República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-141406193-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA Expte. 33.667-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"OLEAGINOSA MORENO HNOS S.A.C.I.F.I.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. Nº 33.667-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** La firma Oleaginosa Moreno Hermanos S.A.C.I.F.I.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 927/13 (DE ASAT), dictada por el Departamento de Asistencia Administrativa y Técnica de Buenos Aires en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32911-2009. Mediante dicha resolución se resolvió rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación incoado con relación al permiso de embarque PE 08001EC01106463X. Relata la actora que no se le respetó la alícuota aplicable para la liquidación de los derechos de exportación prevista en el art. 6 de la ley 21.453, y que la diferencia entre la alícuota "protegida" por tal artículo y la aplicada por el servicio aduanero generó el pedido de devolución que diera origen a estas actuaciones. Señala que la operación fue gravada con una alícuota superior a la comprometida en la DJVE porque la ONCCA informó a la Aduana -mediante las resoluciones 1487/2008 y 1898/2008- que la firma no habría demostrado la adquisición o tenencia de la mercadería a exportar. Explica que de los informes adjuntados al servicio aduanero surge con claridad que la firma tenía la mercadería a la fecha de los cambios de alícuota. Refiere que su inclusión en el anexo I de la resolución 1898/08 es equivocada y que pudo demostrarlo a través de la prueba de informes. Manifiesta que ha atacado la resolución ONCCA 1898/08 mediante recursos de reconsideración y reclamos impropios, a la vez que ha interpuesto demanda contenciosa contra el Estado Nacional por entender que ha sido ilegítimamente incluida dentro de los listados de la mencionada resolución. Indica que cuando registro la DJVE no existía norma alguna que obligara a demostrar la adquisición y/o tenencia de la mercadería amparada por dicho documento, sino que tal requisito fue incorporado tiempo después, por lo que la ley 26.351 no puede tener aplicación retroactiva. Plantea excepción de litispendencia, señalando que ha iniciado demanda contra el estado nacional en autos "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", la cual tramita por ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 8, Secretaría 15. Explica que en el marco de tal expediente pretende demostrar la nulidad de las mencionadas resoluciones, así como la existencia de las mercaderías exportadas dentro de los parámetros

de la ley 26.351. Desarrolla luego los hechos que enmarcaron la operación, indicando que se liquidaron los tributos con una alícuota del 30%, cuando en realidad debió utilizarse la alícuota vigente al momento del cierre de cada una de las ventas debidamente registradas, que era del 20%. Posteriormente, procede a detallar los fundamentos de su pedido, expresándose en primer lugar sobre la obligación derivada del art. 6 de la ley 21.453 y sobre la naturaleza jurídica del régimen previsto por la norma. Continúa analizando la reforma introducida por la ley 26.351 y manifiesta que la empresa contaba con las mercaderías al momento de presentar las DJVE. Sostiene que la aplicación de retenciones creadas mediante reglamentos ministeriales no convalidados por el congreso de la nación viola el principio de legalidad tributaria, y se expresa sobre la ilegitimidad e inconstitucionalidad de la resolución 1898/08. Por último, solicita que la devolución de los tributos abonados en demasía se efectúe en pesos en la cantidad necesaria para adquirir los dólares liquidados oportunamente por el SIM, puesto que una solución contraria implicaría un enriquecimiento indebido del estado. Realiza sus conclusiones, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 114/125). Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado que no hayan sido objeto de su reconocimiento. Relata brevemente los hechos. Luego, realiza su interpretación sobre las leyes 21.453 y 26.351, las que cita y transcribe, sosteniendo que lo que se pretendió fue evitar que ante un inminente cambio normativo que aumente los derechos de exportación se registren operaciones con el fin de tributar con la alícuota menor, generándose alteraciones en el normal desenvolvimiento del mercado exportador, ocasionándose así un perjuicio para el fisco nacional. Indica que es potestad de la ONCCA llevar el registro de las declaraciones juradas de venta al exterior, al igual que dictar la normativa para establecer los requisitos mediante los cuales se acreditará la tenencia o adquisición de la mercadería, siendo quien comunicará posteriormente a la AFIP lo relativo a ello. Expresa que fue en los mencionados términos que la ONCCA dictó la resolución 1898/08, en la que se consigna un listado de DJVE correspondientes a empresas exportadoras que no han acreditado la adquisición o tenencia de mercadería, siendo este el requisito para tributar la alícuota menor. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Continúa indicando que el Tribunal Fiscal es incompetente para resolver sobre la inconstitucionalidad de la resolución 1898/08, aclarando que tal planteo no cabe en esta instancia en orden a lo dispuestos por el art. 1164 del CA. Desconoce los montos reclamados por la recurrente toda vez que, según dice, no se corresponden con los que surgen de los despachos de importación. Agrega que no resulta aplicable lo dispuesto en el art. 20 de la ley 23.905 para la devolución de lo percibido en demasía por el estado. Hace reserva de caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se rechace la apelación intentada, confirmándose la resolución aduanera, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 127 se tiene por contestado el traslado conferido, por acompañadas las actuaciones administrativas y se ordena, como medida como mejor proveer, se libre oficio al Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 8, Secretaría 15, a fin de que informe si se ha dictado sentencia en los autos "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO ". A fs. 133 dicho juzgado informa que aún no se ha dictado sentencia. A fs. 135 se dispone la suspensión del trámite de las presentes actuaciones hasta tanto recaiga sentencia firme en la causa precedentemente señalada. A fs. 181/182 la actora pone en conocimiento que ha recaído sentencia de primera instancia en la causa referida, declarando la nulidad de la resolución 1898/08, en cuanto incluyó a la firma en el Anexo I de tal resolución, a la vez que se declara la nulidad de la resolución 543/10. A fs. 205/226 la actora informa que la sentencia recaída en el expediente "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" ha quedado firme y consentida, toda vez que fue confirmada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo federal, y posteriormente la CSJN desestimó la queja interpuesta. El 07.11.23 se elevan los autos a la Sala "E" (fs. 243). El 23.11.23 (IF-2023-139397497-APN-VOCXIII#TFN) se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32911-2009 se inician con el procedimiento de repetición interpuesto por la actora con relación a los derechos de exportación abonados en presunta demasía por la suma de U$S 13.294,80 (fs. 1/86). A fs. 88 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 92 se agrega el sobre contenedor de la destinación de exportación 08001EC01106463X. A fs. 107/108

obra la nota 43/11 (DE TEEX), por la cual se concluye que no corresponde acceder a lo solicitado hasta tanto la ONCCA informe si la actora cumple con lo dispuesto por el art. 1 de la ley 26.351. A fs. 167/168 obra dictamen 537/13 (DV RTA), que concluye que no corresponde acceder a lo solicitado por la firma. A fs. 170/172 obra la resolución 927/13 (DE ASAT), apelada en autos y que rechaza la devolución intentada por la actora.

V.- ***Decisión del caso:*** En primer lugar, corresponde expedirse respecto de la excepción de litispendencia opuesta por la actora.

La recurrente solicitó, en su escrito de inicio, la suspensión del trámite de las presentes actuaciones, hasta tanto se resuelva la impugnación de la resolución ONCCA 1898/08.

Cabe destacar que a la fecha de interposición del presente recurso se encontraba en trámite y pendiente de resolución la causa "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO". A través de dicha causa, la actora impugno la Resolución ONCCA 1898/08.

Mediante la citada resolución, la ONCCA detalló e informó a la AFIP el listado de aquellas declaraciones que *"no han acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada, en los términos de la Ley Nº 26.351 y su Decreto Reglamentario Nº 764 de fecha 12 de mayo de 2008, las que se detallan en el Anexo I que forma parte integrante de la presente resolución, debiendo tributar las alícuotas correspondientes a la fecha de oficialización de la destinación de exportación"* (art. 1).

Conforme surge de los considerandos de la resolución que aquí se apela (fs. 170/172 de las act. adm), los tributos abonados fueron liquidados conforme la alícuota vigente al momento del registro de la destinación de exportación, y no sobre la alícuota vigente al momento del cierre de venta conforme DJVE registrada, ello como consecuencia del dictado de la resolución ONCCA 1898/08, a través de la cual se comunicó a la AFIP la nómina de las DJVE cuyos titulares no habían acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada (Anexo I de la resolución). En este caso, la destinación de exportación PE 08001EC01106463X fue asociada a la DJVE 66184, y dicha DJVE se encontró listada en el Anexo I de la resolución ONCCA 1898/08, es decir que las consideraba sin acreditar tenencia o adquisición de la mercadería (Anexo I de la Resolución –ONCCA- 1898/08).

Sentado ello, y sin perjuicio del análisis conceptual respecto a la procedencia de la excepción de litispendencia opuesta, corresponde señalar que, de la compulsa de las actuaciones de la causa se desprende que la recurrente efectivamente interpuso demanda contenciosa contra la Resolución ONCCA 1898/08, que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 8, Secretaría 15, en autos "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO". Asimismo, y conforme puede observarse de las copias certificadas obrantes en la causa, surge que el Juez de primera instancia resolvió, con fecha 09.12.14, hacer lugar a la demanda interpuesta por OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA y declarar la nulidad de la resolución –ONCCA- 1898/08, en cuanto incluyó a la firma actora en el Anexo I de tal resolución. Tal decisorio fue luego confirmado por la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en fecha 18.08.16 (fs. 205/213), que rechazó el recurso de apelación interpuesto por el estado nacional. Finalmente, en fecha 25.04.17, la Corte Suprema desestimo el recurso de queja interpuesto (fs. 214) por el estado nacional dejando firme el pronunciamiento de primera instancia.

Teniendo en consideración lo expuesto y atento el estado procesal de la mencionada causa en la que se ha dictado sentencia que se encuentra firme, el planteo de litispendencia de la recurrente ha devenido abstracto y así debe declararse, sin costas.

V.1.- Aclarado ello, lo resuelto en autos "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" resulta plenamente

aplicable a la presente causa, quedando validados por ende los argumentos de la actora en relación a la alícuota que debe aplicarse para determinar los derechos de exportación. Tal alícuota debe ser la vigente en la fecha de cierre de venta consignada en la DJVE vinculada a la operación de exportación involucrada en la causa (cfme. Art. 6 de la ley 21.453). Es por ello que resulta procedente el pedido de devolución efectuado por la actora.

V.2.- ***Moneda en que se deben devolver los derechos***: Dicho lo anterior, existe una diferencia entre la Aduana y la actora en cuanto a la moneda en la que deben devolverse los derechos de exportación cuya devolución se resolvió. Tal controversia tiene como punto focal la aplicación del precedente de la Corte Suprema *in re* "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A c/ DGA)" del 15.05.14 (ver aquí: https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idD ocumento=7111951.

No comparto el criterio sentado por la Corte en el referido precedente, conforme los fundamentos expuestos en mis votos disidentes en las causas "MONSA S.R.L." (Expte. 32.261-A, sentencia del 03.07.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/32261-A-03-07-19.pdf); "TETRA PAK SRL" (Expte. 38.243-A, del 21.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/38243-A-21-08-19.pdf); "CURCIJA S.A." (Expte. 30.506-A, del 30.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/30506-A-30-08-19.pdf) y "COFCO International Argentina S.A." puntos VI y VII (EX-202 1-1082 12085-APN-SGASAD#TFN, 18.10.22, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2021-108212085-AP N-SGASADTFN-18-10-2022.pdf) los que se consideran integrando y fundamentando este pronunciamiento.

No resulta ocioso recordar, una vez más, que, cuando en el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905 se establece que los tributos aduaneros se *determinarán* en dólares, el legislador usa una expresión técnica, precisa, propia de nuestra legislación tributaria -determinación-, *comprensiva* tanto de: **a)** los procedimientos de *deficiencia* fiscal (cuando hay una deuda del contribuyente con el Fisco) que tramitan mediante los procedimientos de determinación de oficio (en materia impositiva) o impugnación (en materia aduanera); **b)** los procedimientos de *repetición* de impuestos (cuando el contribuyente los pagó en exceso, generándose un crédito fiscal a su favor que el estado debe honrar). *Ambos procedimientos* -impugnación y repetición- tienen carácter jurídico de determinación, expresión técnica usada por el legislador en los arts. 11, 14, 16, 81, 83 y concordantes de la ley 11683, como en las normas respectivas del Código Aduanero, del Acuerdo de Valor del GATT y demás legislación tributaria (ver mis votos referidos *supra*). Se trata de la expresión técnica utilizada por el legislador en el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905, no pudiendo aducirse su inconsecuencia o imprevisión (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

La expresión "determinación", pese a lo que sostiene la Corte en el considerando 6º de "CENCOSUD", no se limita a los montos "adeudados por los contribuyentes", ni puede confundirse con la franquicia -de carácter *liquidatorio*- del párrafo segundo del mismo art. 20 de la ley 23.905, que habilita a cancelar en pesos las deudas de tributos aduaneros *determinadas* en dólares.

Tratándose los tributos repetidos en autos de diferencias de derechos de exportación que se determinan en dólares (ley 23.905. art. 20, párrafo primero), y asistiéndole razón a la actora en cuanto a que la alícuota que correspondía aplicar era del 20% -vigente a la fecha del cierre de venta, 25.10.07-, y no del 30% conforme surge del PE objeto de autos, es que la diferencia asciende a la suma de U$S 13.294,80 y es por tanto la suma de capital que corresponderá devolver, con sus intereses resarcitorios. Para su pago la Aduana podrá hacer uso de la franquicia del art. 20, segundo párrafo de la ley 23.905 y cancelarlos al tipo de cambio oficial –vendedor- del día anterior al de su efectiva cancelación.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución 927/13 (DE ASAT) y hacer lugar a la devolución de la suma de Dólares Trece Mil Doscientos Noventa y Cuatro con 80/100 (U$S 13.294,80), la que podrá cancelarse en pesos en los términos del art. 20 segundo párrafo de la ley 23.905, con más los intereses del art. 811 del CA, que deberán calcularse desde el 03.12.09 –fecha de

solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I.- Que me remito a los Considerandos I a V.1 del voto del Dr. Soria.

II.- Que, en cambio, disiento con lo expuesto en el Considerando V.2 en cuanto a la moneda en que debe devolverse lo abonado indebidamente por la actora.

Que siendo que la recurrente reclama la devolución de una suma de dinero en dólares estadounidenses, cabe señalar que, al respecto resulta de aplicación lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA", sentencia del 15/05/14, que en su Considerando 7° sostuvo que "…los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905. En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago…"

Que, asimismo, en el Considerando 8° el Alto Tribunal indicó que "…el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos". En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares".

Que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a las conclusiones de la Corte, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (art. 100 de la Constitución Nacional y art. 14 de la Ley N° 48), correspondiendo por razones de economía procesal y seguridad jurídica, aplicar al caso de autos el fallo citado precedentemente.

Que a los fines de la devolución de lo abonado indebidamente, debe tenerse en cuenta que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva ha sido abonada en pesos (ver constancias de pago obrantes a fs. 24-25 y 98 de las act. adm.).

Que, en consecuencia, habiéndose realizado el pago en concepto de derechos de exportación del permiso de embarque 08 001 EC01 106463 X en pesos, dicha moneda es la que corresponde aplicar a los efectos de la restitución de los importes indebidamente percibidos. Ello, con más los intereses del art. 811 del C.A. que se devenguen desde la fecha de presentación de la solicitud de repetición (03/12/09) hasta su efectivo pago (conf. art. 811 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución N° 927/13 (DE ASAT) en cuanto ha sido materia de agravio -excepto en lo que a moneda de devolución refiere- y, en consecuencia, hacer lugar a la devolución de la suma de PESOS CUARENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS ($ 41.426,59) con más los intereses devengados desde el 03/12/09 hasta la fecha del efectivo pago (conf. art. 811 del C.A.). Costas conforme a los respectivos vencimientos.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero al Dr. Soria, excepto en lo que hace a la moneda de pago –devolución-, y voto por el cual comparto el criterio y propuesta del Dr. Juárez.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución N° 927/13 (DE ASAT) en cuanto ha sido materia de agravio -excepto en lo que a moneda de

devolución refiere- y, en consecuencia, hacer lugar a la devolución de la suma de PESOS CUARENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS ($ 41.426,59) con más los intereses devengados desde el 03/12/09 hasta la fecha del efectivo pago (conf. art. 811 del C.A.). Costas conforme a los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.27 18:54:35 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 10:21:58 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 10:26:41 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 10:26:42 -03:00