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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142472443-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA Expte. 34.307-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Cristian M. González Palazzo (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 14ª) con la presidencia del Sr. 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 34.307-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 423/13 (SDG OAI), dictada por la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-29726-2009. Mediante dicha resolución se resolvió rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación incoado con relación al permiso de embarque PE 08040EC01000463E. 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 1487/08 es equivocada y que pudo demostrarlo a través de la prueba de informes. Manifiesta que ha atacado la resolución ONCCA 1487/08 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 HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", la cual tramita por ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 10, Secretaría 19. 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 35% + 12,20%, cuando en realidad debió utilizarse la alícuota vigente al momento del cierre de cada una de las ventas debidamente registradas, que era del 27,5%. 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 1487/08. 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. 72/87). Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado que no hayan sido objeto de su reconocimiento. Relata brevemente los hechos y contesta el planteo de litispendencia efectuado por la actora. 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. 88 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 10, Secretaría 19, a fin de que informe si se ha dictado sentencia en los autos "OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 7463/2013. A fs. 110/125 la actora pone en conocimiento que ha recaído sentencia de primera instancia en la causa "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA C/ESTADO NACIONAL – M. ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.898/08 y 543/10 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", declarándose 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. 127 se dispone suspender los plazos procesales hasta tanto la sentencia de primera instancia precedentemente indicada quede firme y ejecutoriada. A fs. 130/154 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. Asimismo, hace saber que ha recaído sentencia de primera instancia en la causa "OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 7463/2013, declarándose la nulidad de la resolución 1487/08, en cuanto incluyó a la firma en el Anexo I de tal resolución. A fs. 160 la actora informe que la sentencia recaída en el expediente 7463/2013 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". El 27.11.23 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13289-29726-2009 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 235.809 (fs. 1/83). A fs. 85 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 136 se agrega el sobre contenedor de la destinación de exportación 08040EC01000463E. A fs. 138/139 obra la nota 40/11 (SECC. V), por la cual se concluye que no corresponde acceder a lo solicitado por el interesado. A fs. 145 obra la nota 75/12 (SEC "C" AD NECO), la cual indica que, para el caso de resolverse favorablemente el reclamo deducido, el monto a devolver ascendería a $711.435,75, correspondientes a U$S 235.809. A fs. 155/160 obra dictamen 45/13 (DV JRBB), que concluye que no corresponde acceder a lo solicitado por la firma. A fs. 164/166 obra la resolución 423/13 (SDG OAI), 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 1487/08.

Cabe destacar que a la fecha de interposición del presente recurso se encontraba en trámite y pendiente de resolución la causa "OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 7463/2013. A través de dicha causa, la actora impugno la Resolución ONCCA 1487/08.

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. 164/166 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 –y en este caso 1487/08-, 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 08040EC01000463E fue asociada a la DJVE 64692, y dicha DJVE se encontró listada en el Anexo I de la resolución ONCCA 1487/08, es decir que las consideraba sin acreditar tenencia o adquisición de la mercadería (Anexo I de la Resolución –ONCCA- 1487/08).

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 1487/08, que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 10, Secretaría 19, en autos "OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 7463/2013.

Asimismo, y conforme puede observarse de las copias obrantes en la causa, surge que el Juez de primera instancia resolvió, con fecha 02.05.19, hacer lugar a la demanda interpuesta por OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA y declarar la nulidad de la resolución –ONCCA- 1487/08, en cuanto incluyó a la firma actora en el Anexo I de tal resolución. Tal decisorio fue luego confirmado por la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en

fecha 05.09.19 (fs. 164/172), quien rechazó el recurso de apelación interpuesto por el estado nacional. Finalmente, en fecha 04.03.21, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimo el recurso de queja interpuesto (fs. 189) 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 HNOS SACIFIA C/E.N. – MINISTERIO ECONOMÍA – ONCCA – RESOL. 1.487/08, 3.451/09 y 1095/2012 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 7463/2013 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 27,5% -vigente a la fecha del cierre de venta, 01.10.07-, y no la que surge del PE objeto de autos -35% + 12,20%-, es que la diferencia asciende a la suma de U$S 235.809 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 423/13 (SDG OAI) y hacer lugar a la devolución de la suma de Dólares Doscientos Treinta y Cinco Mil Ochocientos Nueve (U$S 235.809), 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 04.11.09 –fecha de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

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 en devolución ha sido abonada por ella en pesos (ver constancias de pago obrantes a fs. 141-142 y 143 de las act. adm.). A ello se agrega, que el monto apelado también lo ha sido en pesos ($ 711.435,75) conforme surge del F4 obrante a fs. 1 de autos.

Que, en consecuencia, habiéndose realizado el pago en concepto de derechos de exportación del permiso de embarque 08 040 EC01 000463 E 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 (04/11/09) hasta su efectivo pago (conf. art. 811 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución N° 423/13 (SDG OAI) 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 SETECIENTOS ONCE MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS ($ 711.435,75) con más los intereses devengados desde el 04/11/09 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 a la propuesta del Dr. Juárez.

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

Revocar la Resolución N° 423/13 (SDG OAI) 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 SETECIENTOS ONCE MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS ($ 711.435,75) con más los intereses devengados desde el 04/11/09 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: 2023.11.29 12:53:45 -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: 2023.11.29 15:50:33 -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: 2023.11.29 19:57:16 -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: 2023.11.29 19:57:17 -03:00