República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-15533125-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Febrero de 2024

Referencia: Sentencia (2022-100128322)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo Garbarino, Christian González Palazzo y Claudia Sarquis, para resolver la excepción de prescripción articulada por la demandada en el Expediente Nº **EX-2022-100128322- -APN-SGASAD#TFN**, **caratulado “Asociación de Cooperativas Argentinas Coop Ltda c/ DGA s/ Apelación”** y,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que la firma actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución 431/22 dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en el marco del expediente SIGEA 17134-2258-2019/46, en cuanto resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados en relación al permiso de embarque 08057 EC01 005484 U, que se encontraba aplicado a la DJVE 07001DJVE003110K. (Agricultura 00061245). Relata los antecedentes de la causa y cuestiona que la Aduana haya fundado la resolución recurrida en la prescripción de la acción para reclamar la devolución de los derechos de exportación abonados. Explica que, en el mes de diciembre de 2008, la Aduana de San Lorenzo le notificó el cargo 2537/08, por la suma de USD 54.273,45.-, el que fue oportunamente impugnado y abonado bajo protesto; y que, en virtud de ello, se dictó la Resolución 66/12, en la que se intimó a la firma el pago de los correspondientes intereses. Dicha resolución fue apelada ante este Tribunal, dando origen al expediente Nº 30.756-A, que tramitó por ante la Sala G, en el que se resolvió revocarla, luego de que – en el mes de septiembre de 2018 – haya quedado firme la sentencia dictada en los autos “Asociación de Cooperativas Argentinas Coop Ltda c/ Estado Nacional s/ Acción Declarativa de Certeza”. Plantea que resulta improcedente el argumento de prescripción adoptado por el servicio aduanero, dado que la empresa no pudo exigir la devolución del pago realizado sino hasta que recayó sentencia definitiva en el expediente judicial. Manifiesta que tampoco resulta aplicable en el caso lo dispuesto en el art 1069 inc. b) del CA, atento a que al formularse el cargo en el año 2008, la firma procedió a impugnarlo, y todos los expedientes quedaron supeditados a lo que se decidiera en el expediente principal antes mencionado. Arguye que lo resuelto por la Aduana afecta el derecho constitucional de inviolabilidad a la propiedad (art. 17 CN) y de defensa en juicio (art. 18 CN). Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se ordene la devolución requerida, con costas.

II.- Que, la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto en autos y formula la negativa

genérica de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria. Plantea la prescripción de la acción de repetición como excepción de previo y especial pronunciamiento, conforme lo establece el artículo 1149 del CA. Señala que la empresa abonó el cargo en el año 2011, y el recurso de repetición fue iniciado recién el 20/04/21, una vez prescripta la acción. Arguye que no resulta procedente que se analice el pedido de devolución formulado por la recurrente invocando lo normado en el art 1069, apartado 1, inciso b), punto 1) del CA. Sostiene que el recurso de impugnación interpuesto previamente por la recurrente contra el cargo, en los términos del artículo 1053 del CA, que concluyera con el dictado de la Resolución 66/12 (AD SALO), apelada en la causa N° 30.756-A, veda la posibilidad de reinsertar la discusión en el marco del pedido de repetición posteriormente incoado en los términos de los artículos 1068 y ss. CA. Subsidiariamente, contesta los demás agravios. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa, formula reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que corresponde resolver el planteo de prescripción formulado por el Fisco Nacional como de previo y especial pronunciamiento.

A dichos fines cabe reseñar que la recurrente cuestiona en autos la Resolución 431/22 por la que se rechaza el pedido de devolución de los derechos de exportación abonados con relación al permiso de embarque 08057 EC01 005484 U, que se encontraba aplicado a la DJVE 07001DJVE003110K (Agricultura 00061245) – cargo 2537/08 –, cuya nulidad fue resuelta por este Tribunal en la causa caratulada “ASOCIACION DE COOPERARTIVAS ARGENTINAS COOP LTDA”, expediente Nº 30.756-A, que tramitó por ante la Sala “G” de este Tribunal, en la que se resolvió *“...2) Declarar la nulidad de los cargos Nros. 2537, 2552, 2555, 2558, 2559, 2560, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2616, 2615, 2618, 2619, 2620, 2597, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2598, 2599, 2600, 2606, 2607, 2587, 2399, 2402, 2411, 2413, 2420, 2421, 2422 y 2423, todos del año 2008, impugnados en las Actuaciones SIGEA 12509-2-2009, correspondiente a la Resolución N° 66/2012 (AD SALO) aquí apelada”*.

Para así resolver, la Sala “G” tuvo en consideración lo resuelto por el Juzgado Federal N° 1 de Rosario, en el que tramitó la acción declarativa de certeza interpuesta por la actora bajo el Expediente N° 12086158, caratulado "Asociación de Cooperativas Argentinas Coop Ltda c/ Estado Nacional – DGA – ONCCA s/ Acción Declarativa de Certeza", que hizo lugar parcialmente a las pretensiones de la recurrente, siendo que dicha sentencia fue confirmada en segunda instancia por la Sala "B" de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario y que, a la fecha, se encuentra firme, en razón de que la CSJN desestimó, con fundamento en el artículo 280 del CPCCN, los recursos extraordinarios interpuestos por el Estado Nacional (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas) y la AFIP – DGA.

En las sentencias mencionadas la Justicia se expidió declarando la inaplicabilidad de los arts. 4 y 5 de la ley 26.351 y art. 2 del decreto 764/08, en cuanto establecen la aplicación retroactiva de sus disposiciones y la correspondiente inaplicabilidad de las mismas a la actora respecto de una serie de DJVEs, entre las que se encontraba la DJVE de autos.

La Aduana, en la resolución apelada, rechaza el pedido de devolución formulado, invocando la prescripción de la acción para exigir el cobro de lo abonado y, asimismo, lo dispuesto en el art 1069 inc b) del CA; y la recurrente sostiene que resulta improcedente declarar la prescripción de la acción, argumentando que fue recién en el año 2018, con el dictado de las sentencias en el referido expediente N° 12086158, cuando se puso fin al estado de incertidumbre en que se encontraba.

IV.- Que sentado ello, cabe señalar, como consideración preliminar, que en la tarea de esclarecer la inteligencia

que corresponde otorgar a las normas en debate, este Tribunal no se encuentra limitado por las posiciones que asumieron los funcionarios aduaneros actuantes, ni por los planteos de la recurrente ni de la demandada, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados, según la interpretación que rectamente debe serle otorgada (doctrina de Fallos: 307:1457; 319:1716; 322: 2750, entre otros).

Asimismo, la interpretación judicial siempre debe establecer la visión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

V.- Que el artículo 815 del Código Aduanero dispone que "… Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción de los administrados para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera", plazo que comenzará a correr el 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera efectuado el pago del importe objeto de repetición (conf. art. 816 del C.A).

Por su parte, el artículo 817 del referido cuerpo legal establece que "La prescripción de la acción de los administrados para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) durante la sustanciación del reclamo de repetición deducido ante el servicio aduanero; b) desde la interposición del recurso de apelación deducido ante el Tribunal Fiscal contra la resolución aduanera denegatoria que hubiera recaído en el reclamo de repetición o por retardo en el dictado de la misma, hasta que recayere decisión definitiva en la causa; c) desde la interposición, en sede judicial, de la demanda de repetición, hasta que recayere decisión definitiva en la causa" y, el artículo 818 de la norma analizada señala que "La prescripción de la acción de los administrados para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por: a) el reclamo de repetición interpuesto ante el servicio aduanero; b) el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal contra la resolución aduanera denegatoria que hubiera recaído en el reclamo de repetición o por retardo en el dictado de la misma; c) la demanda judicial de repetición".

VI.- Que ante tal paradigma normativo, el caso bajo análisis presenta ciertamente características singulares, al menos en cuanto a su tratamiento jurisprudencial, en materia aduanera.

Y es propia de tales situaciones la obligación de los jueces de ponderar con mayor rigor la aplicación de los principios jurídicos pertinentes, a fin de no incurrir, con daño para la justicia, en una aplicación sólo mecánica de esos propios principios (confr. doctrina de Fallos 238:550 y sus citas), evitando reducir las normas jurídicas a una forma meramente abstracta, carente de contenido sustancial.

Se trata, pues, de la valoración comparativa de intereses jurídicamente protegidos, con el fin de salvaguardar en la mejor forma posible a ambos, dentro de los criterios axiológicos que surgen del mismo orden jurídico.

Por ende, la cuestión medular radica en valorar y justipreciar ambos derechos en las especiales circunstancias de la causa aduanera, como así también en el conjunto orgánico del ordenamiento jurídico.

VII.- Que el quid del problema reside, entonces, en optar por una interpretación meramente teórica, literal y rígida de la ley que se desinterese del aspecto axiológico de sus resultados prácticos concretos o por una que contemple las particularidades del caso, el orden jurídico en su armónica totalidad, los fines que la ley persigue, los principios fundamentales del derecho, las garantías y derechos constitucionales y el logro de resultados concretos jurídicamente valiosos (confr. voto del suscripto in re "BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/

apelación”, Expediente N° 36.695-A, sentencia del 3 de febrero de 2022).

En efecto, a los fines de resolver dichas particularidades de matriz ontológica, las normas específicas que rigen el instituto de la repetición de tributos deben ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos, t. 255, p. 360; t. 258, p. 75; t. 281, p. 146; causa "Mary Quant Cosmetics Limited c. Roberto L. Salvarezza" del 31 de julio de 1980).

Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia en el sistema en que está engarzada la norma (Fallos, t. 234, p. 482).

Máxime cuando la interpretación de las leyes debe hacerse 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, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (confr. doctrina de la Corte Suprema in re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros)

VIII.- Que, en efecto, la misión judicial no se agota la consideración indeliberada de la letra de la ley. En primer término porque, sin mengua de ella, es ineludible función de los jueces, en cuanto órganos de aplicación del ordenamiento jurídico vigente, establecer el sentido jurídico de la ley como distinto de su acepción semántica o vulgar -confr. Fallos: 144:129; 241:227; entre muchos otros-.

Y también porque los jueces, en cuanto ministros de la ley y servidores del derecho, para lograr la efectiva realización de la justicia, ésta puede alcanzarse con decisiones positivamente valiosas, derivadas razonadamente del ordenamiento jurídico vigente -confr. Fallos 236:27; 238:550; 243:80; entre otros- en su conjunto, incluso en los principios que lo integran, en la decisión de un caso concreto.

Porque tales sentencias, que pueden y obviamente deben respetar la voluntad legislativa, precisamente ocurren en complemento de ella, en la tarea común que une a legisladores y jueces (confr. CSJN in re “Manzanares, Juan Carlos s/ su adopción”, del 8 de febrero de 1961), que traduce una incesante búsqueda de soluciones adecuadas para la realización de los derechos de todos los ciudadanos.

IX.- Que, por lo tanto, la exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice al espíritu que ha inspirado su sanción pues, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando lo requiera la interpretación razonable y sistemática.

Bajo tales premisas, toda vez que el instituto de la prescripción liberatoria configura en cierto modo un valladar obstaculizante del acceso a la justicia y, por ello, en alguna medida entra en conflicto con el principio dimanente del artículo 18 de la Constitución Nacional, debe ser siempre aplicado con un criterio restrictivo.

En tal sentido, ha sostenido reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el instituto de la prescripción tiene que ser interpretado restrictivamente en cuanto tiende a la pérdida de las acciones, y por ello,

ante la duda, debe preferirse por la solución que mantenga vivo el derecho (Fallos: 326:742, "Garbellini; 329:1012, "Randazzo"; entre muchos otros).

Asimismo, la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable (Fallos: 330:5404), por lo que el plazo respectivo debe comenzar a computarse a partir del momento en que ella puede ser ejercida, es decir, debe coincidir necesariamente con el momento del nacimiento de la acción, de acuerdo al reconocido principio "actioni non natae no praescribitur" (confr. doctrina de Fallos: 326:742, entre otros).

Por lo tanto, para que el plazo de la prescripción liberatoria contenido en el Código Aduanero comience a correr, es necesario que el acreedor mantenga una inactividad en el reclamo de su derecho que supone - de modo inequívoco - que la obligación esté expedita, lo que no sucede cuando está sometida a un plazo u otra contingencia que traba el ejercicio de la acción e impide el curso de la prescripción (confr. Fallos: 329:1619), como claramente lo son, en el supuesto bajo examen, las distintas causas judiciales a las que se hace expresa referencia en el voto que antecede.

En consecuencia, y toda vez que la prescripción liberatoria debe fundarse necesariamente en la inacción de la peticionante (confr. Fallos: 320:1263), cabe concluir que en el caso dicha hipótesis no ha sido debidamente verificada, pues la firma actora recién estuvo en condiciones jurídicas de accionar a partir del instante en que quedó firme y pasó en autoridad de cosa juzgada la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 11 de septiembre de 2018 en los autos caratulados “ASOCIACION DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA C/ ESTADO NACIONAL – DGA S/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA”, por lo que el planteo prescriptivo de repetición formulado por la DGA en su escrito inicial no puede prosperar.

X.- Que, por último, corresponde dejar sentado que a los fines de resolver el presente litigio no se pretende desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con dichos principios axiológicos, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjurar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la sublime misión de administrar justicia (doctrina de Fallos: 302:1284; 234:482 y sus citas).

XI.- Que en atención a la complejidad y a las particularidades del caso, como así también considerando las decisiones adoptadas en sede judicial sobre la temática objeto de autos y el modo en que este Tribunal ha decidido precedentes que guardaban sustancial analogía con la cuestión debatida en el presente proceso recursivo, resulta ajustado a derecho distribuir las costas del pleito en el orden causado (confr. art. 1163, segunda parte, del Código Aduanero, y art. 68, segunda parte, del C.C.C.C.N.).

Por ello, **VOTO** por:

1) Rechazar la *excepción de* prescripción de la acción formulada por la demandada.

2) Costas por su orden.

3) Sigan los autos según su estado.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que comparto la propuesta del Dr. Garbarino en tanto recepta la pacífica posición que esta Sala ha mantenido sobre el thema decidendum en casos análogos, destacando al respecto que el Código Aduanero es claro al establecer las causales de suspensión y de interrupción del plazo que tenía la recurrente para solicitar la devolución de lo abonado y en el caso no se encuentra acreditado que la exportadora haya realizado ninguno de los actos enumerados en el art. 817 del Código Aduanero, aprobado por la Ley 22 415..

Por lo expuesto le asiste razón a la Aduana al rechazar la repetición intentada, en razón de que el plazo de la prescripción de la acción de la recurrente para reclamar la devolución de los derechos de exportación abonados indebidamente con relación al PE Nro 08057EC01005484U venció el 31/12/2016 y el reclamo de repetición fue presentado ante la Aduana el 20/04/2021 (ver pedido de devolución -Actuación 17134-2258-2019/46-), habiendo fenecido ampliamente el plazo que tenía para hacerlo.

Que consecuentemente corresponde hacer lugar a la prescripción de la acción formulada por la Aduana y por ende confirmar la resolución apelada, con costas a la recurrente.

Sin perjuicio de lo dicho, en menester aclarar una particularidad que presenta lo pretendido por la actora y denegado por el Fisco y que excede la forma en que se resuelve (en razón de la vía elegida por la primera) y debe tenerse en cuenta pues, resulta sustancial considerar que la devolución de la suma que la recurrente solicita, es consecuencia directa de la nulidad del cargo 2537/08 dispuesta por este Tribunal, posteriormente convalidada por la Alzada, siendo que con el pedido de devolución presentado por la exportadora, lo que la recurrente pretende es recuperar aquello que le pertenece, que debió hacerse efectivo en virtud de lo resuelto en la causa "ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP LTDA c/DGA s/recurso de apelación" Expte Nº 30.756-A, que a la fecha se encuentra firme y consentida, por no haber sido apelada por el fisco nacional, habiendo pasado en autoridad de cosa juzgada de conformidad a la previsto en el art 1171 y 1183 del CA.

La CSJN respecto a la cosa juzgada ha señalado que se trata de uno de los pilares fundamentales sobre los que se asienta nuestro régimen constitucional y no es susceptible de alteraciones, porque la estabilidad de las decisiones jurisdiccionales constituye un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica. En esas ocasiones afirmó que la autoridad de la sentencia debe ser inviolable, tanto con respecto a la determinación imperativa del derecho sobre el cual se requirió pronunciamiento judicial, cuanto en orden a la eficacia ejecutiva de este último (Fallos: 184:137; 209:303; 235:171; 259:289; 266:170; 307:1289; 311:495; 312:122). En ese contexto se le confirió jerarquía constitucional a la cosa juzgada (Fallos: 224:657; 250:435; 252:370; 259:289), sobre la base de que la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme reconoce fundamento en los derechos de propiedad y defensa en juicio (Fallos: 199:466; 258:220; 281:421).

Lo dicho, en definitiva, desnuda dos problemas que presenta el casus: el primero, central y procesal que implica la extemporaneidad de la vía elegida por la actora para hacerse de lo que en definitiva judicialmente se le ha reconocido y por el otro, la ejecución de lo que corresponde en razón de ello, esto es, la ejecución de la sentencia dictada por este Tribunal.

Para ello, deberá acudir – por las limitaciones que esta competencia mantiene sobre el tópico – por ante la vía pertinente adonde se determinará lo que en definitiva corresponda a la luz de los alcances del resolutorio primigenio, que reconoció la ilegitimidad de lo pretendido oportunamente por el Fisco, que contendría la repetición de lo –consecuentemente – abonado indebidamente (que no debe confundirse con el "procedimiento de

repetición” que aquí se analizó) y que pasó en autoridad de cosa juzgada.

Así lo VOTO.

La Dra. Sarquis dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Hacer lugar a la excepción de prescripción de la acción formulada por la demandada y, consecuentemente, confirmar la Resolución (AD SALO) 431/2022, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 10:01:59 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 10:51:43 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 10:55:02 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 10:55:03 -03:00