcionada por la empresa accionante en el recurso de repetición y en los "papeles de trabajo" presentados por ésta. De este modo, las cifras de la pericia coinciden con las mencionadas en el escrito del recurso. Ello resulta insuficiente para demostrar la vulneración del

derecho constitucional de propiedad, pues únicamente refleja el resultado de un cálculo efectuado en función de la postura mantenida por la parte demandante (cfr. Fallos: 320:1166)

Además, el dictamen realizó una comparación entre varias alternativas de liquidación y el impuesto efectivamente abonado, empleando diversos índices inflacionarios. Este análisis generó distintos escenarios posibles de una potencial confiscación. Sin embargo, no se presentaron argumentos que justifiquen por qué se debe considerar una de estas opciones como más relevante que las demás, lo que dificulta la precisa delimitación que demanda la evaluación de la alegada afectación al derecho de propiedad.

Por su parte, y tal como advirtió acertadamente el tribunal que previno, la pericia no proporcionó una explicación respecto a la detracción de ciertos montos, cuyo origen calificó como desconocido. Esto impide contar con elementos que justifiquen los ajustes efectuados por la empresa, en virtud del mecanismo receptado en el artículo 94 y concordantes de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En consecuencia, la desestimación que efectuó el tribunal sobre las deducciones periciales no puede ser considerada como arbitraria. Si bien la prudencia aconseja aceptar los resultados obtenidos por el perito debido a su especialización y su función como colaborador independiente del tribunal, este apartamiento está justificado si los resultados presentan errores evidentes o se contradicen con otras pruebas de igual relevancia (cfr. Fallos 331:2109; y jurisprudencia de esta Sala, causa 49.252/2011 "Telefónica de Argentina",); como sucede en el caso.

V.2- Por otro lado, los criterios sobre los cuales se apoyó el tribunal interviniente para emitir su decisión tampoco se alejan de la regla de la sana crítica, la cual habilita el análisis conjunto de los elementos probatorios con el fin de arribar a una resolución unívoca (ver FALCÓN, Enrique M.; Código Procesal Civil y Comercial de la Nación anotado, concordado y comentado; Tomo III; Buenos Aires, Abeledo Perrot; 1982; página 193).

Es relevante recordar que la sana crítica implica el análisis lógico de los distintos medios probatorios, la naturaleza del caso y las máximas de experiencia que posee el juez. Estas directrices, indicaciones o consejos están destinados al juzgador, y él es soberano en su interpretación y aplicación (véase también esta Sala en el caso

"Ayerbe, Lázaro c/ Ministerio de Justicia de la Nación", sentencia del 26-5-98; "Martínez, Eliseo David c/ Instituto de Servicios Sociales Bancarios", sentencia del 16-3-2001).

VI.- Que, por lo demás, la recurrente no puntualizó de qué modo los demás elementos de juicio podrían convencer a este tribunal de adoptar una solución distinta del caso. En efecto, en su escrito de apelación solo reiteró las conclusiones a las que llegó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos: 332:1571, las cuales, cabe destacar, fueron tenidas en cuenta por el Tribunal Fiscal de la Nación para decidir como lo hizo.

Por lo tanto, la expresión de agravios efectuada no constituye una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado que demuestre la existencia de equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. Fallos 316:157; 316:3026; 325:3422; 329:2498 entre otros; y esta Sala, en su anterior integración, en la causa “Doso SRL (TF20.943-A) c/ DGA)”, sentencia del 9 de septiembre de 2008).

Por todo lo expuesto, y en la medida en que no se advierte una violación manifiesta de las formas legales en el actuar del Tribunal Fiscal de la Nación (arg. art. 86, inc. b), apartado 1; de la Ley N° 11.683), corresponde desestimar los agravios de la parte actora y confirmar el decisorio de grado en el aspecto analizado.

VII.- Que, sentado lo anterior, en lo tocante a la apelación sobre el modo en que se impusieron las costas, no debe soslayarse que el principio general de la condena en costas al vencido es el que mejor responde a los propósitos del Estado al crear el poder jurisdiccional (cfr. PODETTI, J. Ramiro; 1949; *Tratado de los actos procesales;* Buenos Aires: EDIAR; pág. 129).

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 184 de la LPT, el cual establece que la parte vencida deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando no lo hubiera solicitado. Sin embargo, el mismo artículo reseña que “[…] la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición” (v. 5to párrafo).

Ahora bien, al ingresar en el análisis de este punto, no se observa elemento alguno por el cual el tribunal que previno debió haberse apartado de la consecuencia procesal que determina el hecho

objetivo de la derrota; máxime cuando distanciarse de ella resulta ser una facultad excepcional y de interpretación restrictiva (cfr. arg. MORELLO- SOSA- BERINZONE; 1982-1995; *Códigos procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación. Comentados y anotados;* Tomo II-B; La Plata: Platense; pág. 51 y 52) y que, asimismo, el basamento dirimente del resolutorio ha sido −como se expresó− una cuestión vinculada a la prueba donde rige la pauta general referida (cfr. LOUTAYF RANEA, R; 2022; *Condena en costas en el proceso civil*; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea; pág. 331). Con lo cual, corresponde −asimismo− confirmar el decisorio en este punto e imponer las costas de esta instancia a la actora vencida (cfr. art. 68 del CPCCN).

VIII.- Que, a resultas de lo anterior, cabe tratar el recurso interpuesto por la parte actora contra la regulación de honorarios practicada.

VIII.1.- En función de la naturaleza, del resultado obtenido y de la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido por la dirección letrada y representación legal de la parte demandada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde:

1.- Confirmar los emolumentos fijados por la actuación profesional de la demandada, en atención a que resultan ajustados a derecho al ser apelados por altos (cfr. arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y cctes. de la Ley N° 21.839, mod. por Ley N° 24.432; y cfr. arts. 16, 19, 21, y ss. de la Ley Nº 27.423)

2.-Modificar la regulación del perito contador designado en autos y reducirlos a la suma de $980.190,76 (cfr. Decreto ley 16.638 /57).

3.-Por su parte, ante la labor en esta instancia, cabe regular los honorarios de la dirección letrada y representación legal de la demandada en su conjunto, en 304,45 UMAs, equivalentes a la suma de $ 9.304.600,9 (cfr.16, 19, 21 y 30 de la Ley Nº 27.423, Acordada CSJN Nº 30/23 y Resolución SGA 3369/23).

VIII.2.- Vale dejar aclarado que en los importes establecidos precedentemente no se encuentra incluida suma alguna en concepto de IVA, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realice el letrado, la obligada respecto de dicho emolumento deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, juntamente con el monto del pago.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que, en lo relativo al fondo de la cuestión y a la manera en que deben ser impuestas las costas en ambas instancias, adhiero a la solución propiciada por Dr. Guillermo F. Treacy en los considerandos I a VII.

II.- Que, respecto al recurso de apelación interpuesto por la parte actora respecto de los honorarios regulados en favor del Fisco y del perito contador Carlos Alberto Louit, y de acuerdo con la base regulatoria (24.504.769,24 pesos en concepto de tributos –cfr. formulario F4 obrante a fs. 1-), la cantidad de etapas cumplidas (tres), y el doble carácter en el que actuara dicha representación fiscal, corresponde: 1) rechazar parcialmente el referido recurso respecto de los honorarios regulados al Fisco por las actuaciones cumplidas, en el doble carácter, en la primera etapa del proceso y; asimismo, confirmar los honorarios regulados en favor del perito contador Carlos Alberto Louit, ya que únicamente fueron apelados por altos (cfr. artículos 7, 9, 37 y 38 de la ley 21.839 y Decreto ley 16638/57); 2) hacer lugar parcialmente al recurso y reducir los honorarios regulados al Fisco por las actuaciones cumplidas en la segunda y tercera etapa del proceso, los que se fijan, con relación al patrocinio, en la cantidad de 260 UMAS -equivalentes en la actualidad a $7.946.120 pesos- y; por el apoderamiento, en la cantidad de 100 UMAs -equivalentes a $3.056.200 pesos-, a cargo de la parte actora, de conformidad con la manera en que fueron impuestas las costas (cfr. arts. 16, 20, 21, y ccdtes. de la Ley Nº 27.423, la Acordada CSJN Nº 30/23, y Resolución SGA 3369/23).

Asimismo, por su actuación ante esta Alzada, se regulan los honorarios de la representación fiscal, por las actuaciones cumplidas en el doble carácter, en la cantidad de 127,5 UMAs (equivalentes en la actualidad a $3.896.655 pesos (cfr. arts. 16, 20, 21, y ccdtes. de la Ley Nº 27.423 la Acordada CSJN Nº 30/23, y Resolución SGA 3369/23).

Se deja constancia de que tales honorarios se encuentran a cargo de la parte actora que resultó vencida.

ASÍ VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Treacy.

Fecha de firma: 26/12/2023
Alta en sistema: 27/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36929542#396810822#20231222150258235

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, este tribunal **RESUELVE: 1)** Rechazar el recurso de apelación de fojas 352/368 y confirmar el resolutorio de fojas 343/348, con costas a la vencida; **2)** Regular los honorarios de los profesionales intervinientes del modo indicado en el considerando VIII del voto del Dr. Treacy.

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Jorge Federico ALEMANY**

(en disidencia parcial)

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 26/12/2023
Alta en sistema: 27/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36929542#396810822#20231222150258235