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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-17440367-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 19 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX2022-99778402 - ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARG. LTDA.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA. c/ DGA s/recurso de apelación", EX2022-99778402-APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que mediante RE-2022-99772424-APN-SGASAD#TFN, la firma ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA. interpone recurso de apelación, contra la Resolución 433/22 (AD SALO), por medio de la cual no se hizo lugar a la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a la destinación de exportación a consumo N° 08 057 EC01 003644Z (Cargo N° 2609/08). Refiere a los antecedentes normativos y sentencias judiciales. Sostiene que se vio obligada a abonar el importe del cargo formulado por la Aduana, lo que hizo bajo protesto. Afirma que, como consecuencia de ello, se la intimó al pago de intereses, por lo que apeló la resolución que los dispuso al Tribunal Fiscal, generándose así el expte. Nº 30.756-A que tramitó por ante la Vocalía de la 21a Nominación. Expone que recién en el año 2018 quedó firme la sentencia dictada en los autos "Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda. c/ Estado Nacional-DGA S/ Acción Declarativa de Certeza". Alega que además de ello, el Tribunal Fiscal dictó sentencia en el expediente N° 30.756-A, por la cual resolvió declarar la nulidad del cargo 2609/08, la cual quedó firme. Sostiene que, en consecuencia, la Aduana debe cumplir con dichas sentencias y efectuar la devolución del importe abonado, resultando improcedente el argumento de prescripción opuesto por el Fisco. Agrega que ello es así, en cuanto no pudo exigir la devolución del importe pagado hasta tanto no recayese sentencia en el expediente en el que tramitó la acción declarativa de certeza. Afirma que en el caso resulta inaplicable lo dispuesto en el art. 1069, inc. b), del C.A., ya que la resolución del caso quedó supeditada a la decisión judicial. Ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se haga lugar a la repetición incoada, con costas.

II.- Que, mediante IF-2023-08575634-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa una reseña de lo acontecido en las actuaciones administrativas y una negativa genérica. Opone excepción de prescripción de la acción de repetición de la contraria como de previo y especial pronunciamiento, sobre la base de que la firma exportadora abonó el cargo en el año 2011, mientras que inició acción de repetición recién el 20/04/21, cuando ya estaba prescripta. Refiere a los artículos 815 y 816 del C.A. Sostiene que el

hecho que habilitaba la acción de repetición era el “pago” de los importes cuya devolución se pretende, y no la firmeza de la sentencia recaída en la acción meramente declarativa promovida por la actora en instancia judicial. Expresa que en el caso, el plazo prescriptivo comenzó a correr el 1/1/12, venciendo el mismo el 31/12/16, mientras que la contraria inició la repetición recién en el año 2021. Concluye, por lo tanto, que el recurso de repetición interpuesto resulta extemporáneo. Agrega que –de todas formas- el recurso de repetición interpuesto en sede aduanera resulta improcedente, en virtud de lo dispuesto por el artículo 1069, apartado 1, inciso b), punto 1) del Código Aduanero, ya que el cargo fue discutido en el procedimiento de impugnación, la que –una vez resuelta por la Aduana- fue objeto de apelación por ante el Tribunal Fiscal en la causa en la causa N° 30.756-A. En subsidio, desconoce los montos reclamados y solicita la aplicación del Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal y solicita se confirma el decisorio apelado, con costas.

III.- Mediante PV-2023-12298411-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado conferido. Por PV-2023-22044600-APN-VOCXVIII#TFN, se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa y se corre traslado a la actora de la excepción de prescripción opuesta por la DGA, el que resulta contestado por la recurrente mediante RE-2023-24937420-APN-DTD#JGM. A continuación, se declara la excepción opuesta por el Fisco como de previo y especial pronunciamiento, se elevan los autos a la Sala “F” y pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 17134-2258-2019/8 se inicia con la adecuación de la solicitud de repetición efectuada en fecha 20/04/21. A fs. 5/44 obra documental acompañada por la actora. A continuación se agregan los antecedentes de la impugnación del cargo Nro. 2609/08 involucrado. Finalmente se dicta la resolución Nro. 433/22 (AD SALO), aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver si la solicitud de devolución efectuada por la recurrente de los derechos de exportación abonados en relación a la destinación de exportación a consumo N° 08 057 EC01 003644Z (Cargo N° 2609/08), se encuentra prescripta.

VI.- Que, previo a ello, cabe mencionar que el cargo aquí en trato –que fuera impugnado por la actora ante la Aduana, luego abonado por ella y debido a ello, declarada parcialmente abstracta la impugnación por el servicio aduanero mediante la Resolución 66/12 (AD SALO)- fue declarado nulo mediante sentencia de este Tribunal del 4/10/21, dictada en la causa Nro. 30.756-A, caratulada “Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda.”, en trámite ante la Vocalía de la 21ª Nominación, Sala “G”, la cual se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Dicha sentencia, se basó en lo resuelto por la justicia en la causa “ASOCIACION DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA. C/ ESTADO NACIONAL – DGA S/ ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA”, expte 86.158, que declaró la inaplicabilidad de los art. 4 y 5 de la Ley 26.351 y el 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 varias DJVE, entre las que se encuentra la aquí involucrada.

VII.- Que la actora alega que su acción no está prescripta atento a que no pudo exigir la devolución del importe pagado hasta tanto no recayese sentencia en el expediente en el que tramitó la acción declarativa de certeza, la que recién quedó firme en el 2018.

Por su parte, el Fisco sostiene que el hecho que habilita la acción de repetición es el “pago” de los importes cuya devolución se pretende, por lo que teniendo en cuenta que ese pago se efectuó en el año 2011, al momento de solicitar la devolución, la acción de la recurrente se encontraba prescripta.

Que el artículo 815 del C.A. establece 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. Por su parte el artículo 816 del mismo cuerpo legal establece que dicho plazo comienza a correr a partir del 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera efectuado el pago del importe que se repite.

Los artículos 817 y 818 del C.A. establecen las causales de suspensión e interrupción de dicho plazo.

Que no escapa a la vista de la suscripta que la repetición aquí en trato, se inició el 20/04/21. Por su parte, el pago del importe que la actora repite se efectuó en el año 2011, siendo que –por ello- el plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1/1/2012 y vencía el 31/12/16.

Que de ello se deduce que le asiste razón al servicio aduanero en su planteo, ya que al momento de iniciar la solicitud de devolución del importe abonado por el cargo Nro. 2609/08, la acción se encontraba prescripta, no habiéndose configurado ninguna casual de suspensión ni de interrupción del plazo prescriptivo, en los términos de los arts. 817 y 818 del C.A.

Que, como consecuencia de lo expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco, con costas.

VIII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, no puedo dejar de resaltar que no hay discusión alguna a tratar, atento a que la cuestión de fondo ya ha sido resuelta por este Tribunal en el expediente Nro. 30.756-A, caratulado "Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda." mediante sentencia del 4/10/21, la que se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Que, por su parte y atento a lo que se resuelve por la presente, cabe hacer saber a la actora que dispone de las vías pertinentes para hacer efectiva la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación por la operación de exportación aquí en cuestión.

IX.- Que en igual sentido se ha expedido, por mayoría, esta Sala "F", con la actual composición, in re: "Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda. c/ DGA s/ apelación", EX2022-99728856-APN-SGASAD#TFN, EX2022-99986055-APN-SGASAD#TFN, EX2022-100079623-APN-SGASAD#TFN, entre otras.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco.

2) Confirmar la resolución n° 433/22 (AD SALO) dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo, en el marco de la actuación SIGEA N° 17134-2258-2019/8.

3) Costas a la actora.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que me remito brevitatis causae al relato y descripción de los hechos del caso que resultan de los Considerandos I a IV del voto de la Vocal preopinante.

II.- 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).

III.- 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".

IV.- 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.

V.- 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)

VI.- 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.

VII.- 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 en sede judicial 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. **ASI LO VOTO**.-

VIII.- 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).

IX.- 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.). **ASI TAMBIÉN LO VOTO.-**

X.- Que, por último, habida cuenta lo decidido por mayoría en la presente litis, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas por las partes. **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO.-**

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1) Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco.

2) Confirmar la resolución n° 433/22 (AD SALO) dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo, en el marco de la actuación SIGEA N° 17134-2258-2019/8.

3) Costas a la actora.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.19 10:21:42 -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: 2024.02.19 15:04:26 -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: 2024.02.19 15:12:50 -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: 2024.02.19 15:12:50 -03:00