

## Jurisprudencia

**Córdoba, 29 de mayo de 2020**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Impuesto a las ganancias. Transacciones internacionales. Precios de transferencia. [Ley 20.628, art. 17 –antes art. 15–](#). Aplicación del método de determinación de renta de fuente argentina en la exportación de bienes con cotización conocida en los mercados internacionales –método del sexto párrafo–. Triangulación. La firma valuó contablemente las exportaciones a la fecha del contrato donde pactó la operación con la otra parte. Impositivamente el intermediario no cumple con los requisitos exigidos por la legislación para considerar esas operaciones como celebradas entre partes independientes, por lo que debió haberlas valuado a la fecha de embarque. Se rechaza el recurso de apelación y se confirma la resolución apelada que no había hecho lugar a la demanda de repetición. Bunge Argentina S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/repetición. C.F.A. Córdoba, Sala A, Sec. Civil II.**

En la ciudad de Córdoba, a veintinueve días del mes de mayo del año dos mil veinte, reunidos en Acuerdo de Sala “A” de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: “Bunge Argentina S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ repetición” (Expte.: 61000539/2009/CA1), venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos, por un lado, por el apoderado de la parte actora Bunge S.A. (fs. 434); y por otro, por el representante legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (fs. 436/438vta.), en contra de la Resolución de fecha 13 de junio de 2.019 en la que el señor Juez Federal de Villa María.

Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: Graciela S. Montesi- Eduardo Avalos .

### **La señora Juez de Cámara, doctora Graciela S. Montesi, dijo:**

I.- Llegan los presentes autos a estudio y decisión de este Tribunal de Alzada, en virtud de los recursos de apelación interpuestos, por un lado, por el apoderado de la parte actora Bunge S.A. (fs. 434); y por otro, por el representante legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (fs. 436/438vta.), en contra de la Resolución de fecha 13 de junio de 2.019 en la que el señor Juez Federal de Villa María, doctor Roque Ramón Rebak, dispuso no hacer lugar a la demanda instaurada por la actora, con costas en el orden causado (fs. 430/433vta.).

II.- A fines de un mejor entendimiento de la cuestión sometida a debate, resulta oportuno efectuar una breve síntesis de los hechos acontecidos en la presente causa.

Es así que con fecha 23/02/2.009 la parte accionante “Bunge Argentina S.A.” -por medio de su apoderado, Guillermo O. Teijeiro-, promovió demanda de repetición contemplada en el artículo 82 inciso b) de la Ley 11.683 en contra de la AFIP –DGI, por entender que había abonado en exceso el impuesto a las ganancias correspondiente al Periodo Fiscal 2003, solicitando la devolución de la suma de Pesos Ochenta y nueve millones sesenta mil doscientos cincuenta y cinco con quince

centavos (\$ 89.060.255, 15) en concepto de impuestos a las ganancias, con más los intereses correspondientes calculados desde la fecha en que se interpuso el reclamo administrativo previo, conforme lo establece el art. 179 de la Ley 11.683.

Refirió que a fin de dar cumplimiento a la ley, con fecha 29/12/2008 interpuso acción de repetición ante la Agencia del Distrito Hernando, Dirección Regional Río Cuarto, AFIP-DGI, por haber abonado en exceso el Impuesto a las Ganancias Periodo Fiscal 2003; y que mediante Res. 006/09 (División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI) del 29/01/2009, la demandada dispuso no hacer lugar al Recurso de Repetición interpuesto, dejando habilitada la instancia judicial prevista en el art. 82 inc. b) de la Ley 11.683. Afirmó que la suma reclamada surgía de haber aplicado en la liquidación el método de determinación de renta de fuente argentina previsto en los párrafos sexto y séptimo del (nuevo) art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias – incorporado a la legislación aplicable según modificación introducida por Ley 25.784 (BO 22/10/03)- sosteniendo su inconstitucionalidad por afectar palmariamente su derecho de propiedad, al pretender ilegítimamente la aplicación de un tributo sobre rentas inexistentes, resultando confiscatorio de conformidad con reiterada y concordante doctrina de la CSJN en la materia.

Sostuvo en aquella oportunidad que el mentado art. 15 resultaba una norma de “precios de transferencia”, pero que la inconsistencia de sus disposiciones distorsionaba el sentido de la norma, provocando una imposición arbitraria. Remarcó que el párrafo sexto del artículo ordenaba al exportador -a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias- a omitir el precio pactado con el adquirente de la mercadería, y en su lugar, considerar el precio de mercado del día de la carga, condicionando así la aplicación del impuesto sobre una renta que el exportador nunca tuvo. Asimismo, en el párrafo siguiente (el séptimo) expone la arbitrariedad de la norma por manifestarse en idéntica situación, pero en sentido contrario, ya que en lugar de ser consecuente con el párrafo sexto mencionado y tomar el precio de mercado del día de la carga -cuando este es menor que el pactado-, desestima el primero y solo tiene en cuenta el precio pactado. Ello así, sostuvo que la problemática se suscitaba en que el mentado art. 15 no atacaba a la transacción en su validez comercial, sino que sometía el precio acordado contractualmente a un método de valuación que prescindía totalmente de las condiciones pactadas, desconociendo el momento en el cual se concertó la operación, procurando siempre alcanzar el mayor precio, sin importar que haya sido un precio efectivamente incorporado al patrimonio del contribuyente.

Seguidamente, aclaró que la empresa accionante liquidó y pagó el impuesto a las ganancias del Periodo Fiscal 2003 conforme el nuevo art. 15, al solo efecto de evitar eventuales intereses resarcitorios y sanciones por incumplimiento, pero cuestionando indefectiblemente esa norma en tanto propone la aplicación del impuesto sobre rentas inexistentes, contrariando así el más elemental principio de imposición a la renta. Sostuvo que la doctrina de la CSJN aplicada en “Nobleza Picardo S.A.I.C. c/ Estado Nacional” (Fallos 327:4023) y “Ford Motor Argentina S.A. c/ Entre Ríos” (Fallos 289:481) no es extensiva a este caso, ya que no existe ninguna posibilidad material de trasladar el impuesto que aquí se repite, ni directa ni indirectamente, a los costos de los productos que la empresa comercializa; como así tampoco puede reajustar el precio pactado, absorbiendo económicamente el impacto del impuesto abonado.

Manifestó que la Ley 25.784, en vigencia desde el 22/10/2003, al introducir el nuevo art. 15 modificó los métodos internos e internacionales conocidos en materia de precios de transferencia,

y dispuso que en las operaciones de exportación de los productos con intervención de un intermediario internacional que no sea el destinatario de la mercadería, el valor de exportación a ser considerado – con la finalidad de determinar la renta de fuente argentina sujeta a impuesto-, fuera el precio del mercado transparente del día de la carga de la mercadería, sin considerar el precio que hubiera sido efectivamente pactado con el intermediario internacional ni tampoco el precio de mercado del día de la contratación de la operación de venta. Y que en forma notoriamente inconsistente con lo dicho, la regla del precio del día de la carga no se aplica en caso que el precio de ese día sea menor al concertado. Por lo que estaríamos ante una distorsión del art. 15 como método para regular los precios de transferencia, ya que para todos los supuestos el precio de referencia es el mayor, aun cuando la norma pretenda sostener algo distinto, y aun cuando pretenda sostener que el precio de mercado es el del día de la carga, no acepta que el contribuyente tome como pérdida la diferencia en caso de haber acordado un precio mayor al de esa fecha. En conclusión, el mentado art. 15 toma un precio distinto al concertado sólo si éste fuera menor, resultando arbitrario al torcer el equilibrio de la relación jurídico tributaria siempre a favor del Estado, con el efecto inconstitucional de gravar renta inexistente en tanto desconoce la renta real obtenida por el contribuyente.

En definitiva, afirmó que las operaciones de exportación de los productos efectuadas por Bunge durante el año 2.003 (incluso las anteriores al 22/10/2003), se vieron incididas por el “nuevo” art. 15, y en virtud de ello, los ingresos obtenidos por exportaciones concertadas en el Ejercicio Fiscal 2003, fueron liquidados ilegítimamente considerando el precio al momento del día de la carga (cfme. sexto párrafo del art. 15) o al día del perfeccionamiento de la compraventa en los casos en que fue mayor al del día de la carga -según lo ordenado por el séptimo párrafo del mentado artículo-. Por lo tanto, reclama el monto ingresado en exceso, el que en virtud de la DDJJ presentada y de la certificación contable acompañada como prueba, reflejan claramente que el impuesto pagado por aplicación del “nuevo” art. 15 no solo supera la renta imponible -Pesos Sesenta y dos millones novecientos once mil seiscientos noventa y uno (\$ 62.911.691)-, importando ello una tasa de imposición efectiva que se eleva al 177 % de la renta real, sino que además, dicho impuesto importaría la afectación y disminución de aproximadamente un tercio de su patrimonio (fs. 6/41).

Seguidamente contestó demanda la AFIP - DGI oponiéndose al reclamo de la actora, solicitando su rechazo “in limine”. En ese momento, planteó excepción de falta de personería activa, ofreció prueba y efectuó reserva del caso federal (fs. 69/91vta.); excepción que fue rechazada mediante Res. 043 de fecha 30/12/2009, con costas a la excepcionante vencida (fs. 150/vta.). Así las cosas, designado Perito Oficial el Contador Público Miguel Ángel Pérez, a fs. 270 obra el Acta de apertura de la tarea pericial, y a fs. 367/371 el informe pericial presentado por el nombrado y por los consultores técnicos, Cr. Pablo Antonio Fernández por la parte demandada y Cr. Omar Alberto Tasca por la actora; el que fue observado por la demandada a fs. 385/387 y cuyo desglose fue ordenado por el Tribunal (fs. 382). Formulados los alegatos por las partes (fs. 396/411vta. y fs. 412/421vta.), emite su pronunciamiento el señor Juez de grado rechazando la demanda e imponiendo las costas a la perdedora, a cuyos argumentos se remite en honor a la brevedad (fs. 430/433vta.).

Es contra este decisorio que las partes deducen sendos recursos de apelación motivos de tratamiento ante esta Alzada.

III.- En primer lugar, expresa agravios la demandada AFIP-DGI a través de su apoderada, Dra. Alejandra Magris. Se queja de lo resuelto por el A quo toda vez que impone las costas en el orden causado, cuando no existe motivo ni fundamentación legal alguna para tal imposición, apareciendo como absolutamente contraria a derecho por no haberse probado ni acreditado que hayan acaecido las circunstancias establecidas por la norma para apartarse del principio general de la derrota, debiendo ser impuestas a la litigante perdedora.

Como segundo agravio, se queja del monto de honorarios regulado a las letradas apoderadas del Organismo fiscal. Afirma que la actuación de las letradas ha sido determinante para la resolución del pleito, ya que la defensa articulada sin lugar a dudas contribuyó al resultado favorable para los intereses de AFIP (ver fs. 436/438vta.).

Seguidamente expresa agravios el apoderado de la parte actora, Dr. Marcelo Gustavo Chasseing, con el patrocinio letrado de los Dres. Guillermo O. Teijeiro y Mariano C. Ballone. En primer lugar, luego de explicar los antecedentes y efectuar una síntesis del caso, se agravia por cuanto el Sentenciante sustentó su decisión en básicamente tres pilares; la supuesta aplicación del principio de la realidad económica; la inaplicabilidad del Sexto método; y la no retroactividad de la norma, puesto que se trata de un tributo de ejercicio y se aplicó a un período en curso.

Respecto al primer punto, entiende que esta apreciación quedaría vacía de contenido al no explicar al respecto en cuanto a cómo y por qué se la invoca, incluyendo el principio pero sin lograr incluirlo en ninguna de sus apreciaciones posteriores.

En cuanto al planteo de su mandante sobre la inaplicabilidad del Sexto Método, la sentencia apelada pretende resolverlo dedicándole pocos párrafos, sosteniendo que no resultaba conducente expedirse sobre la constitucionalidad ya que el alcance de sus disposiciones no era violatoria de derechos o garantías constitucionales, y que una aplicación amplia permitiría un uso razonable de la misma. Es decir, no se verifica en la Sentencia ninguna mención en la que se justifique por qué no se efectúa un estudio verdadero acerca del planteo y su correspondiente prueba de la confiscatoriedad alegada por la empresa accionante según los parámetros expuestos por la CSJN, alegando solamente que en virtud de que la firma valuó sus exportaciones a la fecha pactada con la otra parte, y que en virtud de que dichas operaciones no se encontraban comprendidas por los requisitos previstos en el párrafo octavo de la norma aplicable, la firma debió valuar impositivamente sus exportaciones a fecha de embarque. Afirma que Bunge no liquidó incorrectamente el impuesto, sino que lo liquidó conforme el Sexto Método, siendo esto lo que origina el reclamo de repetición por pago en exceso, confundiendo una acción de repetición como la que acá se discute con una determinación del fisco.

Culmina el agravio diciendo que Bunge no cuestiona cómo se aplica el Sexto Método, sino que su aplicación deviene al Impuesto a las Ganancias en confiscatorio, hecho sobre el que –insiste- no se pronunció la sentencia.

Por último, afirma que la sentencia de grado soslaya que el Sexto Método no modifica sobre rentas reales, contables y devengadas durante el ejercicio 2003, lo que habilitaría la aplicación de la doctrina de la retroactividad impropia, sino que fue concebido como un método para medir precios de transferencia, siendo irrazonable aplicarlo a transacciones efectuadas con anterioridad a conocerse el método. Sostiene que si no fuera considerado un método de precios de transferencia,

la situación sería aún más grave, porque el Sexto Método se convertiría en un nuevo impuesto, aplicable solo para el futuro. Y es sobre este planteo de aplicación retroactiva que tampoco el Sentenciante se ha expedido. Asimismo, asevera que la argumentación sobre la legalidad del Sexto Método ha sido dispuesta para operaciones de exportación trianguladas donde no pueda demostrarse la independencia de las partes intervinientes, la que -según el A quo- no fue acreditada.

Remarca la liviandad con que fue revisado el caso, destacando que el Sexto Método no aplica siempre a operaciones entre partes vinculadas, sino sólo a aquellas donde el vinculado sea el destinatario final de la mercadería, algo que la sentencia no tuvo en cuenta a la hora de decidir. Finaliza argumentando que posteriormente al fallo "Candy" -aparecido después de la interposición de la demanda-, quedó en claro que sin perjuicio de la legalidad del tributo, lo ineludible en el presente caso era el estudio de la confiscatoriedad, todo lo cual fue eludido arbitrariamente por el Magistrado interviniente. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal (fs. 445/453vta.).

Corrido los traslados de ley, son contestados por la parte demandada y actora respectivamente, solicitando ambas por los argumentos allí expuestos, el rechazo del recurso deducido por la contraria, con costas (fs. 456/468 y 469/471vta., respectivamente).

IV.- Habiendo efectuado una reseña de las presentes actuaciones, y previo ingresar al tratamiento de la problemática traída a estudio de este Tribunal, corresponde realizar una serie de especificaciones a fines de dilucidar si en el presente caso se deben tener por acreditados los presupuestos en los que se basa la parte actora para solicitar la protección de su derecho.

Ello así, es dable remarcar que no se encuentra controvertido el hecho en sí mismo, sino comprobar efectivamente el cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa de aplicación.

En estos términos, cabe recordar que "Bunge Argentina S.A." promovió demanda de repetición contemplada en el art. 82 inc. b) de la Ley 11.683 en contra de la AFIP –DGI, por entender que había abonado en exceso el Impuesto a las Ganancias correspondiente al Periodo Fiscal 2003, solicitando la devolución de la suma de Pesos Ochenta y nueve millones sesenta mil doscientos cincuenta y cinco con quince centavos (\$ 89.060.255, 15) en concepto de impuestos a las ganancias, con más los intereses correspondientes calculados desde la fecha en que se interpuso el reclamo administrativo previo, conforme lo establecido en el art. 179 de la Ley 11.683.

Así, la demanda de repetición emana de la Constitución Nacional y se halla regulada en el art. 81 Ley 11.683 y en algunos códigos fiscales. El derecho a la repetición se configura cuando el contribuyente o responsable ha pagado indebidamente o sin causa (art. 792 Código Civil de la Nación) un tributo sin sustento jurídico, naciendo el derecho del particular al reintegro del Estado que lo ha percibido. El mentado art. 792 expresa:

"El pago efectuado sin causa, o por una causa contraria a las buenas costumbres, como también el que se hubiese obtenido por medios ilícitos, puede ser repetido, haya sido o no hecho por error".

El mencionado derecho al reintegro tiene fundamento en el principio de derecho natural de que "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro" (enriquecimiento sin causa); en la equidad y en las demás garantías constitucionales. Los legitimados activos para el reclamo son los propios

contribuyentes y demás responsables, ya sea espontáneamente o a requerimiento del fisco. De acuerdo con la jurisprudencia tradicional los requisitos condicionantes de la acción de repetición son: a) la existencia de un pago, b) que éste carezca de causa y c) que se haya interpuesto el reclamo en sede administrativa cuando el pago fue espontáneo.

Ello así, entiende el quejoso que la suma reclamada surge de haber aplicado en la liquidación el método de determinación de renta de fuente argentina previsto en los párrafos sexto y séptimo del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias –incorporado a la legislación aplicable según modificación introducida por Ley 25.784 (BO 22/10/03)-, sosteniendo su inconstitucionalidad por afectar palmariamente su derecho de propiedad, al pretender ilegítimamente la aplicación de un tributo sobre rentas inexistentes, resultando confiscatorio de conformidad con reiterada y concordante doctrina de la CSJN en la materia con la aparición del fallo “Candy” después de la interposición de la presente demanda.

Cabe reparar en el mentado art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias –incorporado a la legislación oportunamente aplicable según modificación introducida por Ley 25.784 (BO 22/10/03) y a su vez aplicable al periodo fiscal 2003 por encontrarse el mismo en curso-, textualmente disponía: “Precios de transferencia - art. 15.- Cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incs. a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inc. d) del primer párrafo, art. 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. La restricción establecida en el art. 101 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) no será aplicable

respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

Las sociedades de capital comprendidas en el inc. a) del primer párrafo del art. 69 y las demás sociedades o empresas previstas en el inc. b) del primer párrafo del art. 49, distintas a las mencionadas en el tercer párrafo del artículo anterior, quedan sujetas a las mismas condiciones respecto de las transacciones que realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas.

A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, 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 valorar la operación.

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.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos. (Propio el destacado).

V.- Ahora bien, hay que tener en cuenta el contexto de creación del “Sexto Método” de la ley de Impuesto a las Ganancias. En los debates parlamentarios del año 2003, la ley receptó la evidencia empírica detectada por el Fisco argentino en las fiscalizaciones relacionadas con triangulaciones en la exportación de bienes que poseían cotización conocida en los mercados internacionales. Así, el alcance del método del sexto párrafo es un método específico de precios de transferencia calificado por la ley como “mejor método”. Se utiliza cuando se debe determinar la renta de fuente argentina en exportaciones de productos con cotización internacional conocida, en las que existe un intermediario internacional con determinadas características que no sea el destinatario efectivo de esas exportaciones. El mismo se basó en un hecho que determinó el establecimiento de esta metodología, siendo la necesidad de controlar las operatorias “a fijar precio” entre los intermediarios internacionales y los sujetos locales.

Esta modalidad permitía a las partes pactar con gran antelación todos los aspectos de la exportación, con excepción del precio, por lo que las partes podían fijar el precio de la operación internacional en aquel momento que resultara más conveniente a los efectos de concretar una menor tributación en el país. De hecho, esto implicaba una localización de renta de fuente argentina en el exterior.

Los principales beneficios de la aplicación del “método del sexto párrafo” fueron combatir la evasión en sectores exportadores estratégicos de la economía argentina; evitar la deslocalización de renta de fuente argentina a través de la planificación fiscal nociva; detectar el uso intermediarios sin sustancia económica; y evitar la utilización del mecanismo de triangulación, entre otros.

Ello así, el Sentenciante entendió que el método introducido en el sexto párrafo del art. 15 no resultaba violatorio del principio de legalidad, como lo sostuvo el accionante. Para así resolver, interpretó que la modificación a la ley obedecía a la intención del legislador de aplicar un método ante el supuesto de triangulación de operaciones internacionales de “commodities” en las que no se demostraba la independencia de las partes intervinientes; y que en el párrafo octavo de la norma se planteaban los requisitos para que el método previsto en el sexto párrafo no resulte aplicable, consistente en que se demuestre de manera fehaciente que el sujeto intermediario del exterior reúne las características acreditantes de que no se trata de una empresa vinculada, situación que efectivamente no fue comprobada en autos por la empresa accionante, argumentando que no podía la actora quedar exonerada de la aplicación del sexto método, consistente en la valuación de las exportaciones al valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería.

VI.- Por lo tanto, de la lectura de las constancias obrantes en la causa que ya fueron reseñadas anteriormente, el planteo efectuado por la firma actora se reduce a determinar si le asiste razón o no en su reclamo de repetición del pago formulado por entender que había abonado en exceso el impuesto a las ganancias correspondiente al Periodo Fiscal 2003, solicitando la devolución de lo abonado en concepto de impuestos a las ganancias, con más los intereses correspondientes, ello en razón de haberse aplicado en la liquidación el “Método de Determinación de Renta de fuente argentina” previsto en los párrafos sexto y séptimo del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias.

Afirma el accionante que sin perjuicio de la legalidad del tributo, lo ineludible en el caso es el estudio de la confiscatoriedad, lo que entiende fue eludido arbitrariamente por el magistrado interviniente. En estos términos, entiendo correcto el proceder del Sentenciante, a poco que se repare que el objetivo del sexto método es el de neutralizar mecanismos que se constaten en la exportación de “commodities”, traducidos en la traslación de ganancia de fuente argentina hacia otras jurisdicciones, a través del empleo de un intermediario ficticio. Por lo que en todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumpla con los requisitos establecidos por el entonces octavo párrafo del art. 15, deberá considerarse que tales operaciones no se encuentran celebradas entre partes independientes en condiciones normales de mercado. Es decir, el núcleo de las regulaciones introducidas por la reforma se encuentra en las características que reúna el intermediario, y su incumplimiento llevaría a una figura que no resultaría merecedora de retribución, ya que su participación en el negocio podría ser solamente instrumental.

De manera clara, lo que la normativa pretende es evitar que intermediarios ficticios “deslocalicen” parte de la materia imponible generada en la realidad por la fuente localizada en el territorio nacional, presumiendo la ley que dicho exportador y su intermediario no operan de acuerdo al principio del operador independiente.

Y así lo consideró el juez de grado, ya que al haber valuado la firma accionante sus exportaciones a la fecha pactada con la otra parte, pero en virtud de que dichas operaciones no se encontraban comprendidas en los requisitos del párrafo octavo, entendió que la firma debió valuar impositivamente sus exportaciones a la fecha de embarque. Porque cuando el intermediario con el que se celebra la exportación no resulta ser el efectivo destinatario de la mercadería, y además, no cumple de manera acabada con los requisitos establecidos en el párrafo octavo, se considera que tales exportaciones involucradas no fueron pactadas entre partes independientes, debiendo ser justificadas las rentas por la metodología de precios de transferencia, siempre con prescindencia de que exista o no vinculación entre las partes.

En virtud de lo expuesto, el sexto párrafo del art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias - introducido por Ley 25.784 (BO 22/10/03)- resulta de aplicación en el presente, ello en razón de encontrarnos frente a un caso de triangulación de operaciones con operadores del exterior – llamados intermediarios-, y al no ser independientes entre sí las partes intervinientes -tal como lo reconociera la propia firma accionante-, las “operaciones realizadas con intermediarios internacionales vinculados” pueden afectar las condiciones de mercados transparentes en perjuicio del Fisco, no acreditándose los requisitos legales exigidos a fin de solicitar que las operaciones de exportación se valúen al momento del contrato, encontrándose incumplidas –como se dijo- las condiciones establecidas por la norma.

Tal reforma aplicada no solo a los cereales sino a los “commodities” en general, estableció 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 de la mercadería, se considerara 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. Este método no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne conjuntamente los requisitos a), b), y c) mencionados en el art. 2 de la Ley 25.784. (Sergio Armando Simesen de Bielke, “Deducciones especiales de la tercera categoría”, Cap. XIV, “Legislación Usual Comentada - Derecho Tributario”, Angel Schindel – Director, Tomo II, Ed. Thomson Reuters - La Ley, pág. 253 y nota; sin destacar el original).

VII.- En relación al planteo de inconstitucionalidad deducido, al entender el apelante que se afecta palmariamente el derecho de propiedad al pretenderse ilegítimamente la aplicación de un tributo sobre rentas inexistentes, resultando confiscatorio de conformidad con reiterada y concordante doctrina de la CSJN en la materia con la aparición del fallo “Candy”, entiendo que la situación fáctica que se observa en el subexamen no se condice, en principio, con la hipótesis establecida en el fallo de referencia. En efecto, para que exista confiscatoriedad debe producirse principalmente, una absorción por parte del fisco de la renta o del capital, lo que no ha ocurrido en autos, a poco que se repare que la pretensa confiscatoriedad no ha sido probada en los presentes, ello en razón de que la firma accionante valuó sus exportaciones a la fecha pactada con la otra parte, y al no encontrarse tales operaciones comprendidas por los requisitos previstos en el mentado párrafo octavo del art. 15, la firma debió valorar impositivamente sus exportaciones a fecha de embarque, de ahí las diferencias plasmadas en los resultados arribados.

Asimismo, sabido es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio del orden jurídico, por ello el planteo impugnatorio debe contener un sólido desarrollo argumental y contar con no menos sólidos fundamentos (Fallos: 311:1804). Es decir, el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría a la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen; y para ello es menester que precise y acredite fehacientemente en el expediente el perjuicio de que le origina la aplicación de a disposición (conf. C.S.J.N., "Hospital Británico de Buenos Aires c/ Estado Nacional", 13-3-91) circunstancia, que en función de lo aquí expuesto, no ha sido corroborada en autos.

En definitiva, la firma accionante valuó contablemente sus exportaciones a la fecha del contrato donde pactó la operación con la otra parte, e impositivamente, al no cumplir el intermediario con los requisitos exigidos por la legislación aplicable, debió valorarlas a la fecha de embarque, resultando esa diferencia el monto que se pretende sea repetido.

En consecuencia, entiendo que no procede el recurso de apelación deducido por la empresa accionante, debiendo confirmarse el rechazo de la acción de repetición pretendida por la actora.

VIII.- Ingresando ahora al tratamiento del recurso de apelación deducido por la demandada AFIP-DGI obrante a fs. 436/438vta., entiendo en relación a la imposición de costas en el orden causado dispuesta, que no existe motivo ni fundamentación legal alguna para tal imposición, ya que la

misma resulta arbitraria atento a que la pretensión actora fue rechazada en su totalidad, ya que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, las costas del juicio deben ser soportadas por la parte vencida, criterio que se fundamenta en el hecho objetivo de quien hace necesaria la intervención del Tribunal por su conducta, acción y omisión, debe soportar los gastos que la contraparte debió realizar en defensa su derecho. Cita calificada doctrina en apoyo de su postura. Afirma que siendo el principio en la materia es el hecho objetivo de la derrota, el apartamiento del mismo debe aplicarse con criterio restrictivo y sobre la base de circunstancias objetivas fundadas. En definitiva, solicita se haga lugar al recurso en la forma en que ha sido deducido, con expresa imposición de costas a la contraria y reserva del Caso Federal.

De manera previa, vale recordar lo prescripto por el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que dispone: "La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado. Sin embargo, el juez 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". Es decir, en nuestro sistema procesal los gastos del juicio deben ser satisfechos -como regla general- por la parte que ha resultado vencida en aquél. Ello así en la medida que las costas a cargo de una determinada parte son el corolario o resultado del vencimiento habido (arts. 68 y 69 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y se imponen no como una sanción sino como resarcimiento de los gastos provocados por el litigio, expendios que deben ser reembolsados por el vencido. Al respecto la doctrina tiene dicho que: "... Como norma general las costas deben imponerse al vencido porque quien hace necesaria la intervención del tribunal por su conducta, su acción u omisión, debe soportar el pago de los gastos que la contraparte ha debido realizar en defensa de su derecho." (Colombo, Carlos - Kiper, Claudio, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación", Anotado y Comentado, Ed. La Ley, Bs. As. 2006, Tomo I, pág. 506).

Ahora, si bien esa es la regla general, la ley también faculta al Juez a eximirla, en todo o en parte, siempre que encuentre mérito para ello (arts. 68 y ss. del aludido cuerpo normativo). Por lo tanto, de lo expuesto se desprende que la imposición de las costas en el orden causado o su eximición -en su caso- procede en los casos en que por la naturaleza de la acción deducida, la forma como se trabó la litis, su resultado o en atención a la conducta de las partes, su regulación requiere un apartamiento de la regla general (cfr. autor y obra citada, T° I, p. 491).

En virtud de lo expuesto, se advierte que al momento de determinar las costas del juicio, el magistrado interviniente resolvió imponerlas en el orden causado. Para así resolver, consideró la naturaleza de la cuestión traída a estudio y que la actora pudo haberse creído con derecho a litigar. Asimismo, cabe destacar que fueron rechazadas las excepciones de prescripción y la de falta de legitimación para obrar opuestas por la demandada. Por lo que estimo que no le asiste razón a la quejosa, en cuanto la situación analizada no encuadraría estrictamente en los lineamientos del principio objetivo de la derrota receptado en el art. 68, 1era. parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Al respecto, vale recordar que la eximición de costas, como sensible atenuación del hecho objetivo de la derrota, confiada al arbitrio judicial conforme lo recepta la segunda parte del citado art. 68 del código de rito, importa un ejercicio restrictivo sobre la base de circunstancias que tornan manifiestamente injusta el uso del principio general en la materia. Y aplicado ello al caso en tratamiento, se concluye que no obstante haberse apartado el sentenciante del principio objetivo

de la derrota e imponiéndolas en el orden causado, cumplió con lo normado por el art. 68, 2da. parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, motivando acabadamente la decisión tomada.

Así y no encontrando justificación suficiente -mediante argumentos o planteos diferentes- para apartarme de lo dispuesto por el juez de grado, entiendo que la imposición de costas en el orden causado que recepta el art. 68, segunda parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, resulta de aplicación al presente caso, por cuanto aun cuando no hay tenido razón la accionante, pudo creerse efectivamente con legítimo derecho a litigar de buena fe. En este mismo sentido se ha expedido la jurisprudencia en diversos antecedentes. La Cámara Nacional Civil, Sala E, en autos "Fenocchio, Julio A. y otros c/ Galván Raimundo", de fecha 11/08/1995, entendió que la eximición de costas procede cuando "media razón fundada para litigar", expresión que contempla aquellos supuestos en los cuales las particularidades del caso permiten concluir que el vencido ha actuado sobre la base de una convicción razonable acerca el hecho invocado en el litigio. De igual manera resolvió la Cámara Nacional Civil, Sala A, en autos: "CH.V.H y otros c/ Pasper S.A." de fecha 11/04/1997, entre otros.

IX.- Como segundo agravio, se queja el apelante del monto de honorarios regulado a su parte, consistente en la suma de Pesos Seis mil (\$ 6.000) en conjunto y proporción de ley a las Dras. Alejandra Magris y María Soledad Durany.

Afirma que la actuación de las letradas ha sido determinante para la resolución del pleito, ya que la defensa articulada sin lugar a dudas contribuyó al resultado favorable para los intereses de AFIP-DGI.

Al respecto, soy de opinión que la labor profesional de los letrados intervinientes debe valorarse a la luz de la pauta del art. 6 de la ley arancelaria antes citada y vigente a la época de las tareas efectuadas, por lo que a la hora de regular los estipendios profesionales, deberá tenerse en cuenta la naturaleza y complejidad del asunto; la calidad, eficacia, extensión y complejidad de la labor desplegada, todo ello analizado en función de las circunstancias particulares del caso. En efecto, a los fines de efectuar el análisis de las pautas precedentes, existe un amplio margen de discrecionalidad que tienen los jueces a los fines de llegar a una retribución justa, razonable y equitativa.

Resulta conveniente recordar que esta Cámara en su anterior integración, a partir de la causa "D'Alessandro, Alfio Gustavo c/ Banco de la Nación Argentina- Sucursal La Rioja s/ Acción de Amparo" (Prot. 88"A"- Secr.II, F° 49/52), siguiendo con "Cardeillac, Marcelo y Otro c/ E.N.- P.E.N.- M.E.N.- B.C.R.A.-Amparo" (Prot. 11 Hon.-Sec. II 2/3), entre muchos otros, ha sostenido que en materia de honorarios existe un doble marco normativo dentro del cual los jueces deben adecuar sus pautas regulatorias, teniendo en cuenta la naturaleza de la causa y el tipo de proceso judicial llevado a cabo. Siendo ello así, las consecuencias de neto corte pecuniario que se desprenden de la acción resultarán al momento de establecer los honorarios un elemento más de valoración, dimensionando en definitiva, la importancia de la labor encomendada, a la que deben agregarse la complejidad del asunto, el resultado arribado, la calidad, eficacia y extensión del trabajo y la trascendencia jurídica que tuviere el proceso, ello conforme normativa vigente aplicable al caso, pero en modo alguno pueden transformarla en la base numérica de aplicación para una operación de regulación de honorarios meramente matemática.

En este entendimiento debe meritarse la tarea desarrollada por las profesionales a fin de que se cumpliera con la pretensión en los presentes autos. Debe tenerse en cuenta no sólo la calidad de las presentaciones, sino también la diligencia dispuesta en todo el proceso, por lo que puede decirse que la tarea desarrollada fue acorde con la naturaleza de la presente acción.

Ahora bien, valoradas las actuaciones llevadas a cabo por las apoderadas de la parte demandada como así también el resultado de la causa, es que considero que el monto regulado por el Sentenciante resulta justo y equitativo, no existiendo argumento alguno que permitan sostener lo contrario. Asimismo, cabe señalar que la determinación de los honorarios es una facultad judicial reglada por la ley, sin otra discrecionalidad que la que admite la formal interpretación jurídica en relación a los hechos, o sea los trabajos a regular y las disposiciones legales arancelarias.

Y en tal sentido, la Ley 21.839 fija en su articulado no sólo una serie de pautas que debe contemplar y tener en cuenta el juez al momento de cuantificar los emolumentos de los profesionales intervinientes en un proceso sino también las escalas, con mínimos y máximos, dentro de los cuales debe considerarlos. Por lo que se desprende que el monto regulado aparece como razonable, justo y equitativo.

En consecuencia, las genéricas argumentaciones expuestas por la recurrente no permiten consideraciones distintas a las expresadas, como tampoco justifican una modificación en cuanto al tema, en tanto la determinación del quantum regulatorio resulta una valoración que realiza el Tribunal en el caso concreto y considerando la efectiva tarea practicada. Por lo que el recurso de apelación deducido por la demandada debe rechazarse en su totalidad.

X.- En base a lo expuesto, y en el entendimiento que los jueces no están obligados a tratar todos los argumentos utilizados por las partes sino sólo aquéllos que estimen decisivos para la solución del caso (Fallos: 301:970; 303:135; 307:951; 329:1951), entiendo que corresponde confirmar por los fundamentos dados en la instancia de grado, la Resolución de fecha 13 de junio de 2019 dictada por el señor Juez del Juzgado Federal de Villa María.

Por último, no pasa desapercibido a este Tribunal el tiempo transcurrido para la resolución de la causa, tal como fue expuesto por la apoderada de AFIP-DGI, Dra. María Soledad Durany en su presentación de fs. 427/vta.; ello en razón de encontrarse los presente obrados con decreto de "Autos" desde el 12 de agosto del año 2.011 (ver fs. 422).

XI.- Las costas de la Alzada se imponen en el orden causado (art. 68, 2 párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), difiriéndose la regulación de honorarios que corresponda en esta instancia para su oportunidad. ASI VOTO.

**El señor Juez de Cámara, doctor Eduardo Ávalos, dijo:**

Que por análogas razones a las expresadas por la señora Juez de Cámara preopinante, doctora Graciela S. Montesi, vota en idéntico sentido.

Atento las facultades otorgadas a esta Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante AA 14/20 y el Anexo I "Protocolo pautas para la tramitación de causas judiciales durante la feria judicial" pto. IV. 3, se dispone de oficio la

habilitación de la feria judicial extraordinaria para el dictado de la presente Sentencia, la cual abarcará su notificación electrónica, manteniéndose los plazos procesales posteriores suspendidos.

La presente resolución se emite por los señores Jueces que la suscriben de conformidad a lo dispuesto por el art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional y art. 4 del Reglamento Interno de este Tribunal.

Por el resultado del acuerdo que antecede;

SE RESUELVE:

1. Habilitar de oficio la feria judicial extraordinaria para el dictado de la presente Sentencia, la cual abarcará su notificación electrónica, manteniéndose los plazos procesales posteriores suspendidos.

II. Rechazar los recursos de apelación deducidos por las partes y en consecuencia, confirmar la resolución de fecha 13 de junio de 2019 dictada por el señor Juez Federal de Villa María, en todo cuanto decide y fue motivo de agravio.

III.- Imponer las costas de esta instancia en el orden causado (art. 68, 2 parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); difiriéndose la regulación de honorarios que corresponda en esta instancia para su oportunidad.

IV.- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen.

Fdo.:

Miguel H. Villanueva - Secretario de Cámara

Eduardo Avalos - Presidente de Sala

Graciela S. Montesi - Juez de Cámara

Ante mí:

Vélez Funes Ignacio María - Juez de Cámara