21.677/2024

“Donto SA (TF 32614-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 21 de marzo de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante el pronunciamiento del 17/04/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Resolución DE PRLA N° 2574/2012, dictada en las actuaciones N° 12197-2722-2005 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que la multa adeudada ascendía a $ 846,30, mientras que los tributos adeudados ascendían a $846,30. Revocó parcialmente la resolución en cuanto a la exigencia del pago de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Costas por sus respectivos vencimientos.

Para así resolver, en ajustada síntesis, sostuvo que, la cuestión de autos radicaba en determinar si se había configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 03001 IT 15000095A, de la firma Donto SA., registrada ante la Aduana de Buenos Aires el 17/01/2003, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 12/01/2004.

Precisó que, a tal efecto, debía realizarse un examen de los documentos obrantes en la causa a fin de verificar si los mismos resultaban suficientes para acreditar el cumplimiento de la obligación de reexportar, de conformidad con la normativa vigente.

Con relación a ello, indicó que, a fs. 27/28 surgía copia del C.T.C. definitivo N° SO 1-02050009/02 emitido por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, donde se detallaba la relación insumo/producto de la mercadería importada mediante la D.I.T. En cuanto a los P.E. acompañados, observó que la mercadería importada temporariamente se encontraba parcialmente reexportada, tal como se detallaba del análisis de la descarga de insumos que se acompañó como Cuadro Anexo - Planilla de descarga.

Puntualizó que, conforme surgía del análisis realizado, de los 27.000 Kg correspondientes a los insumos importados temporalmente

mediante la DIT N°03001IT15000095A, solo se habían reexportado 23.723,79 Kg mediante los P.E. detallados en la descarga efectuada, quedando pendientes de cancelación 3.276,21 Kg.

Alegó que, dicho saldo remanente no había sido acreditado mediante la documentación analizada por ese tribunal, como así tampoco se había justificado el mismo por parte de la actora, la cual se limitaba a exponer que la DIT se encontraba totalmente cancelada.

En tales condiciones, consideró que no se había logrado demostrar el cumplimiento total del régimen respecto de parte de la mercadería importada temporalmente y, por consiguiente, se habían producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

Con relación al Derecho Adicional, apuntó que, correspondía aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “IEF Latinoamericana S.A.”, sentencia del 14/08/2013, que remitía en lo pertinente a la causa “ Frisher S.R.L.” , sentencia de misma fecha, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME N° 72/92, limitando el pago solo a los casos en que se solicitaba la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y no en los casos en que al no regularizarse en término la situación de los bienes, correspondía imponer las sanciones previstas por el art. 970 del C.A.

Por consiguiente, entendió que, en el caso de autos, no correspondía el pago del Derecho Adicional previsto en el art. 23 del Decreto N° 1439/96, atento a que no se había configurado el presupuesto de hecho que daba lugar a su aplicación, por lo que correspondía revocarlo modificando la exigencia tributaria.

En relación con los conceptos IVA adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, recordó la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “Cladd ITA S.A. d EN - DGA, Resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *“(…) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos”.*

Refirió que, en el citado precedente, sobre esa base, se concluyó que *“ (...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (Fallos 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”*.

En tal inteligencia del asunto, concluyó que, la DGA carecía de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Así las cosas, ponderó que, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascendían a la suma de $ 846,30. Todo ello, sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del CA.

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 6/06/2024 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que fueron replicados por la contraria el 21/08/2024.

Se agravia porque la sentencia recurrida resuelve imponer las costas conforme los respectivos vencimientos en relación con las percepciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y Derecho Adicional, sin tener en cuenta las particularidades del caso y su complejidad jurídica que, a su entender, habilitan el apartamiento del principio general de la derrota.

En este sentido, el recurrente apunta que, 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). Máxime cuando la procedencia o no de tales percepciones (IVA, Ganancias y Derecho Adicional) ha sido motivo de litigios recurrentes e incluso recientemente resueltos por el Cimero Tribunal.

En este sentido, destaca que, el fallo “Cladd” que invoca el Tribunal Fiscal de la Nación para sustentar en definitiva sus decisiones en materia tributaria, es posterior a los cargos formulados por el Servicio Aduanero.

Manifiesta que, aproximadamente entre el reclamo en materia tributaria formulado por el Servicio Aduanero y los fallos del Cimero Tribunal, arriba invocados, han transcurrido más de diez años.

De este modo, expone que, surge con claridad que el precedente del Tribunal es posterior a la exteriorización de la pretensión fiscal y de la propia Resolución Aduanera que formuló el cargo por tributos y que data del año 2012. Reitera que el fallo "Cladd" es del 2019.

Con relación al Derecho Adicional, alega que, la Resolución (DE PRLA) N°2574/2012, apelada por la actora, fue dictada en fecha 17/05/2012. En idéntico sentido al analizado anteriormente, el antecedente "Frisher S.R.L (TF 16.236-A)" data del 14/08/2013, es decir con anterioridad al fallo citado, por lo que interpreta que sobraron los motivos para que la Aduana resuelva de la manera que lo hizo.

Agrega que, hasta entonces, el propio Tribunal Fiscal de Nación confirmaba no solo la aplicación de las percepciones aludidas sino del derecho adicional.

Apunta que, en la causa "Volkswagen Argentina SA (TF 22179-A)" del 23/08/2011, se venía confirmando su inclusión en la liquidación respectiva.

Destaca que, el TFN confirmaba los conceptos ahora revocados, e incluso la propia CSJN, avaló el cobro de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias (aunque objetando únicamente que debían liquidarse en pesos).

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

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

Añade que, si bien es cierto que en nuestro derecho positivo la calidad de vencido constituye el principio básico para definir la condena en costas, se debe tener en cuenta que a la vera de ese hecho objetivo el legislador ha reconocido diversas excepciones fundadas en pautas subjetivas que exigen el análisis de la conducta de las partes *extra e intra litis.*

Pondera que, el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (C.P.C.C.N.), que refiere al principio general de la derrota, también admite excepciones. Esto también se ve reflejado en el art. 1163 del C.A., que claramente dispone: *"La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando esta 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. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rijan en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes".

Expone que, sustenta también el agravio, el voto de la Doctora Elena Highton de Nolasco recaído en la causa "Metrogas SA C/ Neuquén Provincia S/ Acción Declarativa" (CSJN, 25/09/07, T 330, P 4.256), en el cual se expone que, las circunstancias particulares de la causa hacen al apartamiento del principio rector, imponiendo la aplicación del artículo 70 del C.P.C.C.N. y, por ende, la aplicación de las costas en el orden causado.

En virtud de lo expuesto, solicita que se revoque la sentencia recurrida en lo que es materia de agravios y se impongan las costas en el orden causado.

III.- Que desde ya, corresponde adelantar que el recurso intentado no podrá prosperar.

En efecto, cabe señalar que, si bien, por un lado, la recurrente esgrime que se agravia de la imposición de las costas de conformidad con los vencimientos mutuos, luego expresa agravios como si la totalidad de las costas hubieran sido impuestas a su parte (costas al vencido) y solicita se distribuyan aquéllas en el orden causado.

Sin perjuicio de lo expuesto, resulta del caso apuntar que, examinados los antecedentes del caso, el Tribunal considera que los agravios propuestos por el Fisco Nacional al fin de modificar la distribución de costas dispuesta por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación por el pronunciamiento del 17/04/2024, resultan improcedentes.

Al respecto, recuérdese que, al decidir cómo distribuir las costas, no debe perderse de vista quién triunfó en la cuestión involucrada, no a efectos de castigar al perdedor sino de hacerle cargar al vencido con las erogaciones que debió realizar su contraria (conf., en este sentido, 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 36.842/2023 “*Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 23.435-A)*

c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 24/11/2023; entre otros).

A ello, añádase que el hecho que al tiempo en que fuera dictada la resolución DE PRLA n° 2574/2012, el Alto Tribunal aún no hubiera dictado los precedentes en los que se basara la decisión de detraer los conceptos derecho adicional, IVA adicional y percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias del reclamo tributario, no constituye un factor suficiente a fin de revelar la improcedencia en la distribución de costas dispuesta en esta oportunidad por el Tribunal Fiscal de la Nación.

De este modo, la omisión de llevar a cabo un allanamiento expreso y oportuno, expuso al recurrente al riesgo procesal de tener que afrontar las costas relacionadas con un reclamo tributario que, en el entendimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, conforme la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los precedentes "Cladd" y "Frisher S.R.L", debía ser adecuada, detrayendo ciertos conceptos que fueran incluidos.

En efecto, al fin de considerar la pretensión del Fisco Nacional, con asiento en la oportunidad en que habrían sido dictados los precedentes en los que se basara la solución de detraer del reclamo tributario los conceptos antes mencionados, exigía una manifestación expresa en tal sentido de su parte; recaudo que no se verificó en la especie.

Así las cosas, la decisión de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación de distribuir las costas relativas a las cuestiones decididas en esa oportunidad, atento a la existencia de vencimientos mutuos, no luce, como arbitraria o errónea, sino más bien conteste y coherente con la solución alcanzada en cuanto a los tópicos sujetos a debate (multa y tributos).

Por tanto, a entender del Tribunal, lo resuelto en lo que al punto refiere, se ajusta a las circunstancias del caso, en el que, según se acaba de explicar, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación detrajo del reclamo tributario los conceptos derecho adicional, IVA adicional y percepciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias, cuyo cobro fue pretendido por el Fisco Nacional (en similar sentido, esta Sala, *in re*: expte. 5.146/2023, “Aseguradora de Caución SA Cía. de Seguros - TF 40.113-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 26/12/2024).

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 17/04/2024 por el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV.- 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 17/04/2024, 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.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ