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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-43987621-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia dictada n los autos caratulados "SANCOR C.U.L. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 30.416-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"SANCOR C.U.L. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 30.416-A**,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 19/24, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones (AD ASAT) nros. 1158/11, 1159/11, 1160/11, 1161/11, 1155/11 y 1173/11, de fecha 2/12/11 y 5/12/11, recaídas en las actuaciones administrativas nros. 13289-15493, 15456, 15319, 15311, 15284 y 15215-2009, solicitando se haga lugar a la repetición de U$D 5.452,05 en concepto de derechos de exportación. Relata que por un error en el registro de los despachos de exportación se abonó en demasía derechos de exportación. Hace referencia a la Resolución n° 2430/81 y los arts. 735, 737 y 739 del C.A. Considera que, al haber constituido un pago espontáneo sin causa legal, se configuraría un enriquecimiento sin fundamento por parte del Estado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la repetición solicitada, con costas.

II.- Que, a fs. 31/37, se presenta el representante fiscal contestando el traslado del recurso incoado. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte o surjan de las actuaciones administrativas. Expresa que la recurrente practicó la liquidación directamente sobre el valor de la factura lo que llevó a presumir que los derechos de exportación no estaban incluidos en el mismo. Se refiere a la inalterabilidad de la declaración aduanera.

Manifiesta que el valor FOB declarado en los P.E. involucrados es coincidente con el precio que se consigan en la factura comercial. Hace referencia al art. 322 del C.A. Sostiene que la recurrente pretende repetir lo abonado alegando haber cometido un error siendo esto improcedente. Expresa que por tratarse de despachos en confianza hay mayor responsabilidad de los sujetos que comprometen la declaración. Se refiere al principio de indisponibilidad del crédito fiscal. Subsidiariamente, solicita que la devolución sea realizada en la misma moneda en la que se abonan los tributos, es decir en pesos. Cita jurisprudencia. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, con costas.

III.- Que, a fs. 38, se abre el período de prueba, y a fs. 166, se declara su clausura. A fs. 178, se ponen los autos para alegar. A fs. 186/188, alega la firma SANCOR C.U.L. y, a fs. 184/185, lo hace el Fisco. A fs. 190, quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15215-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 25, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 114207 A y; a fs. 38/39, obra la Nota n° 468/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 42/42 vta., obra el Dictamen n° 921/11. Finalmente, a fs. 44/46, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1173/11, aquí apelada.

Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15311-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 25, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 109828 N y; a fs. 38/39, obra la Nota n° 448/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 42/42 vta., obra el Dictamen n° 944/11. Finalmente, a fs. 44/46, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1161/11, aquí apelada.

Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15493-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 25, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 109881 M y; a fs. 38/39, obra la Nota n° 595/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 42/42 vta., obra el Dictamen n° 934/11. Finalmente, a fs. 44/46, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1158/11, aquí apelada.

Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15319-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 28, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 126107 C y; a fs. 41/42, obra la Nota n° 449/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 45/45 vta., obra el Dictamen n° 939/11. Finalmente, a fs. 47/49, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1160/11, aquí apelada.

Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15456-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 26, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 109821 G y; a fs. 39/40, obra la Nota n° 450/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 43/43 vta., obra el Dictamen n° 937/11. Finalmente, a fs. 45/47, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1159/11, aquí apelada.

Que, las actuaciones administrativas n° 13289-15284-2009 se inician, a fs. 1, con el recurso de repetición interpuesto por la recurrente, a fs. 25, obra el sobre contenedor del despacho n° 05 001 EC01 124533 D y; a fs. 38/39, obra la Nota n° 472/11 del Dpto. Técnica de Exportación. A fs. 42/42 vta., obra el Dictamen n° 938/11. Finalmente, a fs. 44/46, se dicta la Resolución (DE ASAT) n° 1155/11, aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver si se ajustan a derecho las resoluciones (AD ASAT) nº 1158/11, 1159/11, 1160/11, 1161/11, 1155/11 y 1173/11, en cuanto deniegan los pedidos de repetición de derechos de

exportación abonados en demasía respecto de las operaciones documentadas mediante los despachos nros. 05 001 EC01 109881 M, 109821 G, 126107 C, 109828 N, 124533 D y 114207 A.

Que mediante los permisos de embarque mencionados precedentemente la firma exportadora documentó la exportación de la mercadería descripta como "*Los demás –Los demás EXTRACTO DE MALTA; PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE HARINA, GRAÑONES, SÉMOLA, ALMIDÓN, FÉCULA O EXTRACTO DE MALTA, QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 40% EN PESO CALCULADO SOBRE UNA BASE TOTALMENTE DESGRASADA, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE; PREPRACIONES ALIMENTICIAS DE PRODUCTOS DE LAS PARTIDAS 04.01 A 04.04 QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 5% EN PESO CALCULADO SOBRE UNA BASE TOTALMENTE DESGRASADA, NO EXPRESA NI COMPRENDIDA EN OTRA PARTE"* y *"Los demás Con un contenido de humedad inferior al 36,0% en peso (pasta dura) –Los demás QUESOS YREQUESÓN"*, que ubicó en las P.A. 1901.90.90.000B y 0406.90.10.900Y, con un valor FOB total de 1.329.264,35 dólares estadounidenses, siendo el destino México y Estados Unidos.

Que la recurrente argumenta su pedido de devolución de derechos de exportación pagados en demasía, en base a que en el valor FOB declarado en los permisos de embarque precedentes, se incluían tales derechos, sin embargo reconoce que tal proceder fue debido a un error involuntario en las declaraciones aduaneras, que al consignarse la opción DEREXPINCLUFOB impidió que se aplicara el coeficiente estipulado para este tipo de operaciones, incorporándose a la base imponible los derechos de exportación que debieren haberse deducido.

Que, no obstante ello, el Fisco denegó las repeticiones solicitadas por la recurrente con el fundamento de que no correspondía acceder a las sumas reclamadas habida cuenta de que no se verificaba el error material aludido por la firma exportadora, dado que de la documentación surgía que "*tanto en el OM 1993 A SIM en el campo opciones y ventajas y en el OM 1993/2 en el campo 10 no incluye en su declaración los derechos de exportación al valor FOB. Por tratarse de un despacho en confianza –canal de selectividad verde- hay mayor responsabilidad de los sujetos que comprometen la declaración asumiendo el documentante todas las obligaciones que le impone la reglamentación en vigencia"*.

VI.- Que, por lo tanto, la cuestión aquí radica en determinar si los derechos de exportación mencionados se encontraban incluidos en la base imponible de lo declarado en los P.E. de autos.

Que del análisis de los P.E. nros. 05 001 EC01 109881 M, 109821 G, 126107 C, 109828 N, 124533 D y 114207 A, resulta que la condición de venta declarada es FOB y que, en el campo opciones/ventajas se indicó DEREXPINCLUFOB=NO, es decir, derechos de exportación no incluidos en el FOB.

Que, en esta instancia, la firma exportadora solicitó una pericia contable a los fines de determinar si efectivamente se encontraban incluidos los derechos de exportación pagados en demasía en la condición de venta FOB, en cuanto a ello el informe pericial -obrante a fs. 151/154 bis vta.-, señaló que "*…el valor FOB final declarado en cada operación de exportación toma en cuenta los costos, determinándose distintos niveles de rentabilidad. En primer lugar el precio incluye o cubre aquellos costos denominados variables, asignables específicamente a la operación. Los derechos de exportación están incluidos en este*

primer grupo de costos.”.

Que, al respecto, cabe señalar en cuanto al cálculo de los derechos de exportación, el art. 735 del C.A. establece que “Para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 726, 727 ó 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado.”, seguidamente el art. 737 del C.A. dispone que “No obstante lo dispuesto en el artículo 735, se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación.”.

Que, en definitiva, asiste razón a la recurrente en cuanto a que se han incluidos derechos de exportación en demasía en el valor FOB declarado de las operaciones de trato, cuando en realidad, por imperativo de la normativa antes citada, estos debían haberse excluidos de la base imponible para el cálculo de los referidos derechos.

VII.- Que en cuanto a la pretensión del Fisco de que debe aplicarse al caso el principio general de que las declaraciones aduaneras son inalterables una vez registradas, cabe señalar que ello no es óbice para que se solicite y prospere un reclamo de repetición en la medida en que se acredite que el pago de lo abonado se efectúo en demasía.

Debe dejarse en claro que el pedido de repetición de un tributo se basa principalmente en que nadie puede enriquecerse indebidamente a costa de otro -independientemente de la inalterabilidad de la declaración-, pues quien hizo un pago sin causa, ya sea por error de hecho o de derecho, tiene derecho a repetir lo pagado indebidamente.

El principio de prohibición de enriquecimiento sin causa, apunta a evitar que el patrimonio del contribuyente no se vea afectado por el pago de una suma que no tiene fundamento en la ley, por derivación necesaria del principio de legalidad, ya que no puede existir reclamo patrimonial alguno que no se encuentre sustentado en una obligación legitima.

Que, en cuanto a ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que la obligación tributaria sustantiva que encierra el deber principal de pagar los tributos no puede quedar librada, en cuanto a la exigencia de su cumplimiento, a ninguna discrecionalidad por parte del Fisco; de ahí la existencia de medios defensivos de los intereses de los contribuyentes, traducidos en recursos jurisdiccionales, como la acción de repetición, que nacen de la Constitución (Fallos: 297:500).

Que, por lo expuesto, considero que la repetición intentada por la recurrente no resulta contraria al principio de inalterabilidad de la declaración, por lo que debe revocarse la resolución apelada y, en consecuencia, hacerse lugar a la devolución intentada en relación a las operaciones registradas mediante los P.E. nros. 05 001 EC01 109881 M, 109821 G, 126107 C, 109828 N, 124533 D y 114207 A de lo abonado en demasía en concepto de derechos de exportación.

VIII.- Que, por último, corresponde aclarar que por estricta aplicación de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) C/ DGA”, de fecha 15/05/14, la

suma reclamada por la actora debe ser devuelta en la moneda en la que se realizó el pago, con más los intereses devengados desde la fecha de la presentación del escrito por el cual la actora reclamó la repetición hasta la fecha de la efectiva puesta a disposición de los fondos, ello conforme lo dispuesto en el art. 811 del C.A.

IX.- Que, en cuanto a las costas del proceso, no advierto razones para apartarme del principio general de la derrota, debiendo ser soportadas las mismas por la demandada vencida (art. 1163 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar las Resoluciones (AD ASAT) nros. 1158/11, 1159/11, 1160/11, 1161/11, 1155/11 y 1173/11, recaídas en las actuaciones administrativas nros. 13289-15493, 15456, 15319, 15311, 15284 y 15215-2009 y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada por la parte actora en la suma de CINCO MIL CUATROCIENTOS CIENCUENTA Y DOS DÓLARES CON CINCO CENTAVOS (U$S 5.452,05), los que deberán convertirse a pesos conforme lo señalado en el Considerando VIII.

2.- Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiere, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar las Resoluciones (AD ASAT) nros. 1158/11, 1159/11, 1160/11, 1161/11, 1155/11 y 1173/11, recaídas en las actuaciones administrativas nros. 13289-1549, 15456, 15319, 15311, 15284 y 15215-2009 y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada por la parte actora en la suma de CINCO MIL CUATROCIENTOS CIENCUENTA Y DOS DÓLARES CON CINCO CENTAVOS (U$S 5.452,05), los que deberán convertirse a pesos conforme lo señalado en el Considerando VIII del voto del Dr. González Palazzo.

2. Costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación. (art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 19:14:28 -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: 2024.04.29 20:52:18 -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: 2024.04.29 20:52:19 -03:00