



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA V

Expte. N° 6.402/2016

**“FIDEICOMISO SANTA TERESA
c/ DGI Y OTRO s/ Recurso
Directo”**

Buenos Aires, de junio de 2017.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que a través de la resolución de fojas 249/252, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma FIDEICOMISO SANTA TERESA y revocó la Resolución N° 14/11 (DV NRR1), dictada por el Fisco Nacional (AFIP-DGI). Impuso costas por su orden.

Por conducto de la citada resolución administrativa, la Administración determinó de oficio el impuesto a la ganancia mínima presunta de la actora por los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006, con más sus intereses, le aplicó una multa por defraudación por el período 2004 (conf. arts. 46 y 47 inc. d) y e) de la Ley N° 11.683) y difirió el tratamiento de la sanción para los períodos fiscales 2005 y 2006 (conf. art. 20 de la Ley N° 24.769).

Para decidir como lo hizo, el tribunal de grado recordó que “el objeto que subyace al contrato de fideicomiso bajo análisis es la adquisición del predio y la realización de las obras de urbanización, no la mera entrega en garantía de los aportes dinerarios que realizó el fiduciante”. En este sentido, destacó que las constancias de la causa debían ser analizadas a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Hermitage SA” (Fallos: 333:993). A partir de ello, en lo que aquí interesa, consideró que a través del dictamen pericial obrante a fojas 172/174 y 209/211 la actora había acreditado que durante los períodos fiscales impugnados no se produjo la ganancia mínima presumida por la ley del gravamen. Por esta razón, aquel resultaba confiscatorio y violaba el principio de legalidad en los términos indicados por el Máximo Tribunal en el precedente antes citado. Impuso las costas por su orden en atención a las particularidades del caso y la complejidad de la cuestión analizada.



II.- Que a fojas 255/257 la parte actora interpuso recurso de apelación y fundó sus agravios, los que fueron contestados por la demandada a fojas 269/273.

En su memorial cuestionó la imposición de costas en el orden causado, ya que al haber resultado vencedora consideró que las costas debían ser soportadas por la demandada vencida. Además, alegó que frente al dictado del citado precedente de la Corte Suprema, su contraría no se había allanado y mantuvo en pie su pretensión.

III.- Que a fojas 266 apeló el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y expresó agravios a fojas 278/289, los que fueron replicados por la actora a fojas 294/296.

Allí, se agravio en cuanto a que la resolución apelada acogió el recurso de la actora, ya que -a su entender- aquella no logró acreditar “con las pruebas que produjo en la causa que efectivamente la renta presumida por la ley no haya existido” (v. fs. 281). Ello, toda vez que su parte desconoció y se opuso a la agregación del dictamen pericial contable que se había producido en el incidente del beneficio de litigar sin gastos. Aclaró que -en esta causa- la actora había desistido de esa prueba y que -por este motivo- la resolución apelada resultaba arbitraria, con respecto a lo cual citó jurisprudencia.

Luego describió el circuito comercial desarrollado por la actora y el modo por el cual -a su entender- se produjo la renta gravada. Además, cuestionó las conclusiones a las que arribó el Tribunal Fiscal con respecto a la mencionada pericia. Citó las disposiciones legales aplicables y diversos dictámenes de la Dirección de Asesoría Técnica en apoyo de su postura.

IV.- Que a fojas 317/320 dictaminó el Fiscal General de Cámara y reseñó lo expuesto por el Máximo Tribunal en las causas “Hermitage”, “Diario Perfil SA” (del 11/02/14) y “Mera Miguel Ángel” (del 19/03/14). En este sentido, puso de resalto que lo resuelto en dichos precedentes se basó en las circunstancias fácticas y probatorias obrantes en cada causa en torno a la comprobación de la renta presumida legalmente en cada caso particular. Por ese motivo, sostuvo que ésta era una cuestión ajena a su competencia.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

V.- Que conforme surge de lo expuesto, los agravios del Fisco Nacional relativos a la improcedencia de la agregación del dictamen pericial y la omisión de la actora en desvirtuar la presunción de la renta mínima gravada (en los términos del caso “Hermitage”, Fallos: 333:993), remiten al análisis de circunstancias fácticas y probatorias verificadas en la presente causa.

Con respecto a esta materia, esta Cámara -en reiterados pronunciamientos- destacó el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683 en lo que al punto respecta. En efecto, es dable estar en principio a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re: “Merlino Automotores SA”, del 12/03/09; Sala II, in re: “Frigorífico Marejada SA”, del 29/12/09; Sala IV, in re: “Agropecuaria Laishi SA”, del 15/04/10; esta Sala, in re: “Del Buono, Jorge Luis”, del 15/03/07; entre otros). Sin embargo, dicha regla general 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 (esta Sala, in re: “Del Buono”, del 15/03/07). En otras palabras, 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 01/11/07, entre otros), situación que -vale adelantar- aquí no se verifica.

V.1.- En primer lugar, cabe destacar que no asiste razón a la recurrente en cuanto argumenta que el Tribunal Fiscal no poseía facultades para incorporar el dictamen pericial realizado en el marco del incidente de beneficio de litigar sin gastos, en el que intervinieron las mismas partes. Ello así, debido a que el artículo 164 de la Ley Nº 11.683 prescribe que “[e]l Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento *teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes*”.

En efecto, se ha dicho que la misión encomendada a dicho tribunal, no sólo constituye un requisito indispensable de una decisión jurisdiccional justa, dictada con arreglo a la *verdad jurídica objetiva*, sino también computada la naturaleza de derecho público, no disponible, que revisten las obligaciones tributarias (Fallos: 290:195). Por ello, la interpretación de dispositivos procesales no puede prevalecer sobre



la necesidad de *dar primacía a la verdad jurídica objetiva*, de modo que su esclarecimiento se vea turbado por un excesivo rigor formal, incompatible con un adecuado servicio de justicia y las reglas del debido proceso, máxime cuando la necesidad de acordar prevalencia a la primera reconoce base constitucional (arg. art. 18 de la CN; Fallos: 339:444).

Asimismo, la doctrina tiene dicho que “los vocales llamados a pronunciarse en las contiendas suscitadas ante ellos deben proceder con arreglo a su leal saber y entender, *prescindiendo del enfoque formulado por cualquiera de las partes interesadas*. Se trata, pues, de *establecer la verdad jurídica*” (Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 613; el destacado no es del original).

A partir de ello, en tanto que el Tribunal Fiscal está llamado a *establecer la verdad jurídica objetiva* se infiere que no existía impedimento alguno para que éste incorporara el dictamen pericial elaborado en el incidente de beneficio de litigar sin gastos. Máxime ello, en cuanto a que no está controvertido que ese proceso estaba integrado por las mismas partes, los peritos propuestos por ambos litigantes participaron en su elaboración y arribaron a conclusiones coincidentes en cuanto a los resultados contables de la actora durante los períodos fiscales involucrados (v. fs. 209/211).

En función de las conclusiones arribadas por los expertos, la actora sostuvo que “los puntos de pericia propuestos en el incidente de beneficio de litigar sin gastos inciden y son suficientes para resolver también la cuestión de fondo” a la luz de la doctrina sentada en la causa “Hermitage” (Fallos: 333:993). Por tales motivos, desistió de la producción del único punto de pericia que había ofrecido en su recurso (v. fs. 187 y 208). A partir de ello, el tribunal a quo tuvo por agregado dicho dictamen pericial y corrió traslado del mismo al Fisco Nacional (v. fs. 213). Ahora bien, este último se limitó a oponerse a su agregación al expediente, ya que “nada aporta a la resolución de la presente causa” (v. fs. 216), y no realizó una crítica fundada de las conclusiones allí arribadas.

En este sentido, la postura asumida por la parte no resulta suficiente para revocar la sentencia apelada, toda vez que el tribunal de grado tenía el deber de perseguir la verdad objetiva, dio participación a la ahora recurrente en la producción de la prueba y también puso en su conocimiento los resultados allí arribados. Por tales motivos, no





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA V

resulta procedente el agravio de la demandada relativo a la arbitrariedad de la resolución apelada.

V.2.- Sentado ello, cabe recordar que en el precedente “Hermitage” (Fallos: 333:993), la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta cuando las circunstancias de la causa acreditaran la ausencia de esa renta mínima presumida por la ley del gravamen.

En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que “los peritos contadores designados a propuestas de las partes, ilustran el Estado de Flujo de Efectivo, efectuando el detalle de los orígenes de los fondos por los respectivos períodos y en qué fueron aplicados esos fondos. De la información brindada surge que el total de los montos aportados por los beneficiarios fue aplicado a los pagos del terreno, obras de infraestructura y otros gastos relacionados, es decir, la totalidad de los aportes fueron iguales al costo del emprendimiento, y que al momento del traspaso al Consejo de Propietarios, no se consignan fondos al cierre o para el caso del período 2004, se observa una ínfima diferencia, la que dichos expertos consideran atribuirla al redondeo entre Ingresos y Egresos (v. fs. 210)” (v. fs. 252).

Por tales motivos, en función de la doctrina sentada en el citado precedente de la Corte Suprema, el tribunal de grado concluyó que debía revocarse el ajuste pretendido por el Fisco Nacional ya que “con la prueba rendida en autos se ha acreditado que la renta presumida por la ley no ha existido en cabeza del fideicomiso recurrente” (v. fs. 252 vta.).

Sobre el punto, cabe recordar que la estimación de la fuerza probatoria del dictamen pericial, en el presente caso, corresponde *-en principio-* al Tribunal Fiscal quien debió tener en cuenta la competencia de los peritos, los principios científicos o técnicos en que se funda, como así también la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica y demás elementos de convicción que la causa ofrezca (arg. art. 477 del CPCCN; art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683).

En efecto, en nuestro régimen procesal la prueba pericial no reviste el carácter de prueba legal. Sin embargo, si el experto es una persona especialmente calificada por su saber específico y se desempeña como auxiliar judicial distinto de las partes, la prudencia aconseja aceptar los resultados a los que aquél haya llegado, en tanto no adolezcan de errores manifiestos, o no resulten contrariados por otra



probanza de igual o parejo tenor (Fallos: 331:2109). De ahí que los dictámenes periciales no sean obligatorios para los jueces cuando las circunstancias objetivas de la causa aconsejan no aceptar plenamente sus conclusiones (arg. Fallos: 317:1716; 338:1477) o bien cuando el dictamen carece de una explicación fundada que las justifique (arg. Fallos: 318:1632; 338:1477).

Partiendo de esas premisas, cabe destacar que resulta prudente aceptar los resultados arribados en el dictamen pericial, tal como lo hizo el Tribunal Fiscal, ya que no se evidencia que las conclusiones allí alcanzadas presenten errores manifiestos y tampoco resultan contrariadas por otra probanza de igual o parejo tenor (arg. Fallos: 331:2109).

En efecto, los agravios de la actora sólo traducen sus discrepancias con relación a cuestiones de hecho y prueba y revelan una apreciación diferente sobre el criterio de selección y evaluación de los extremos aportados a la causa, sin demostrar un apartamiento de las reglas aplicables, falta de fundamentación en los hechos conducentes del sub lite, o irrazonabilidad de las conclusiones allí arribadas (arg. Fallos: 303:509; en igual sentido, se expidió la Procuradora Fiscal en el dictamen al que se remitió la CSJN en Fallos: 330:2639, esta Sala in re: “DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL c/ DGI s/ Recurso Directo”, del 22/06/17).

Por tales motivos, en tanto que no existen elementos de mérito que justifiquen un nuevo pronunciamiento sobre la prueba (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683), corresponde estar a las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Fiscal, en el sentido de que la actora logró demostrar la falta de ganancia mínima presunta en los términos del precedente “Hermitage” (Fallos: 333:993).

VI.- Que por las razones que anteceden, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la resolución de fojas 249/252, en cuanto revoca la resolución administrativa apelada.

En lo que concierne a la distribución de costas en el orden causado, también se debe confirmar lo decidido por el tribunal a quo, ya que las particularidades del caso y la ausencia de jurisprudencia uniforme pudieron generar expectativas razonables en la demandada acerca del éxito de su pretensión (arg. art. 68 segundo párrafo del CPCCN; Fallos: 330:5144; 316:1313; entre otros).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA V

VII.- Que de acuerdo con las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y confirmar la resolución apelada, con costas de esta Alzada en el orden causado en atención al modo en que se decide (conf. art. 71 del CPCCN).-

ASÍ VOTAMOS.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany adhiere en lo sustancial al voto que antecede.-

Atento a lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:**
Rechazar los recursos de apelación interpuestos por el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y por FIDEICOMISO SANTA TERESA, y confirmar el decisorio apelado, con costas de esta Alzada en el orden causado (conf. art. 71 del CPCCN)

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Guillermo F. TREACY

Jorge F. ALEMANY

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

