En Buenos Aires, a los días del mes de de 2020, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos "*YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*",

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación, por su Sala G: (i) condonó los intereses reclamados a YPF SA en las resoluciones AD LAPL 108/17, 109/17, 110/17 y 111/17 dictadas por la Aduana de La Plata por la suma de U$S 4.966.446,51; (ii) impuso las costas a la firma actora; y (iii) reguló los honorarios de la representación del Fisco Nacional en la suma de $1.288.400 (fs. 51/53).

Para decidir de ese modo, dicho tribunal ponderó que: (i) se formularon cargos a la empresa demandante por intereses resarcitorios "a raíz de que el servicio aduanero consideró que el régimen de envíos por consignación, mediante el cual se documentaron […] operaciones […] se encontraba desvirtuado, en función de la habitualidad de las ventas realizadas al mismo comprador y al mismo país"; (ii) "la obligación principal no se encuentra entre las exclusiones que establece el art. 3° de la Res. Gral. AFIP n° 3920/2016"; (iii) no es materia de controversia que el capital correspondiente a los derechos de exportación fue abonado "por la actora con antelación a la entrada en vigencia de la ley 27.260 […] mientras que en las actuaciones administrativas en trato tramitó el procedimiento de impugnación de los intereses resarcitorios relativos a las operaciones de exportación"; (iv) "la actora ha informado en autos que no se encuentra alcanzada por las exclusiones previstas en el artículo 84 de la ley 27.260"; y (v) las costas se encuentran a cargo de [la] parte actora, de conformidad con el art. 14 inc. "d" de la Res. Gral. N° 3920/16.

II. La empresa actora interpuso recurso de apelación (fs. 60) y expresó agravios (fs. 64/70) que fueron replicados (fs. 74/75).

La dirección letrada del Fisco Nacional apeló la regulación de los honorarios (fs. 55).

III. YPF SA expone las siguientes críticas:

i. "Teniendo en cuenta que los derechos de exportación de las operaciones involucradas estaban cancelados con anterioridad a la entrada en vigencia de [la ley 27.260], la aduana debió declarar la condonación de los intereses reclamados".

ii. "Mediante las Resoluciones Nros. 108, 109, 110 y 111, todas del 2017, la Aduana rechazó las impugnaciones deducidas […] y nada dijo respecto de la Ley 27.260 que le imponía declarar de oficio la condonación de los intereses".

iii. "La Aduana no solo omitió declarar la condonación de los intereses en [la] instancia administrativa (tal como lo exigía la ley), sino que obligó a mi mandante a recurrir ante el Excmo. Tribunal y a pagar una tasa de actuación de casi dos millones de pesos y […] al contestar el traslado del recurso se opuso al planteo de la condonación".

iv. No debe cargar con las costas, toda vez que "debió haber sido la propia Aduana quien declarara la condonación de los intereses reclamados en instancia administrativa, en tanto la ley era clara y de aplicación inmediata y directa".

v. "En ningún momento se allanó a la pretensión tributaria ni desistió de la acción y del derecho, sino que, por el contrario, solicitó que se aplique sin más el quinto párrafo del art. 56 de la ley y se declare la condonación de pleno derecho de los intereses reclamados en autos".

vi. "Imponerle las costas del proceso a quien se vio obligado a apelar porque el Fisco omitió aplicar la ley es una injusticia".

vii. La Aduana debe cargar con las costas del proceso dado que "no solo omitió aplicar la ley antes de dictar las resoluciones sino que […] se opuso a su aplicación al momento de contestar el traslado".

viii. "El art. 14 de la Resol. 3920/16 se refiere a la reglamentación de los artículos 53 y 59 de la ley 27.260 que [prevén] aquellos casos en donde exista un allanamiento incondicional por las obligaciones regularizadas […], y [a]quellos casos en donde haya una ejecución judicial de la deuda, [extremos que no existieron] en tanto la condonación operaba ya de pleno derecho".

ix. El Tribunal Fiscal "se apartó del principio general de la derrota que consagran los arts. 1163 del CA y 68 del CPCCN".

IV. Es conveniente señalar las circunstancias más relevantes del caso:

i. El Tribunal Fiscal declaró condonados, en los términos del artículo 56 de la ley 27.260, los intereses resarcitorios que se reclamaba a la empresa actora como consecuencia de haber documentado operaciones bajo el régimen de envíos por consignación cuando debió hacerlo mediante el subrégimen de exportación a consumo.

ii. La condonación de dichos intereses se encuentra firme y consentida.

iii. El capital que dio origen a los intereses condonados fue cancelado con anterioridad a la vigencia de la ley 27.260.

V. Luego, cabe retener las normas que aquí se hallan involucradas, concernientes al régimen de condonación:

A. La ley 27.260.

i. Artículo 53: Quedan incluidas en el acogimiento al "régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones que se establece" en el Título II, "aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, en tanto el demandado se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista

y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos".

ii. Artículo 56, quinto párrafo: "También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley".

B. La resolución general AFIP n° 3920/2016.

i. Artículo 14, inciso 'd': "A los fines de la aplicación de los honorarios a que se refiere el Artículo 98 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, correspondientes a deudas incluidas en el presente régimen, que se encuentren en curso de discusión contencioso-administrativa o judicial, se observarán los siguientes criterios: […] d) En aquellos casos en que el capital demandado se canceló con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.260 y los intereses resarcitorios y punitorios quedan condonados por aplicación del quinto párrafo del Artículo 56 de dicha norma legal, corresponderá estimar los honorarios con la reducción prevista por el artículo siguiente".

ii. Artículo 20: "Los beneficios establecidos en el quinto párrafo del Artículo 56 de la Ley N° 27.260, resultan procedentes respecto de las obligaciones comprendidas en el Artículo 2° de esta resolución general, canceladas hasta el día anterior al de entrada en vigencia de la citada ley".

iii. Artículo 21: "A los fines de la condonación de las multas y demás sanciones previstas […] en los Artículos 56 y 60 de la Ley N° 27.260, se entenderá por firmes a las emergentes de actos administrativos que a la fecha de acogimiento o a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley, según corresponda, se hallaren consentidos o ejecutoriados, de conformidad con las normas de procedimiento aplicables, cualquiera sea la instancia en que se encontraran".

iv. Artículo 22: "Cuando el capital sea cancelado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.260, será de aplicación el beneficio dispuesto en el quinto párrafo del Artículo 56 de dicha norma, respecto de los intereses transformados en capital en virtud de lo establecido en el quinto párrafo del Artículo 37 de la Ley N° 11.683".

VI. En las condiciones enunciadas, resulta claro que en el momento en que fueron fijados los cargos por los intereses resarcitorios —mediante las resoluciones AD LAPL 108/2017, 109/2017, 110/2017 y 111/2017—, la Aduana debió condonar la deuda de oficio por cuanto se hallaba vigente la ley 27.260.

Sin embargo, no lo hizo. Su conducta obligó a YPF SA a litigar ante el Tribunal Fiscal.

VII. La condonación de los intereses, con todo, fue solicitada por la firma actora en diversas presentaciones formuladas ante el Tribunal Fiscal y fue resistida sucesivamente por el Fisco Nacional:

i. En el recurso de apelación que interpuso con la finalidad de impugnar las resoluciones dictadas por la Aduana de la Plata, la empresa actora planteó que los intereses resarcitorios debían ser condonados en los términos de la ley 27.260 (fs. 16/22).

ii. Al contestar el traslado de dicho recurso, el Fisco Nacional se opuso al planteo (fs. 33/39, punto V. "c").

iii. El Tribunal Fiscal, previamente a dictar su pronunciamiento, requirió a la administración, dadas "las particularidades del presente caso y lo manifestado por la representación fiscal en relación a la improcedencia de la aplicación de la ley 27.260 [en virtud de] la ausencia de F 408, desistimiento de la acción y de repetición por parte de la actora, [que] aclare […] a qué operaciones pretende materializar dichos extremos", e intimó a la parte actora a que informara si se encontraba "o no comprendida en las exclusiones previstas en el artículo 84 de la ley 27.260" (fs. 42).

iv. El Fisco Nacional informó que "la improcedencia de la aplicación de la ley 27.260 se refiere a la totalidad del cuestionamiento formulado por la actora", y que "sin perjuicio de ratificar los argumentos esgrimidos respecto de la aplicación de la ley 27.260, […] el beneficio de la condonación aplica cuando hay una sanción, lo que no ocurre en el caso; y

asimismo, debe haber una presentación manifestando la voluntad de acogerse al régimen, lo que tampoco se observa que haya ocurrido" (fs. 45).

v. La empresa actora hizo saber que no se encontraba comprendida en las exclusiones previstas en el artículo 84 de la ley 27.260 y recordó que había solicitado "la aplicación de la Ley 27.260 en tanto se encuentran reunidos los extremos establecidos […] para condonar esta presunta deuda, en los términos del art. 56 *in fine*" (fs. 46).

VIII. No sólo YPF SA se vio obligada a deducir el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal para evitar que los cargos impuestos en concepto de intereses resarcitorios adquirieran firmeza y, con esa finalidad, a alegar los requisitos que la ley 27.260 y la resolución general AFIP n° 3920/2016 prevén con relación a la condonación de multas de oficio, sino que la Aduana, en el proceso tramitado ante aquel tribunal resistió la aplicación de dicho régimen.

IX. El artículo 14, inciso 'd', de la resolución general AFIP n° 3920/2016, que el Tribunal Fiscal invocó al fundar la apelada imposición de las costas a la empresa actora, es inaplicable.

Ello es así, en la medida en que dicho artículo reglamenta los artículos 53 y 59 de la ley 27.260, que contemplan los casos en que el contribuyente discuta en sede administrativa o judicial las obligaciones impuestas por la administración fiscal y se allane y desista de la acción y del derecho, incluso de la acción de repetición.

Esos supuestos aquí no están configurados.

Como puede apreciarse, en este caso se encuentran involucrados —y reclamados— los intereses resarcitorios, que fueron condonados por el Tribunal Fiscal en los términos del artículo 56 de la ley 27.260, y no medió por parte de la empresa actora ni allanamiento ni desistimiento de ninguna acción, ya que había cancelado el capital adeudado antes del 31 de mayo de 2016 (artículo 56, cuarto párrafo, de la ley 27.260).

En consecuencia, no se hallan conformados los requisitos previstos en el artículo 14, inciso 'd', resolución general AFIP n° 3920/2016.

X. En suma, corresponde al Fisco Nacional afrontar los gastos que generó (esta sala, causas *"Rowing SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"* y *"Agrogenerales SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamientos del 19 de junio de 2018 y del 26 de febrero de 2020, respectivamente).

De este modo, corresponde revocar el pronunciamiento apelado y disponer que las costas de la instancia anterior sean soportadas por el Fisco Nacional, con arreglo a los artículos 1163 del Código Aduanero y 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Paralelamente, debe dejarse sin efecto la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, declararse inoficioso emitir un pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto por la dirección letrada del Fisco Nacional contra dicha regulación.

XI. Las costas de esta instancia deben ser soportadas por el Fisco Nacional en tanto resulta vencido, de conformidad con el artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: (i) admitir los agravios ofrecidos por YPF SA y revocar la sentencia recurrida con los alcances indicados; y (ii) imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- Por razones de brevedad, me remito al relato de la causa efectuado por el juez Facio en los considerandos I a IV de su voto.

Adelanto, sin embargo, que no comparto el examen y la solución que allí se propone.

El tribunal *a quo* tuvo por condonada la deuda que motivó la interposición del recurso ante su sede e impuso las costas a la actora.

Esta sala sostuvo reiteradamente que, cuando se produce la condonación de una multa o de intereses resarcitorios a raíz del dictado de una ley, como la ley 27.260 (B.O. 22/07/2016), ello impide atribuir a los contendientes en el juicio el carácter de parte vencedora y parte vencida en los términos del art. 68 del código procesal. De ese modo, consideró justificada, para la discusión de los conceptos alcanzados por la condonación, la distribución de costas en el orden causado (causas "*Arauco Argentina SA*", "*Servicios Portuarios SA*", "*Arlisa SA*", "*Ingenio y Refinería San Martin del Tabacal SRL*", pronunciamientos del 18 de abril de 2017, del 20 de diciembre de 2018 y 28 de febrero y 11 de marzo de 2020, respectivamente).

Entiendo que en este caso no concurren circunstancias que permitan apartarse de ese criterio. Máxime cuando YPF alegó en sede administrativa —presentaciones del 8 de febrero de 2017— con posterioridad a la sanción de la ley 27.260 sin hacer mención alguna a la condonación que luego requirió al Tribunal Fiscal (ver, en sentido contrario, esta sala, causa *"Rowing SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 22 de marzo de 2018).

Por ello, corresponde distribuir las costas por lo actuado ante el Tribunal Fiscal de la Nación en el orden causado.

II.- Al receptarse en forma parcial el recurso de la actora, corresponde también distribuir las costas de esta instancia en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, CPCCN).

Por tanto, **VOTO** por acoger el recurso de YPF y modificar la decisión apelada, ordenando que las costas de ambas instancias sean soportadas en el orden causado.

Fecha de firma: 25/08/2020
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#34188308#258910778#20200824141323698

La jueza Liliana María Heiland adhiere al voto del juez Rodolfo Eduardo Facio.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: (i) admitir los agravios ofrecidos por la firma actora y revocar la sentencia recurrida con los alcances indicados; y (ii) imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Rodolfo Eduardo Facio Liliana María Heiland

Clara María do Pico
(en disidencia)

Fecha de firma: 25/08/2020
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#34188308#258910778#20200824141323698