12.571/2024

Pilar Partes (TF 32730-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"

Buenos Aires, 17 de diciembre de 2024.-

VISTOS y **CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante el pronunciamiento del 18/12/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación: 1) confirmó el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 887/2012, recaída en el expediente administrativo N° 12039-1625-2008, en cuanto condenó a la firma "ZF ARGENTINA S.A." (PILAR PARTES S.A.) al pago de la multa dispuesta por encontrarla incursa en la infracción tipificada por el art. 970 del C.A. en relación a la DIT N° 00 001IT15 001397 D, con costas a la actora. 2) Confirmó parcialmente el art. 5° de la Resolución DE PRLA N° 887/2012, en cuanto exige tributos conformados por los rubros derecho adicional, IVA adicional y percepciones del impuesto a las ganancias, conforme lo señalado en el Considerando VI, con costas a la demandada. 3) Declaró que el monto de tributos a exigir a la actora ascendía a la suma de $22.481,57 con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., en los términos de lo señalado en el Considerando VII, con costas a la actora. 4) Estimó las costas de los puntos 2 y 3 en un 55% a cargo de la actora y en un 45% a cargo del Fisco.

Para así decidir, sostuvo que, correspondía resolver si se ajustaba a derecho la resolución aduanera apelada, y, en consecuencia, la procedencia de los tributos y multa por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A.

Precisó que, la firma PILAR PARTES S.A. documentó, mediante la D.I.T. N° 00 001 IT 15 001397 D, oficializada el 05/07/2000, la importación de la mercadería consistente en: 546 unidades de *"partes de vehículos del capítulo 87 o de máquinas y aparatos de los capítulos 84, 85 o 90. Las demás: las demás manufacturas de caucho vulcanizado sin endurecer"*, declaradas bajo la posición arancelaria 4016.99.90.310J, para el ITEM 1; 4.000 unidades de *"Las demás: las demás arandelas - artículos sin rosca: tornillos, pernos, tuercas, tirafondos, escarpias, roscadas, remaches, pasadores, clavijas, chavetas, arandelas y artículos similares, de fundición, hierro o acero"*, declaradas bajo la posición arancelaria 7318.22.00.900A, para el ITEM 2; 80 unidades de *"Tapas roscadas. Los*

demás tapones y tapas, cápsulas para botellas, tapones roscados, sobretapas, precintos y demás accesorios para envases, de metal común", declaradas bajo la posición arancelaria 8309.90.00.ICON, para el ITEM 3; 78 unidades de *"Las demás: las demás arandelas - artículos sin rosca: tornillos, pernos, tuercas, tirafondos, escarpias, roscadas, remaches, pasadores, clavijas, chavetas, arandelas y artículos similares, de fundición, hierro o acero"*, declaradas bajo la posición arancelaria 7318.22.00.900A, para el ITEM 4; 398 unidades de *"Las demás. Partes. Las demás partes y accesorios de vehículos automóviles de partidas N° 87.01 a 87.05",* declaradas bajo la posición arancelaria 8708.99.90.990P, para el ITEM 5; 3.304 unidades de *"Las demás. Partes. Las demás partes y accesorios de vehículos automóviles de partidas N° 87.01 a 87.05",* declaradas bajo la posición arancelaria 8708.99.90.990P, para el ITEM 6 (141 unidades del subitem 1; 72 unidades del subitem 2; 72 unidades del subitem 3; 110 unidades del subitem 4; 672 del subitem 5; 60 unidades del subitem 6; 101 unidades del subitem 7; 200 unidades para el subitem 8; 1.000 unidades del subitem 9; 333 unidades del subitem 10; 543 unidades del subitem 11).

Adujo que, en tales condiciones, se concedió el libramiento con fecha 05/07/2000 y se autorizó la permanencia de la mercadería importada temporariamente por un plazo de un año, hasta el 30/06/2001, siendo este plazo prorrogado, operando el vencimiento en fecha 25/06/2002.

Indicó que, sobre dicha operación, el servicio aduanero instruyó sumario administrativo contra la aquí recurrente y dictó la Resolución DE PRLA N° 887/2012, aquí apelada, por la que resolvió condenar a la firma importadora al pago de una multa en los términos del art. 970 del C.A. e intimar, junto con la aseguradora, al pago de los tributos adeudados con más intereses, en relación al saldo de 1.108 unidades de mercadería importada temporariamente.

Precisó que, de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12039-1625-2008 surgía que a fs. 1 obraba el acta de denuncia labrada por el servicio aduanero por la presunta infracción tipificada en el art. 970/972 del Código Aduanero respecto de la destinación de importación n° 00 001 IT 15 001397 D, oficializada el 05/07/2000, por considerar que la importadora no cumplió con las obligaciones del régimen otorgado.

En ese marco, señaló que no se encontraba controvertido en autos la reexportación en tiempo y forma de 7.298 unidades de mercadería amparada por la destinación involucrada, correspondiendo limitar el análisis respecto del saldo de 1.108 unidades en infracción (157 unidades del ITEM 1; 48 unidades del ITEM 4; 72 unidades del ITEM 6 subitem 3; 110 unidades del ITEM 6 subitem 4; 672 unidades del ITEM 6 subitem 5); 48 unidades del ITEM 6 subitem 10; 1 unidad del ITEM 6 subitem 11).

Observó que, de la documental obrante en las actuaciones administrativas y constancias de autos, surgía que las copias de la documentación de los PE aportadas por la importadora y mediante los cuales alegó haber dado cumplimiento a su obligación de reexportación, eran incompletas, motivo por el cual no se podía acreditar fehacientemente el cumplimiento alegado per la actora respecto de las 1.108 unidades cuestionadas por el servicio aduanero.

En tales condiciones, concluyó que, correspondía confirmar la pena y el cargo impuesto mediante la Resolución DE PRLA N° 887/12, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 12039-1625-2008.

Sentado lo anterior, puntualizó que, correspondía analizar la procedencia de los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias, que conformaban la exigencia tributaria de la resolución en crisis.

En relación al derecho adicional, alegó que, correspondía tener en cuerna el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en los fallos “Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.” y “IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación” (TF 16.912-A), en consecuencia, correspondía excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

Asimismo, en cuanto al Iva adicional y percepciones del impuesto a las Ganancias, entendió que, en orden a lo dispuesto en el precedente “CLADD IT A S.A. (TF 22.343-A) d EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas” correspondía declarar que en el caso de autos se daban los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que consideró que no correspondía la exigencia de las percepciones en cuestión.

En relación a las costas, estimó que, teniendo en consideración las fechas del dictado de los precedentes mencionados y la falta de oportuno allanamiento por parte del Fisco, debían ser impuestas a la demandada.

En función de ello, practicó una nueva liquidación de tributos, a saber: Valor en aduana de la mercadería: $40.714,53 Derechos de

Importación (14 %) $7.919,35 Estadística (0,5%) $ 202,55 Base imponible I.V.A. $ 68.379,94 I.V.A. (21%) $ 14.359,67.

En consecuencia, declaró que la firma PILAR PARTES S.A. adeudaba la suma de $22.481,57 con más los intereses del art. 794 del C.A. a computar desde el 08/04/2009 hasta la fecha del efectivo pago, debiendo tenerse en cuenta, a efectos de lo dispuesto precedentemente, el monto cancelado por la aquí recurrente mediante LMAN 09001LMAN151483F.

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 12/03/2024 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que no fueron replicados por la contraria.

Cuestiona únicamente el modo en que fueron distribuidas las costas del proceso, en el punto 2 de la sentencia, solicitando que se revoque el mismo en cuanto resolvió imponer las costas a su parte y que las mismas sean declaradas por su orden.

Precisa que el pto. 2 de la sentencia recurrida causa un gravamen irreparable a su parte, ello en cuanto si bien confirmó parcialmente el artículo quinto de la Resolución Aduanera DE PRL N° 887/2012, resolvió imponerle las costas a su parte.

Expone que, esa imposición de costas, como surge de autos, se origina en lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación que descalificó los cargos determinados por el Servicio Aduanero a la actora en concepto de percepciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA Adicional), del Impuesto a las Ganancias y el Derecho Adicional.

Al respecto, aduce que, existen en las presentes actuaciones circunstancias que habilitan el apartamiento del principio general de la derrota, como se verá.

En este sentido, postula que, los precedentes que invoca el Tribunal Fiscal de la Nación para sustentar en definitiva su decisión en materia tributaria son posteriores a los cargos formulados por el Servicio Aduanero. Aproximadamente entre el reclamo en materia tributaria formulado por el Servicio Aduanero y los fallos del Cimero Tribunal, arriba invocados, transcurriendo más diez años (ver principalmente fallo “Cladd'" y también “Frisher”).

Advierte que, el vencimiento de la destinación de importación temporal operó el 25/06/2002, momento en el cual se devengaron o bien se verificaron los hechos imponibles de los tributos reclamados por el Fisco Nacional. Surge entonces con claridad que los precedentes del

Cimero Tribunal son posteriores a la exteriorización de la pretensión fiscal y de la propia Resolución Aduanera que formuló el cargo por tributos v que data del año 2012.

Insiste en que, el fallo “Frisher” es del año 2013 y el fallo “Cladd” de fecha 2019. Entonces, debe tenerse en cuenta las particularidades del caso y su complejidad jurídica en este aspecto, las divergentes opiniones anteriormente mantenidas respecto de las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancia y es así que la Aduana oportunamente se consideró con derecho a litigar atento la letra de la normativa vigente.

Destaca que, de lo expuesto, surge claramente la convicción y el derecho a litigar por esa representación fiscal.

Por lo tanto, la solución equitativa y justa del caso sugiere imponer las costas por su orden en el aspecto que ha sido aquí recurrido.

Considera que, en lo que a ese aspecto de la Sentencia Recurrida refiere, el *a quo* debió apartarse del principio general de la derrota e imponer las costas en el orden causado (ver en este sentido fallos 322:1726 y 328:3079).

Recuerda que el principio general objetivo de la derrota no es absoluto, sino que admite excepciones, cuando existen motivos objetivamente considerados que permitan inferir la existencia de una justa causa para litigar, lo cual se ha dado en autos.

III.- Que, así contextualizado el caso, cuadra señalar que tras la modificación introducida por el artículo 273 de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), el artículo 1163 del Código Aduanero consagra como principio general que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiera solicitado.

Sin embargo, dicho precepto habilita a la Sala aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación interviniente a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrara mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.

Asimismo, en caso de verificarse una recalificación de la conducta o bien una reducción de la sanción a aplicar en los términos del artículo 1143 del Código Aduanero, las costas han de imponerse en el orden causado; no obstante lo cual el mentado organismo ha de cargar las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demostrase temeraria o carente de justificación.

Cabe destacar que la modificación introducida por ley 27.430 es de neto corte procesal, por lo que resulta de aplicación inmediata, aún a procesos en trámite (conf. CSJN, *Fallos* 323:1285, y Sala IV del Fuero, en autos 3424/2020 *"Sancor Cul c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 5/3/2020 y su cita).

IV.- Que sin perder de vista ello, indíquese que, en la especie, la actora acudió al mentado organismo administrativo con facultades jurisdiccionales al fin de obtener la revocación de la resolución DE PRLA N° 887/2012 al fin de obtener la revocación de dicha resolución en cuanto la intimara al pago de la multa y los tributos producto de haber sido trasgredido el régimen de importación temporal requerido para la mercadería involucrada en la destinación "DIT N° 00 001 IT15 001397D".

Por su parte, el Fisco Nacional, al tiempo de contestar el traslado de la *apelación deducida, se pronunció por la validez del acto aduanero.*

Finalmente, según se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación, por aplicación de los precedentes dictados por el Alto Tribunal en autos "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A." y "IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación*",* sent. del 14/08/2013 y "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/EN - DGA Resol. 2590/06 (Expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas", sent. del 26/11/2019, dejó sin efecto -en lo que respecta al derecho adicional y a las percepciones de IVA Adicional y Ganancias- la resolución aquí apelada.

Así las cosas, evaluado el caso y la solución de fondo adoptada a la luz de los agravios planteados, a consideración del Tribunal, en consonancia con lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, no se advierten razones valederas para apartarse del lineamiento general consagrado en el artículo 1163 del Código Aduanero.

Es que, al decidir cómo distribuir las costas, no puede perderse de vista que el triunfo en dicha cuestión, debe reflejarse en la imposición de las costas, pues no se trata de castigar al perdedor sino de cargar al vencido las erogaciones que debió realizar su contraria (conf. esta Sala, en autos 58.862/2018 caratulados *"SPF Argentina SA c/EN - AFIP - DGA s/Dirección General de Aduanas"*, resol. del 16/6/2023 y expte. 36.842/2023, "Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 23.435-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 24/11/2023, entre otros).

En efecto, la resolución del *a quo* de imponérselas resulta suficientemente fundada en el principio rector en la materia, consagrado

en el art. 68 del Código Procesal y en el art. 1163 del C.A., encuentra su razón de ser en el hecho objetivo de la derrota: quien resulta vencido debe cargar con los gastos que debió realizar su contraria para obtener el reconocimiento de su derecho y quien pretenda exceptuarse de esa regla debe demostrar acabadamente las circunstancias que justificarían el apartamiento del mismo (cfr. CSJN, *Fallos*: 312:889), situación que no se verifica en la causa razón por la cual debe ser mantenida.

Por lo demás, y tal como lo señalara el Tribunal a quo, la omisión de la demandada de allanarse a la pretensión de su contraria en lo que respecta a la liquidación tributaria, determina naturalmente que cargue con las consecuencias disvaliosas de esa decisión.

En tales condiciones, corresponde rechazar la apelación intentada por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar, en cuanto fue materia de agravios, la resolución dictada el 18/12/2023 por el Tribunal Fiscal de la Nación.

V.- Que, en atención a la forma en que se resuelve, y al no advertirse en esta oportunidad motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota, las costas de esta instancia judicial se imponen al Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 18/12/2023, en cuanto fue materia de agravio, con costas (arts. 68, 1° parte y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírense estos actuados al Tribunal Fiscal de la Nación.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ