3341/2024

LDC SACIFIA (TF 32317-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 30 de julio de 2024.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 22/06/2023, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación revocó las Resoluciones Nros. 524/2012, 525/2012, 526/2012, 528/2012, 529/2012, 530/2012, 531/2012, 532/2012, 533/2012, 534/2012 y 535/2012 (AD SALO) dictadas en las Actuaciones S1GEA Nros. 13289- 1340-2009. 13289-1341-2009, 13289-1555-2009, 13289-1343-2009, 12509-891-2008, 12509-892-2008, 13289-1339-2009, 13289-1338-2009, 13289-697-2009. 13289-36340-2008 y 13289-36339-2008, y en consecuencia también, los Cargos Nros. 3810/08 a 3817/08, 3799/08, 3801/08, 3870/08, 3565/08 a 3567/08, 3569/08 a 3575/08, 1967/08 a 1969/08, 1973/08 a 1979/08, 1981/08 a 1984/08, 3465/08, 3467/08, 3471/08 a 3476/08, 3478/08 a 3479/08, 3678/08 a 3682/08, 3684/08, 3686/08 a 3695/08, 2527/08, 2003/08 a 2014/08, y 2016/08, con costas.

Para así decidir, en primer lugar precisó que la recurrente informó que con fecha 06/03/2018, se dictó sentencia en la causa “LDC Argentina S.A. c/ EN- M° de Agricultura, Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento”, declarando la **nulidad de la Resolución ONCCA 1898/2008,** en cuanto incluyó a la firma en el Anexo **I** de tal Resolución, el 27/11/2018 la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de grado y el 14/02/2019 la misma Sala rechazó el recurso extraordinario interpuesto (obrando copias certificadas de las mismas a fs. 1195/1215).

Luego efectuó una reseña de lo actuado en las actuaciones administrativas.

Adujo que, con base en los hechos descriptos, correspondía determinar si el pago de la diferencia tributaria pretendida por el Fisco Nacional con sustento en la ley 26.351 resultaba ajustado a derecho. Adelantó que las disposiciones contenidas en la citada ley no podían aplicarse en forma retroactiva a la operación de autos, por cuanto las ventas al exterior habían sido concertadas y presentadas ante la autoridad de aplicación en los términos establecidos en la ley 21.453.

Observó que, la ley 21.453 había innovado respecto de los aspectos temporales del hecho imponible aplicable a los derechos de exportación. De acuerdo con la ley mencionada, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren

la exportación de las mercaderías, resultaban de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (art. 6).

Indicó que, mediante la ley 26.351 se establecía la necesidad de acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al cambio del incremento de la alícuota aplicable a los derechos de exportación. Asimismo se dispuso que, inclusive, quedarán alcanzadas por los cambios introducidos en el ordenamiento impositivo las declaraciones juradas de ventas al exterior que registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, no satisfagan los requisitos de tenencia y adquisición.

Adujo que, a su vez, la ley 26.351 fue reglamentada por el Decreto N° 764/2008 (B.O. 12/05/2008) que dispuso que las operaciones alcanzadas por el art. 1 de la ley, serían aquellas oficializadas con posterioridad al 9/11/2007. En su correlato, se dictó la Resolución ONCCA N° 1898/2008, fundamento de la resolución aquí apelada.

En esa comprensión del asunto, ponderó que, la reforma introducida por ley 26.351 resultaba violatoria del principio de retroactividad, por cuanto al disponer el aumento de la alícuota aplicable, ninguna duda cabía de que modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente. En ese sentido, era elocuente que la exigencia incorporada por la reforma legislativa es sobreviniente e imprevisible para los responsables que declararon su posición impositiva al amparo de la ley 21.453, lesionando así derechos adquiridos y afectando la seguridad jurídica.

Expuso que, en ese marco conceptual era ostensible que la ley 26.351 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, no retroactividad y seguridad jurídica, toda vez que si la responsable de la obligación tributaria decidió cerrar las ventas para exportación y registrarlas, no lo hizo siquiera en abuso de derecho, sino al amparo de un marco legal que se los permitía y reconocía las particularidades del sector involucrado.

Por las razones expresadas, consideró que, la situación de marras debía encontrarse regida por la ley 21.453, toda vez que la aplicación de la ley 26351 importaría una afectación a la sustancia de los derechos constitucionales que amparaban la situación del obligado frente al ejercicio de la potestad tributaria. Eso era así, habida cuenta de que la ley 26.351 no podía ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria, desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios.

Alegó que, resultaba notorio que, en vez de aclarar el fin tenido en cuenta por la ley 21.453, por el contrario, lo desvirtuaba, volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida con el registro de la DJVE) y privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al momento de cierre de la venta, por no cumplir con un nuevo requisito -que no estaba previsto en la ley anterior-.

Añadió que, cabía consignar que, la Resolución ONCCA N° 1898/2008, que resultaba el fundamento de la decisión recurrida ante esos estrados, fue nulificada en sede judicial en autos “LDC Argentina S.A. c/ EN- M° de Agricultura, Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento”, expediente N° 13.621/2015.

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 23/08/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios, el Fisco Nacional, los que fueron replicados por la contraria.

Se agravia respecto de la imposición de costas resuelta por el Tribunal Fiscal, en tanto, considera que existen, en las presentes actuaciones, circunstancias que habilitan el apartamiento del principio general de la derrota.

Indica que, las divergentes opiniones anteriormente mantenidas por los organismos estatales intervinientes (entre ellos, la ONCCA) y que la Aduana oportunamente se consideró con derecho a litigar atento la letra de la normativa en cuestión, la solución equitativa y justa del caso sugiere imponer las costas por su orden, como ha ocurrido en numerosos precedentes similares al presente caso.

En este sentido, señala que mediante la sentencia recurrida el Tribunal Fiscal revocó la Resolución Aduanera con fundamento sustancial en lo resuelto en el marco de los autos "LDC Argentina S.A. **c/** EN- M° de Agricultura, Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento", expediente N° 13.621/2015", resolución que adquirió firmeza recién con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 04/06/2020, por la cual fue rechazado el recurso de queja interpuesto por el Estado Nacional.

Y ello, no obstante el desarrollo efectuado por el tribunal *a quo* en los considerandos VI a XVIII, atento que según razona, si no existiera la sentencia judicial aludida en el considerando XIX, su parte tendría derecho a recurrir los fundamentos expresados por el Tribunal Fiscal en los considerandos anteriores, fundando su derecho en la limitación establecida en el artículo 1164 del C.A., por cuanto surge claramente de la lectura de la sentencia que en los considerandos VI a XVIII se efectuó un análisis "implícito" de la constitucionalidad de la Ley 26.531.

Considera que, la discusión planteada por las partes en el presente caso se cerró recién con la firmeza y autoridad de cosa juzgada de lo resuelto en la causa judicial caratulada "LDC Argentina S.A. c/ EN- M° de Agricultura Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento", expediente N° 13.621/2015", lo que ocurrió en fecha 04/06/2020.

Atento que, sin dicho precedente, su parte podría revertir el pronunciamiento del TFN en la Alzada, como ha sucedido en las causas mencionadas en el párrafo anterior.

Observa que, la AFIP - Dirección General de Aduanas no fue parte en el proceso judicial citado en la sentencia recurrida.

Partiendo de la premisa apuntada, concluye que el juez administrativo aduanero obró conforme a derecho al rechazar la repetición promovida por cuanto las decisiones de la ONCCA, atento revestir la calidad de actos administrativos, gozaban en ese momento de la presunción de legitimidad contemplada en el art. 12 de la Ley 19.549 (aplicable al caso en virtud del art. 1017 C.A.), máxime cuando fueron emitidas por el organismo competente en la materia.

Agrega que tampoco existían los antecedentes judiciales citados por el *a quo* en la sentencia recurrida al momento en el que la representación fiscal desplegó la defensa de las Resoluciones Aduaneras (actos administrativos) ante el TFN.

Apunta que, debido a que el pronunciamiento que declara la nulidad de las resoluciones ONCCA, como así también las sentencias de los tribunales superiores que intervinieron en el proceso judicial, adquirieron firmeza con posterioridad al dictado de las Resoluciones Aduaneras cuestionadas, la Administración inicialmente resistió el embate contra la misma.

En virtud de lo expuesto, postula que la Administración Aduanera contaba con sustento para decidir de la manera en que lo hizo, por lo que no parece equitativo, justo, ni acorde a los principios generales del derecho, que el Fisco deba soportar la imposición de costas, lo cual resulta de interés público y trasciende lo individual dado que existen muchos casos similares en trámite y, de mantenerse el criterio, deberá responder el erario, repercutiendo en definitiva en la sociedad y en los contribuyentes.

Precisa que, de todo lo hasta aquí expuesto, surge claramente la convicción y el derecho a litigar por la representación fiscal.

Destaca que el artículo 1163 del C.A. -con la modificación introducida por la ley 27.430- establece que*:* "*La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, la Sala respectiva* podrá eximir tota! o parcialmente de esta responsabilidad a! litigante vencido *(...)".*

Esgrime que, dicha norma por ser de carácter procesal aplica a los casos en trámite a partir de su entrada en vigencia. Y, en la misma línea, el segundo párrafo del artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece claramente que: *"(...) Sin embargo,* el juez podrá eximir tota! o parcialmente de esta responsabilidad a! litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello".

En consecuencia, entiende que, no caben dudas de que en los presentes se acreditan circunstancias que permiten eximir a su parte del pago de costas, y que las

mismas constituyen mérito suficiente para apartarse del principio general que ordena la imposición de costas al litigante vencido, facultad que solicita sea ejercida en los presentes.

Afirma que, las particularidades que plantea el caso de marras detalladas anteriormente, resultan razones suficientes para alterar el principio general de costas al vencido, por lo que solicito que las costas de la instancia anterior sean impuestas por su orden.

Cita jurisprudencia favorable a su postura.

III.- Que el artículo 1163 del C.A. establece que *"[l]a parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, 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 (…) Cuando en función de las facultades que otorga el artículo 1143, el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique la conducta o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación".*

Es decir que, el principio general es que las costas se impondrán al vencido, por aplicación del principio objetivo de la derrota.

Por lo tanto, su eximición debe ser excepcional y de carácter restrictivo.

En el *sub examine*, el *a quo* revocó las resoluciones aduaneras nros. resoluciones nros. 524/2012, 525/2012, 526/2012. 528/2012, 529/2012, 530/2012, 531/2012, 532/2012, 533/2012, 534/2012 y 535/2012 (AD SALO) dictadas en las Actuaciones S1GEA Nros. 13289- 1340-2009. 13289-1341-2009, 13289-1555-2009, 13289-1343-2009, 12509-891-2008, 12509-892-2008, 13289-1339-2009, 13289-1338-2009, 13289-697-2009. 13289-36340-2008 y 13289-36339-2008, y en consecuencia también, los Cargos Nros. 3810/08 a 3817/08, 3799/08, 3801/08, 3870/08, 3565/08 a 3567/08, 3569/08 a 3575/08, 1967/08 a 1969/08, 1973/08 a 1979/08, 1981/08 a 1984/08, 3465/08, 3467/08, 3471/08 a 3476/08, 3478/08 a 3479/08, 3678/08 a 3682/08, 3684/08, 3686/08 a 3695/08, • 2527/08, 2003/08 a 2014/08, y 2016/08, con costas.

En tales condiciones, no hay duda alguna de que la demandada ha resultado perdidosa, en su totalidad, en el asunto llevado a conocimiento del organismo jurisdiccional administrativo por lo que corresponde que cargue con los accesorios, por ser la consecuencia necesaria, teniendo en cuenta la forma en que se ha dirimido la cuestión planteada.

No modifica el criterio expuesto la circunstancia del dictado de la sentencia en los autos caratulados “LDC Argentina S.A. c/ EN- M° de Agricultura, Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento”, pues fue la actora en autos, quien interpuso la demanda en el mencionado proceso judicial, habiendo obtenido sobre el particular un fallo favorable a su pretensión. En este sentido, corresponde recordar que, la activación del mecanismo jurisdiccional generó gastos a la firma exportadora (interpuso el presente recurso de apelación), los cuales en virtud del principio de la derrota adoptado por nuestro ordenamiento procesal, deben ser soportados por el perdidoso (conf. esta Sala, "De Elizalde Diego Agustín c/ EN- SC- Resol 100/10 s/amparo ley 16.986", del 28/6/11; "Mena Gelvez, Lisa M. c/EN -H. Cámara Senadores de la Nación s/amparo ley 16.986", del 15/12/16 y expte. 45.106/2023, “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 32317-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Externo”, senten. del 6/02/2024, entre otros).

Así las cosas, dado que ni siquiera con posterioridad al dictado del fallo que se toma como antecedente de esta decisión, el fisco modificó su postura imponiendo a la accionante la necesidad de continuar con el trámite recursivo, y no advirtiéndose en el caso que exista una circunstancia objetiva que justifique la exoneración, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar el pronunciamiento del 22/06/2023, en cuanto es materia de agravio, con costas (arts. 68, 1º parte del C.P.C.C.N. y 1163 del C.A.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: desestimar la apelación deducida por el Fisco Nacional, con costas de esta instancia judicial a su cargo, y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento del 22/06/2023 del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto es materia de agravio, con costas (arts. 68, 1º parte del C.P.C.C.N. y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 30/07/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38742021#419475730#20240729201716825