Buenos Aires, 30 de abril de 2024. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2002, la firma Oleaginosa Hermanos SCIFIA exportó productos agrícolas. En 2004, solicitó el pago de reintegros de exportación. Sin embargo, en 2006, el Administrador de Aduana de Necochea denegó la solicitud, lo cual fue impugnado por la firma Oleaginosa Hermanos SCIFIA. La aduana rechazó el recurso por extemporáneo. Ante aquella decisión, la firma acudió al Tribunal Fiscal, el cual, en 2009, determinó que debía darse trámite a la impugnación. En 2013, la aduana rechazó la el recurso contra la disposición que había denegado la solicitud del pago de reintegros. En consecuencia, la firma actora interpuso recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual admitió su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 4/3/2023 (cfr. fs. 50/53), resolvió revocar la resolución 3/13 (AD NECO) dictada par el Administrador de la Aduana de Necochea, el 11/1/2013, en las actuaciones SIGEA 12091-50-2006 y 13289-5226-2013, en cuanto rechazó la impugnación deducida contra la disposición 47/06 (AD NECO). En consecuencia, hizo lugar al pago del reintegro solicitado por la firma Oleaginosa Moreno Hermanos SAFIA, con relación a la operación 02 040 ECO1 000070 P. A su vez, impuso las costas al fisco nacional. Finalmente, el 10/3/2023, reguló los honorarios del letrado apoderado de la actora.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una reseña de lo actuado en sede administrativa, puntualizó que la exportación debatida en el caso había sido efectuada bajo el régimen especial instaurado por la ley 21.453 (B.O. 11/11/1976) –modificada por la ley 23.036 (B.O.

13/12/1983)–, el cual había tenido por objeto el fomento de las exportaciones de diversos productos de origen agrícola. A su vez, precisó que dicho régimen especial no había sufrido modificación alguna con la sanción del Código Aduanero. A su vez se refirió a las disposiciones de los decretos 1177/92 (B.O. 16/7/1992), 1001/82 (B.O. 27/5/1982), 803/01 (B.O. 19/6/2001), 936/01 (B.O. 19/6/2001), 191/02 (B.O. 29/1/2002).

Seguidamente, expresó que de las actuaciones administrativas se desprendía que el servicio aduanero había rechazado el pago de la solicitud de reintegro a la exportadora, por considerar que la exportación para consumo había sido oficializada con posterioridad al 29/1/2002, cuando el factor de convergencia ya no tenía vigencia. Por lo tanto, puntualizó que la aquí demandada había considerado que había operado la caducidad en los términos del art. 837 del Código Aduanero y del art. 95 del decreto 1001/82, por entender que el recurrente había solicitado el pedido del pago de reintegros, el 6/7/2004, de forma extemporánea.

Por el contrario, refirió que la actora había sostenido que había autoliquidado el importe correspondiente al factor de convergencia, por montos superiores a los reintegros, y que por aplicación de lo dispuesto en la instrucción general 32/04 (SDGLTA) (DE TEEX), correspondía solicitar a la DGA que liquidara y pagara los reintegros por la operación de autos.

A su vez, indicó que la operación en cuestión se había oficializado con posterioridad a la derogación de la resolución 470/01, que establecía que cuando a la mercadería exportada le correspondieran los reintegros y factor de convergencia, el mayor absorbía al menor. Es decir, que se pagaba el que resultaba mayor de los dos beneficios. En esta línea, afirmó que correspondía considerar que las mismas estaban comprendidas igualmente dentro de la instrucción general 32/04, atento a

que la exportadora pudo considerarse con derecho a liquidar el factor de convergencia.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal expresó que no concordaba con la interpretación restrictiva de la aplicación del principio de la caducidad sostenida por el fisco nacional. En efecto, adujo que de la lectura del decreto 1011/91 (normativa aplicable para hacer lugar al pago de los reintegros de autos) no surgía quo el mismo contuviera norma que fijara plazo alguno para solicitarlos. A su vez, como como lo reseñó el actora, afirmó que la propia Administración así lo había reconocido en el aviso 6/01 (DE TEEX).

Asimismo, expuso que en el caso particular analizado, en lo que se refiere a la caducidad del derecho para solicitar los reintegros, la exportadora pudo considerar que le correspondía, dado la fecha en que registró la venta de la mercadería, el factor de convergencia que pedía en los propios permisos. En esta línea, afirmó que la improcedencia del cobro del factor de convergencia para aquellas operaciones de exportación oficializadas con posterioridad a la derogación del mismo, recién se había decidido en sede administrativa, en octubre del 2003, y la procedencia del reintegro del decreto 1011/91 en su totalidad, se había autorizado con el dictado de la instrucción general 32/04, del 22/4/2004.

En esta línea, el tribunal expresó que dada la fecha en que se dictó y publicó la referida instrucción, si se aplicara el principio de caducidad quo esgrime el servicio aduanero, la misma carecería de efectos en la práctica y habría devenido totalmente abstracta ya a la fecha de su dictado.

En efecto, esgrimió que si se tenía en consideración que las DJVE tenían un plazo de validez para la exportación de la mercadería de 360 días, y que el beneficio del cobro del factor de convergencia se había derogado el 29/1/2002, nunca habrían podido registrarse permisos de embarque invocando DJVE durante la vigencia del mismo más allá

del 28/1/2003. Por lo tanto, afirmó que a la fecha del reconocimiento del derecho del cobro del reintegro –el 22/4/2004– mediante el dictado de la instrucción general 32/04, se encontrarían todas las operaciones caducadas a los efectos de solicitar el pago del reintegro que por la misma se reconoce.

En este contexto, con cita en la jurisprudencia de la Corte Suprema, esgrimió que es regla de interpretación de las normas, dar pleno efecto a la intención del legislador, aplicando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, reconociendo como principio que las leyes y sus reglamentos deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto. Así las cosas, afirmó que en el caso analizado, la interpretación del organismo aduanero importaba privar de efectos a la expresa disposición contenida en el art. 6 de la ley 21.453, al decreto 1011/91, y a la instrucción general 32/04.

Así las cosas, sostuvo que toda vez que la actora había dado cabal cumplimiento a los requisitos que condicionaban la procedencia del beneficio previsto en el decreto 1011/91, conforme surge de las actuaciones administrativas y permisos de embarque agregados, y teniendo en cuenta que dicha circunstancia no había sido negada por la demandada, concluyó que resultaba procedente el pago del beneficio que la actora había solicitado.

III. Agravios del fisco nacional

Contra aquel pronunciamiento, la Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General de Aduanas– interpuso recurso de apelación a fs. 79 y expresó agravios a fs. 84/90, los cuales fueron contestados por la parte demandada a fs. 96/99.

Solicita se revoque la sentencia apelada por ser injusta, errónea y arbitraria. En esta línea, sostiene que para fundar su decisión, el Tribunal Fiscal efectúa una interpretación de la normativa aplicable que no comparte por cuanto colisionan con la naturaleza del régimen de beneficios que se pretende otorgar, con las previsiones que al respecto hiciera la ley.

Sobre la cuestión, puntualiza que en la sentencia se indica que no se niega el cumplimiento de los requisitos para el pago de los reintegros. Sin embargo, aduce que aquella circunstancia nunca estuvo en discusión por cuanto considera que los mismos directamente no correspondían atento haber caducado el derecho de la requirente para solicitar su liquidación y pago.

Asimismo, sostiene que lo decidido entra en colisión con el principio de indisponibilidad del crédito público y el resguardo de la renta fiscal. A su vez, indica que en las que se debaten cuestiones contencioso-administrativas, como en el caso, no puede olvidarse que el análisis y consideración de los hechos concierne directamente al interés público. Por eso, sostiene que debe tenerse presente que el objeto del proceso que sustancia ante el Tribunal Fiscal está invariablemente relacionado con una obligación de derecho público –obligación tributaria sustantiva– o con el ejercicio del poder sancionatorio de la Administración, atribución que es conferida a la autoridad pública para el resguardo del bienestar y el interés general.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, afirma que le asiste razón a su mandante al denegar el pedido de pago de reintegros. En esta línea, expresa que la procedencia del reintegro pretendida no tiene sustento legal, “*resultando una mera apreciación del juzgador*” y no a la estricta aplicación de la norma que los consagra. Además, considera que se da un sentido a la instrucción general 32/04 que la misma no posee.

Por lo tanto, sostiene que lo decidido por su parte se ajusta a la ley y debe ser confirmado. En efecto, afirma que su parte no se negó caprichosamente a efectuar el pago requerido, sino que es la propia ley la que establece condiciones y plazos a cumplir por el beneficiario. En este sentido, expresa que el art. 837 CA hace referencia con absoluta claridad al plazo dentro del cual el exportador puede acogerse al beneficio, y que transcurrido el mismo, opera la pérdida del derecho a su cobro.

IV. Recurso de apelación de la actora respecto de la regulación de honorarios

A su vez, el letrado apoderado de la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 63/64 por considerar bajos los honorarios regulados, el cual fue contestado por el fisco nacional a fs. 71/72.

V. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo*

Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

Con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, conviene reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las pruebas que se tienen a la vista. De las constancias de las actuaciones, conforme fuera reseñado adecuadamente por el Tribunal Fiscal, surge lo siguiente:

(*i*) El 6/7/2004, en las actuaciones administrativas 12091-50-2006 y 13289-5226- 2013, la aquí actora solicitó el pago de reintegros, conforme la resolución general 32/2004 (SDGLTA), respecto a diversos permisos de embarque, que detalla en un cuadro, y acompaña copias de los permisos detallados (cfr. fs. 1/11).

(*ii*) Mediante disposición 47/06 (AD NECO) se denegó el reintegro solicitado por la actora (cfr. fs. 69/71), la cual fue notificada el 30/5/2006.

(*iii*) La parte actora impugnó la resolución el 2/6/2006 (cfr. fs. 73/74). A su vez, en las actuaciones obra copia del aviso 6/01 (DE TEEX), en el que se indica que en el caso de los reintegros relacionados con el decreto 1011/91, no se prevén plazos para la solicitud de petición del beneficio, relacionado con la caducidad (cfr. fs. 79).

(*iv*) Mediante disposición 21/06 se rechazó el recurso de impugnación por extemporáneo (cfr. fs. 81), la cual fue notificada el 23/6/2006 (cfr. fs. 82).

(*v*) La accionante acompañó copias que daban cuenta de la interposición de un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 83/85), el cual, el 3/8/2010, revocó la disposición 21/06 y ordenó que la DGA tramitara la impugnación formulada por la recurrente (cfr. fs. 89/97).

(*vi*) El 11/1/2013, mediante resolución 3/13, aquí recurrida, se rechazó el recurso de impugnación deducido (cfr. fs. 105/106).

VII. Falta de refutación de los fundamentos de la sentencia

Sentado lo expuesto, cabe recordar que la expresión de agravios debe constituir una exposición jurídica que contenga el análisis serio, razonado y crítico de la resolución cuestionada (arts. 256 y 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y que sea idónea para demostrar la errónea aplicación del derecho o la inadecuada valoración de las pruebas producidas, ya que el mero hecho de disentir con la interpretación dada por el juez, sin suministrar las bases fácticas y jurídicas del distinto punto de vista, no alcanza para sostener un recurso de apelación (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Axel SA (TF 29891A) c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 45.113/2023, del 14/3/2024; "*Pan American Energy LLC Suc Argentina c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 41.090/2013, del 2/9/2020).

En definitiva, esa crítica concreta y razonada debe ser autosuficiente en relación con el pronunciamiento apelado y debe constituir un estudio de los razonamientos contenidos en aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. esta Sala, *in re*: "*Fernández Jorge Alberto (TF 32671-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.232/2012, del 31/5/2012).

Pues, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios (por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa), ello no puede conducir al extremo que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la

expresión de agravios (cfr. esta Sala, *in re*: "*Caminos SRL (TF 30838-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.555/2010, del 9/4/2013).

En este entendimiento, se advierte que el fisco nacional no ha rebatido los fundamentos de la sentencia apelada.

En este sentido, de conformidad con lo expuesto en el considerando II, cabe precisar que el Tribunal Fiscal, para admitir el pago del reintegro, analizó en detalle las actuaciones administrativas y el marco normativo aplicable. Así, tuvo en cuenta lo estipulado en la ley 21.453 y por el decreto 1011/91, así como lo indicado en la instrucción general 21/04 y en el aviso 6/01 (en el cual la aduana sostenía que el decreto 1011/91 citado no contenía norma alguna que fijara plazos de caducidad para solicitar los reintegros).

De este modo, el tribunal consideró que no concordaba con la interpretación restrictiva de la aplicación del principio de la caducidad sostenida por el fisco nacional, a la luz de las normas aplicables y de lo reconocido por la propia aduana en el aviso 6/01 citado. En esta línea, afirmó que la improcedencia del cobro del factor de convergencia para aquellas operaciones de exportación oficializadas con posterioridad a la derogación del mismo, recién se había decidido en sede administrativa, en octubre del 2003, y la procedencia del reintegro del decreto 1011/91 en su totalidad, se había autorizado con el dictado de la instrucción general 32/04, del 22/4/2004. En esta línea, el tribunal expresó que dada la fecha en que se dictó y publicó la referida instrucción, si se aplicara el principio de caducidad quo esgrime el servicio aduanero, la misma carecería de efectos en la práctica y habría devenido totalmente abstracta ya a la fecha de su dictado.

De este modo, aplicó la jurisprudencia de la Corte Suprema según la cual es regla de interpretación de las normas, dar pleno efecto a la intención del legislador, aplicando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante

y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. Por lo tanto, afirmó que interpretación del organismo aduanero importaba privar de efectos a la expresa disposición contenida en el art. 6 de la ley 21.453, al decreto 1011/91, y a la instrucción general 32/04.

Por el contrario, el fisco nacional, en su expresión de agravios se ha limitado a sostener que la sentencia apelada es injusta, errónea y arbitraria, alegando que lo decidido entraría en colisión con el principio de indisponibilidad del crédito público y el resguardo de la renta fiscal. A su vez, consideró que le asistía razón a su parte de denegar el pedido de pago del reintegro, en tanto la procedencia del mismo resultaba de "*una mera apreciación del juzgador*" y no a la estricta aplicación de la norma que los consagra. En esta línea, reiteró lo establecido en el art. 837 CA.

Sobre la base de tales premisas, toda vez que el contenido de los agravios presentados por el fisco nacional no se ha dirigido a cuestionar, de modo concreto, el razonamiento que llevó al Tribunal Fiscal de la Nación a dejar sin efecto el acto administrativo cuestionado, cabe concluir que no se ha ocupado de neutralizar, en los términos indicados, los fundamentos desarrollados en la resolución apelada. Por lo tanto, su recurso resulta pasible de la consecuencia prevista en el art. 266 del Código Procesal, de aplicación supletoria de conformidad con lo establecido en el art. 1174 del Código Aduanero.

VIII. Costas

Atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de esta alzada a la parte demandada vencida en autos (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE**: rechazar el recurso interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos –

Dirección General de Aduanas– y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada; imponiendo las costas a la vencida (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Conociendo el recurso de apelación deducido contra la regulación de honorarios, y teniendo presente la naturaleza y resultado del litigio, la calidad y eficacia de la gestión profesional y la etapa cumplida, SE CONFIRMAN los honorarios fijados en el pronunciamiento del 10/3/2023 (cfr. arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores).

Por las tareas de alzada, sobre pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE ESTABLECEN los emolumentos del Dr. Enrique Benítez Cruz, por la representación y dirección letrada de la parte actora, en la suma de $16.000 (cfr. art. 14 del arancel citado).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 30/04/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38052184#409520629#20240429092356172