



Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

En la ciudad de Mendoza, a los 10 días del mes de mayo del año dos mil veinticuatro, reunidos en acuerdo los señores miembros de la Sala "B", de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, señores jueces doctor Gustavo Enrique Castiñeira de Dios, doctor Manuel Alberto Pizarro y doctor Juan Ignacio Pérez Curci, procedieron a resolver en definitiva estos autos **FMZ 14013/2020/CA1**, caratulados: **“HIDROELÉCTRICA LOS NIHUILES S.A. c/ ENA- AFIP- DGI s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad”**, venidos del Juzgado Federal de Mendoza n°4 a esta Sala “B”, en virtud de los recursos de apelación interpuestos en fecha 06/09/2023 en representación de AFIP y en fecha 06/09/2023 por el Dr. Tesón en derecho propio, contra la sentencia del 30/08/2023, por la que se resuelve: “I.- Hacer lugar a la demanda interpuesta por Hidroeléctrica Los Nihuales S.A., contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, y, en consecuencia, declarar la inaplicabilidad, para el período correspondiente al ejercicio fiscal 2019, de la limitación impuesta por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (Decreto 824/2019), artículo 39° de la Ley 24.073, y demás normas vinculadas que de alguna forma limiten, restrinjan, difieran y/o impidan la aplicación integral y sin diferimiento de los mecanismos de Ajuste por Inflación previstos en el Título VI en la Declaración Jurada del

Fecha de firma: 10/05/2024

Alta en sistema: 14/05/2024

Firmado por: MANUEL ALBERTO PIZARRO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: GUSTAVO CASTINEIRA DE DIOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN IGNACIO PEREZ CURCI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA FERNANDA SEISDEDOS, SECRETARIA DE CAMARA



#35063879#409541889#20240510085708218

Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal señalado. II.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 68 C.P.C.C.N.). III.- Regular los honorarios de los profesionales que han asistido a las partes de la siguiente manera: a la actora vencedora: al Dr. Miguel Tesón, como patrocinante, en la suma de pesos seiscientos cuatro mil trescientos doce (\$604.312) equivalente a 31,25 UMA; y al Dr. Guillermo Juan Vila, como apoderado, en la suma de pesos doscientos cuarenta y un mil setecientos veinticinco (\$241.725) equivalente a 12,5 UMA. En relación a la Dirección Letrada de la demandada (AFIP): corresponde aplicar las previsiones del art. 2° de la ley n°27.423. Al perito contador: Para el Contador Walter Carbone en 15 UMA, equivalentes a pesos doscientos noventa mil setenta (\$290.070). Protocolícese y notifíquese”.

**El Tribunal se planteó la siguiente cuestión a resolver:**

¿Es ajustada a derecho la sentencia recurrida?

De conformidad con lo establecido por los arts. 268 y 271 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y arts. 4° y 15° del Reglamento de esta





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

Cámara, previa y oportunamente se procedió a establecer por sorteo el siguiente orden de estudio y votación: V2, V3 y V1.

**Sobre la única cuestión propuesta el señor juez de Cámara doctor Gustavo Enrique Castiñeira de Dios, dijo:**

**1)** La presente causa tiene su origen con la acción declarativa de inconstitucionalidad interpuesta por Hidroeléctrica Los Nihuiles S.A. contra el Estado Nacional a fin de que se ejerza el control de constitucionalidad correspondiente y se arroje certeza acerca de la aplicación del primer párrafo del artículo 93 de la ley 20.628 y su remisión al artículo 39 de la ley 24.073 y del artículo 194 de la ley 20.628, con relación al impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2019, a la luz de las garantías constitucionales.

**2)** El señor juez de primera instancia hizo lugar a la demanda y contra su sentencia se interponen los recursos de apelación venidos a estudio.

**3)** Por un lado, la parte demandada, manifiesta que no se encuentra debidamente comprobada la confiscatoriedad alegada por la actora en su demanda.



**3.a)** En primer lugar, indica que del Informe contable aportado como prueba documental por la actora surge que el resultado impositivo final ajustado por inflación con el diferimiento previsto en la normativa ascendería a \$2.483.630.234,45 y el impuesto a las ganancias determinado correspondiente al período fiscal 2019, aplicando la normativa que permite el mecanismo de ajuste por inflación con el diferimiento ascendería a \$745.089.070,34, aplicando la alícuota vigente del 30%.

Continúa explicando que, tomando en consideración la Declaración Jurada Original presentada por la actora para el período 2019 con el método de ajuste por inflación sin el diferimiento previsto en la norma e incluyendo la amortización y su actualización de activos intangibles -que nos deducible según su criterio- surge un resultado impositivo final ajustado por inflación de \$2.136.809.319,07 y aplicando la misma alícuota del 30%, un impuesto a las ganancias determinado de \$641.042.795,72.

Concluye que del resultado de los dos métodos utilizados surgiría una diferencia porcentual de 34,87%, que de ninguna manera configura un supuesto de confiscatoriedad, con lo cual resulta infundada la sentencia de primera instancia.





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

**3.b)** En segundo lugar considera que las leyes cuestionadas son constitucionales y que el precedente “Candy” no resulta aplicable al caso, dado que nos encontramos ante un contexto legislativo ya evolucionado en relación a la aplicación de los mecanismos de ajuste por inflación impositivo.

**3.c)** En tercer lugar, considera que debe ratificarse su impugnación a la pericia y no considerar deducible la amortización del intangible “Contrato de Concesión” ni su actualización por \$ 173.956.063,94 (\$4.854.305,87 histórico más \$169.101.758,07 de actualización).

**3.d)** En cuarto lugar critica la imposición de costas en cabeza de su mandante. Arguye que nos encontramos frente a una cuestión compleja, en la cual, su parte actuó conforme a derecho y que el juez se aparta de la letra de la ley y crea un beneficio para la actora. Solicita se impongan en cabeza de la actora, o, subsidiariamente, en el orden causado.

Finalmente hace reserva del caso federal.

**4)** Por otra parte, el Dr. Tesón cuestiona, por su propio derecho, la regulación de honorarios por considerarla excesivamente baja y sin relación con el monto y la complejidad del proceso; la calidad, eficacia y extensión del trabajo realizado, conforme lo



establecido en los arts. 15, 16, 19, 20, 21 y concordantes de la ley 27.423.

Asimismo, acompaña constancia que acredita su condición de responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado a fin de que sea tenido en cuenta.

**5)** Corrido el traslado pertinente, el apoderado de la parte actora indica que el memorial no satisface la exigencia normativa y solicita que se declare desierto el recurso.

En subsidio, brinda los motivos por los que considera debe ser rechazado el recurso de apelación impetrado, poniendo especial énfasis en que, tanto la fuerza de convicción que emana de la prueba documental y pericial producida en autos, como los fundamentos de hecho y de derecho de la sentencia de grado, llevan a su confirmación, con expresa imposición de costas a la contraria.

**6)** Ingresando al análisis de las cuestiones propuestas por la apelante AFIP, estimo que los argumentos que brinda carecen de entidad suficiente para conmover la resolución de primera instancia, debiendo confirmarse los puntos I y II de la resolución en crisis, por las consideraciones que expongo a continuación.





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

**7.a)** Es que, tal como se desprende de la pericia contable (respuesta a pregunta 9 y 10 del 16/08/2022) el impuesto determinado sin aplicación del mecanismo de ajuste por inflación insume el 34,87% de las rentas del periodo fiscal 2019, lo cual, a la luz de la doctrina de la Corte en el *leading case* “Candy SA”, resulta suficiente para considerar que no estamos frente a un mero cotejo de liquidaciones, encontrándose acreditado que la no aplicación del ajuste mentado traería aparejado un resultado confiscatorio.

Al respecto, la jueza en la resolución recurrida delimitó en base a diversos precedentes jurisprudenciales qué debe entenderse por “confiscatoriedad”, examinando cuáles son esos “límites” o “niveles” que la carga tributaria no debe exceder para no tornarse ilegítima, concluyendo que en el presente caso sí se configura un supuesto de confiscatoriedad, postura que comparto.

En este sentido, cabe precisar que en “Candy S.A.”, la CSJN, si bien mantiene el criterio sentado en “Santiago Dungan Trocello S.A.” acerca de la constitucionalidad de la normativa analizada, se aparta de aquel precedente en cuanto al resultado, ya que admite, que en el caso concreto, la no aplicación del ajuste por inflación, trae como consecuencia una



alícuota que excede los límites razonables de imposición y resulta confiscatoria, apreciaciones plenamente aplicables al presente.

**7.b)** Por otra parte, tampoco resulta atendible la circunstancia referida por la apelante, en relación a que nos encontramos ante un contexto legislativo evolucionado, que descartaría la aplicación del precedente “Candy”. Lo cierto es que, los fundamentos brindados en aquella oportunidad (03/07/2009) conservan absoluta vigencia, siendo aplicables en la actualidad por la propia Corte a cuestiones que resultan sustancialmente análogas (ver FMP 21103363 /2012/CS1 Favacard SA c/ AFIP DGI s/ acción declarativa ordinaria del 13/06/2023, entre muchos otros), tal como el caso que aquí nos ocupa.

**7.c)** Párrafo aparte requiere la controvertida naturaleza de los “activos intangibles” y su consecuente amortización y actualización, agravio planteado por la AFIP.

En dicho marco de apreciación, la crítica que aquella propone no llega a conmover las conclusiones del informe pericial y la contestación a las impugnaciones.

Así, surge de la pericia de fecha 16/08/2022 la explicación técnica y precisa del término ‘activo intangible’ y su costo de adquisición, describiendo el







Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

procedimiento para determinar la base para el cálculo de la cuota de amortización (ver punto 4 de la tarea pericial requerida por la demandada). Al respecto, el experto concluye en que: “tanto las normas contables como impositivas, definen el “costo de adquisición” de un intangible como el importe de las sumas erogadas (costos y gastos) hasta su obtención. Sin embargo, su reconocimiento contable e impositivo, no se limita exclusivamente a la existencia de un “costo de adquisición”, destacando entre otros, la “capacidad para generar beneficios económicos futuros”.

A su vez, en la contestación a la observación de ese punto, el experto responde que: “El valor en plaza al momento del aporte fue el asignado por el Ministerio de Obras y Servicios Públicos en la Resolución 187/1994, dado que se basó en el precio pagado por los adquirentes del 51% de las acciones de Hidroeléctrica Los Nihules S.A. en la licitación internacional, ya que en el momento de la adquisición de las acciones, el activo de HINISA se componía exclusivamente por la Concesión aportada oportunamente por el Estado Provincial” (ver contestación a impugnaciones del 27/10/2022, en respuesta a los puntos 4 y 5 propuestos por la demandada).

En base a tales consideraciones, queda demostrado que la crítica de AFIP-DGI es una mera discrepancia vacía de contenido y reiterada de lo ya



analizado por el profesional contable interviniente y ponderado por la jueza de primera instancia.

Es oportuno recordar que: “cabe reconocer validez a las conclusiones de los peritos para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que solo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (artículo 477, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Fallos: 319:469; 320:326 y 332:1688, entre otros)” (Fallos 341:180).

Efectivamente, la pericia se encuentra debidamente fundada, sus conclusiones resultan lógicas y basadas en normativa y documental aportada, y no evidencia errores manifiestos, por lo que no existe motivo alguno que permita apartarse de los cálculos allí efectuados.

**7.d)** En cuanto a la imposición de las costas del pleito, último motivo de agravio de la demandada –AFIP–, cabe precisar que resulta un hecho irrefutable que la sustanciación de todo proceso genera gastos. Nuestro ordenamiento jurídico los ha denominado “costas” y constituyen las erogaciones que las partes del proceso deben afrontar como consecuencia directa del trámite judicial.

De esta manera, como la sustanciación del proceso no es gratuita, la condena en costas es siempre pertinente independientemente de la calidad





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

que invista la parte vencida en el pleito, de la índole de las cuestiones debatidas o del modo en que se define el proceso.

En nuestro régimen ritual las costas son corolario del vencimiento (art. 68 CPCCN) y no se imponen como una sanción, sino simplemente para resarcir las erogaciones que ha debido efectuar una de las partes, con el fin de lograr el reconocimiento de su derecho. Así pues, las costas tienden a que las erogaciones que han sido necesarias con motivo del proceso no graviten, en definitiva, en desmedro de la integridad del derecho reconocido (conforme a. CFA de Mar del Plata, autos FMP 3618/2022, caratulados “Barandiaran, Hugo Efrain c/ AFIP y otros s/ Habeas Data” 23/03/2023). En virtud de ello, la exención total o parcial de costas es excepcional.

El principio general que impera en materia de costas de acuerdo con el los artículos 68 y 69 del CPCCN es que las mismas deben imponerse al perdedor. Sin embargo, dicho principio no es absoluto, pues cuando las cuestiones planteadas son complejas, de solución dudosa, o han dado lugar a controversias doctrinarias y jurisprudenciales no superadas, debe ceder.

En lo que al presente proceso atañe, no observo que se presenten circunstancias especiales que hagan



aplicable la dispensa dispuesta por la norma citada, por lo que propongo confirmar el decisorio atacado en cuanto impone las costas a la accionada vencida.

**8)** Distinta suerte corre la apelación vertida por el representante de la actora, Dr. Miguel A. M. Tesón, por su propio derecho, quien cuestionó la regulación de honorarios por considerarla exigua.

En efecto, cabe precisar que este Tribunal ya se ha pronunciado en el sentido de que los procesos iniciados mediante acción declarativa de inconstitucionalidad son siempre juicios sin monto a los efectos arancelarios. Así lo hizo en el precedente “Distribuidora de Gas Cuyana S.A.” (FMZ 3260/2021/CA2, en fecha 16/02/2023) y en “Dos Anclas S.A.” (FMZ 61001281/2009/CA1 sentencia del 09/11/2017), a cuyos fundamentos remito.

Dicho esto, al realizar una adecuada ponderación de las pautas establecidas en el artículo 16 de la Ley 27.423 (a saber: monto del asunto; el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada; la complejidad y novedad de la cuestión planteada; la responsabilidad que de las particularidades del caso pudiera derivarse para el profesional; el resultado obtenido; la probable trascendencia de la resolución a que se llegare para futuros casos; la trascendencia económica y moral que para el interesado revista la cuestión en debate);





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

así como también el mínimo de 20 UMA establecido normativamente (art. 48), advierto que la suma regulada al Dr. Miguel Tesón como patrocinante de la parte actora (\$604.312 equivalente a 31,25 UMA) resulta baja.

Es que, si bien es cierto que la cuestión sometida a juicio es un reclamo que ya cuenta con respuesta a merced de la jurisprudencia sentada por nuestro Máximo Tribunal, no pasa desapercibido que la trascendencia económica del litigio se encuentra dada por la diferencia entre el monto del Impuesto con ajuste y sin ajuste (que en el caso asciende a \$104.046.274,62), en virtud de lo cual, debe ser considerada como una de las pautas indicativas para establecer una justa retribución del profesional interviniente.

De esta manera, apreciando la labor desarrollada por el Dr. Tesón, la duración del proceso (casi 3 años), el resultado obtenido, la complejidad del asunto, la trascendencia económica del mismo y otros precedentes de esta Sala “B” análogos al presente (“Hidroeléctrica Diamante S.A.” FMZ 32069/2016 /CA2, del 07/02/2022) se estima ajustado a derecho elevar los honorarios del apelante a 46 UMA (art. 16 y 48 de la ley 27.423) equivalentes a la suma de \$1.061.082 (conforme Res. SGA 2722/23 valor UMA \$23.067, vigente a la época de la sentencia recurrida).



Por otra parte, habiendo acreditado el letrado recurrente su condición de Responsable Inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, conforme se desprende de la constancia de inscripción agregada a la causa, dicho tributo deberá ser adicionado al monto regulado.

**9)** En atención al resultado obtenido, corresponde imponer las costas de la segunda instancia a la AFIP-DGI y al ENA vencidos (art. 68 del CPCCN).

**10)** En lo que concierne a los honorarios de los profesionales intervinientes en la Alzada, estimo adecuado fijar los del Dr. Guillermo Juan Vila en el doble carácter, en un 30% de lo regulado a los representantes de la parte actora en la primera instancia ( $46+12.5 = 58.5$  UMA), es decir en 17.55 UMA equivalentes a \$861.266,25 (art. 30 y 51 ley 27.423 y R.S.G.A. 925/2024 valor UMA \$49.075); sin proponer regulación de honorarios para la letrada de la demandada en virtud de lo establecido por el art. 2 de la ley 27.423.

Por las razones expuestas, voto por la **negativa** a la única cuestión propuesta. Es mi voto.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B

**Sobre la única cuestión propuesta, los señores jueces de Cámara, Dr. Manuel Alberto Pizarro y Dr. Juan Ignacio Pérez Curci, dijeron:**

Que por compartir en lo sustancial los fundamentos expuestos por el doctor Gustavo E. Castiñeira de Dios, adherimos a la solución propuesta en su voto.

En mérito a la votación que instruye el acuerdo precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE: 1) NO HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por la parte demandada en fecha 06/06/2023 y, en consecuencia, CONFIRMAR los puntos I. y II. de la sentencia de fecha 30/08/2023. **2) HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Tesón en fecha 06/09/2023 y, en consecuencia, ELEVAR sus honorarios por la primera instancia a 46 UMA equivalentes a la suma de \$1.061.082 (art. 16 y 48 de la ley 27.423 y conforme Res. SGA 2722/23 valor UMA \$23.067, vigente a la época de la sentencia recurrida). **3) ADICIONAR** a los honorarios regulados a favor del Dr. Tesón la gabela correspondiente al impuesto al valor agregado. **4) IMPONER** las costas de la presente instancia a la AFIP-DGI y al ENA vencidos (art. 68 del CPCCN). **5) REGULAR** los honorarios del Dr. Guillermo Juan Vila en en 17.55 UMA equivalentes a \$861.266,25 (art. 30 y 51 ley 27.423 y



R.S.G.A. 925/2024 valor UMA \$49.075). Para que el pago sea definitivo y cancelatorio, se deberá abonar la cantidad de moneda de curso legal que resulte equivalente a la cantidad de UMA fijadas en este resolutivo, según su valor vigente al momento del pago (cfr. art. 51 de Ley 27423).

Protocolícese. Notifíquese. Publíquese.

---

*Fecha de firma: 10/05/2024*

*Alta en sistema: 14/05/2024*

*Firmado por: MANUEL ALBERTO PIZARRO, JUEZ DE CAMARA*

*Firmado por: GUSTAVO CASTINEIRA DE DIOS, JUEZ DE CAMARA*

*Firmado por: JUAN IGNACIO PEREZ CURCI, JUEZ DE CAMARA*

*Firmado por: MARIA FERNANDA SEISDEDOS, SECRETARIA DE CAMARA*



#35063879#409541889#20240510085708218