República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-18250376-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. Nº 28.946-A; SANCOR C.U.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel, Héctor Hugo Juárez, y Miguel Nathan Licht (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"SANCOR C.U.L. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº 28.946-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 53/58 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT), 1143/2010 (DE ASAT), 1183 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) dictadas en las actuaciones SIGEA 13289-10934-2008, 13289-17374-2008, 13289-20219-2008, 13289-5882-2008, 13289-10950-2008, 13289-5876-2008 y 13289-11010-2008, mediante las cuales se rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados en demasía respecto de las destinaciones 05001EC03030655G, 06001EC0111179G, 06001EC01121495X, 06001EC01037253G, 05001EC03033466J, 06001EC0104369P y 06001EC01087641M. Manifiesta que documentó la exportación de leche en polvo bajo la condición FOB y que, al abonar los derechos de exportación en uso de la opción DEREXPINCLUFOB, por un error material no aplicó el coeficiente estipulado para este tipo de operación, lo que implicó que abonara dichos tributos en demasía (U$S 46.996,93.-). Se refiere al procedimiento de repetición reglado por el art. 1168 del Código Aduanero (en adelante "CA") con las formalidades exigidas por la resolución ANA 2430/81 y entiende que correspondería el procedimiento abreviado previsto por la instrucción general 47/2002. Explica que el derecho de exportación grava la exportación a consumo y que corresponde aplicar el vigente a la fecha del registro de la operación. Agrega que en autos se trata del derecho "ad valorem" que implica un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o sobre los precios oficiales FOB. Señala que, de conformidad con el art. 736 del CA, dicho valor debe incluir la totalidad de los gastos que se generen hasta el puerto en que se cargue la mercadería con destino al exterior como así también los derechos y demás tributos que gravaren la exportación a consumo (art. 739, inciso e del CA). Aclara que por aplicación del art. 737 del citado código, no obstante lo dispuesto en el art. 735, se excluyen de la base imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. Explica que en consonancia con esta norma y la doctrina aplicable, la instrucción general 8/03 (DGA) establece que para liquidar el valor imponible de la mercadería objeto de una operación de exportación por vía acuática deberán deducirse los derechos y demás tributos conforme el art. 737 del CA, excepto par las mercaderías que tengan precios oficiales. Agrega que a tal fin el sistema informático prevé la opción DEREXPINCLUFOB, que resultaría

aplicable en autos dado que la mercadería no tenía precio oficial internacional, aunque por error, su mandante no la utilizó al momento del registro sino que lo advirtió con posterioridad al libramiento. Cita jurisprudencia referida a que el valor FOB incluye los tributos a la exportación que deben ser pagados antes del libramiento pero, que no obstante, quedan excluidos del valor imponible. Señala que las resoluciones apeladas desestimaron el pedido de devolución sin analizar los argumentos vertidos por su parte ni merituar la prueba ofrecida, por lo que considera que son nulas aun cuando se tramitó el procedimiento de repetición. Acompaña los fallos emitidos por este Tribunal a su favor en casos análogos. Ofrece prueba informativa y pericial, confiere autorizaciones, hace reserva del caso federal y solicita que se proceda a la devolución solicitada con más los intereses del art. 811 del CA, con costas.

II. Que a fs. 69/72 y vta. la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la reseña de los hechos y de la negativa genérica de rigor, sostiene que el error material en el que incurrió la actora por no hacer uso de la opción DEREXPINCULFOB y aplicar el coeficiente previsto para este tipo de operación, encuadra en la situación contemplada en el art. 322 del CA. Señala que el OM-1993/2 SIM es una declaración jurada y es inalterable una vez registrada, por lo que el servicio aduanero no admite rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo en los casos expresamente previstos por el Código. Observa que de la simple lectura de las declaraciones y de la documentación complementaria no surge que los derechos se encuentren incluidos en el valor FOB. Agrega que la aplicación del principio de inalterabilidad de la declaración aduanera expone al declarante a ser pasible de las sanciones previstas por el art. 954 del CA (declaración inexacta), ello así por cuanto la declaración posibilita el despacho en confianza con la consecuente obligación de veracidad y exactitud de aquella. Cita el art. 322 del CA y aclara que la rectificación es facultativa para el servicio aduanero. Observa que en autos no se dan ninguno de los supuestos que permiten autorizar la rectificación y que ello contradice el principio de inalterabilidad de la declaración y de indisponibilidad del crédito fiscal. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III. Que la **actuación 13289-5876-2008** se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma SANCOR C.U.L. respecto del p.e. 06001EC01043967P. A fs. 20 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses **5.03.08**). A fs. 32 y 37/44 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365. A fs. 46, obra la nota 332/09 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 49 y vta., el Departamento Asesoramiento Aduanero, mediante nota 85/2010 (DV DRTA), solicita una ampliación del informe precedente a fin de analizar un posible encuadre infraccional. A fs. 53 la División Control Expost cumple con lo solicitado y agrega la constancia de ingreso de divisas y del monto de reintegro, compartiendo el criterio de denegar la repetición. A fs. 55 obra el dictamen 263/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 57/59 se dicta la resolución 1183/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-10934-2008** se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 05001EC03030655G. A fs. 19 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **5.03.08**). A fs. 23 y 25/30 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365/2007. A fs. 37/38 obra la nota 182/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 41 mediante nota 464/10 (DV DRTA) la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero informa que por el monto de la repetición, el acto debe ser suscripto por el Director de la Aduana de Buenos Aires y que, por ser abogado, no requiere dictamen jurídico previo. A fs. 42/43 la División Sumarial y Repeticiones agrega copia del dictamen 1717/10 (DI ASLA) que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 50, mediante nota 3018/10 (DV REEX) solicita a la División Sumarial y Repeticiones que ratifique o rectifique si corresponde denegar la repetición, lo que ratifica a fs. 51. A fs. 54/55 se dicta la resolución 45/2010 (DI ADBA) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-20219-2008** se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 06001EC0112149S. A fs. 16 se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **4.08.08**). A fs. 20 y 28/35 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con

la RG AFIP 2365/2007. A fs. 40/41 obra la nota 473/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 43/44 la División Sumarial y Repeticiones agrega copia del dictamen 1717/10 (DI ASLA) que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 49 y vta. obra el dictamen 2592/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 52/53 se dicta la resolución 1107/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-11010-2008** se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 06001EC01087641M. A fs. 20 se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **2.05.08**). A fs. 23 y 26/35 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365/2007. A fs. 38 la División Clasificación Arancelaria emite el informe de su competencia (nota 372/10 DV CLAR). A fs. 39/40 obra la nota 144/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 43 obra el dictamen 2623/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 45/47 se dicta la resolución 1185/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-17374-2008** que se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 06001EC0111179G. A fs. 16 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **7.07.08**). En atención a lo solicitado, a fs. 25/26 la firma recurrente acredita el pago de los derechos. A fs. 20 y 28/37 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365/2007. A fs. 40/41 obra la nota 467/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 43 obra el dictamen 2499/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 46/48 se dicta la resolución 1099/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-10950-2008** que se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 05001EC03033466J. A fs. 23 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **2.05.08**). En atención a lo solicitado, a fs. 32/33 la firma recurrente acredita el pago de los derechos. A fs. 27 y 35/44 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365/2007. A fs. 46 la División Clasificación Arancelaria emite el informe de su competencia (nota 635/10 DV CLAR). A fs. 47/48 obra la nota 469/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 50/51 la División Sumarial y Repeticiones agrega copia del dictamen 1717/10 (DI ASLA) que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 56 y vta. obra el dictamen 2534/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 45/47 se dicta la resolución 1143/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-10950-2008** que se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 05001EC03033466J. A fs. 23 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **2.05.08**). En atención a lo solicitado, a fs. 32/33 la firma recurrente acredita el pago de los derechos. A fs. 27 y 35/44 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP 2365/2007. A fs. 46 la División Clasificación Arancelaria emite el informe de su competencia (nota 635/10 DV CLAR). A fs. 47/48 obra la nota 469/2010 (DE TEEX) del Departamento Técnica de Exportación que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 50/51 la División Sumarial y Repeticiones agrega copia del dictamen 1717/10 (DI ASLA) que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición. A fs. 56 y vta. obra el dictamen 2534/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 45/47 se dicta la resolución 1143/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

- La **actuación 13289-5882-2008** se inicia a fs. 1/3 y vta. con la solicitud de devolución de la firma recurrente respecto del p.e. 06001EC01037253G. A fs. 18 y vta. se tiene por deducido el procedimiento de repetición (fecha de intereses: **5.03.08**). En atención a lo solicitado, a fs. 32/33 la firma recurrente acredita el pago de los derechos. A fs. 24 y 26/33 se agregan la carpeta y las impresiones de pantalla de la destinación, respectivamente, de conformidad con la RG AFIP

2365/2007. A fs. 35 obra la nota 354/09 (Ramo I) de la División Expost Control de Exportación emite el informe de su competencia. A fs. 40 y vta. obra el dictamen 2597/10 (DI ASLA) de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, que señala que corresponde rechazar la repetición intentada. A fs. 41/45 se dicta la resolución 1132/2010 (DE ASAT) que deniega la repetición.

IV. Que a fs. 74 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba pericial que obra producida a fs. 107/113. A fs. 118 la representación fiscal impugna la pericia y a fs. 128 la perito contadora contesta la impugnación. A fs. 133 la perito solicita que se intime a las partes a informar si tienen interés en la prosecución de la causa a fin del cobro de sus honorarios, lo que se desestima a fs. 134. A fs. 139 y 142 se tienen por constituidos los domicilios electrónicos de la perito y la actora, respectivamente. A fs.143 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 147 se ponen los autos para alegar. A fs. 151/153 obran los alegatos de la parte actora, no habiendo hecho uso de su derecho la representación fiscal. A fs. 155 pasan los autos a sentencia.

V. Que corresponde resolver en autos acerca de la procedencia de la repetición solicitada por la firma SANCOR C.U.L por los derechos de exportación presuntamente abonados en demasía respecto de los p.e. 05001EC03030655G, 06001EC0111179G,06001EC01121495X, 06001EC01037253G, 05001EC03033466J y 06001EC01087641M.

Que mediante dichas destinaciones la recurrente documentó la exportación a consumo de quesos (p.a. 0406.90.10.100E y 0406.10.10.100R) y de leche entera (p.a. 0402.21.10.900M) y solicita la devolución de lo pagado en exceso, dado que por error, no sustrajo de la base imponible el monto correspondiente a los derechos de exportación.

Que de acuerdo con los informes emitidos por el Departamento Técnica de Exportación en las actuaciones administrativas, el servicio aduanero desestimó la solicitud de la actora por considerar que " … *analizados en el OM-1993 SIM los campos Valor Mercadería en el espacio como Coef./Cant. Unidades e Información del Ïtem en Opciones y Ventajas, opción DEREXPINCLUFOB, se observa que el documentante declaró 1 y NO, respectivamente, entendiéndose, en tal sentido que en la declaración del interesado no hay inconsistencias que permitan presuponer el error material que aduce el mismo. Asimismo, al cotejar lo expuesto precedemente con la información vertida en la documentación complementaria adjunta a la carpeta de la destinación en análisis, OM-1993/2 SIM "Declaración de los elementos relativos al valor de exportación", se verifica que en el campo 10 PRECIO a) declara que el precio no incluye derechos y demás tributos a la Exportación."* (Notas 332/2009, 182/2010, 473/2010, 144/2010, 467/2010, 469/2010 y 327/2009 DE TEEX).

Que la representación fiscal en su contestación afirma que la declaración comprometida es inalterable una vez registrada en los términos del art. 321 del CA, por lo que no corresponde rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas por el Código, ello no impide que pueda prosperar el reclamo de repetición en la medida que la recurrente demuestre que el pago se efectuó en demasía, puesto que una solución contraria implicaría un enriquecimiento sin causa por parte del Estado.

VI. Que el derecho de exportación *ad valorem* es el porcentual que se aplica sobre el valor imponible de la mercadería, esto 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."* (art. 735 del CA)."

Que este valor incluye la totalidad de los gastos hasta que se cargue la mercadería en el buque con destino al exterior en el caso de la vía acuática, como acontece en la especie (art. 736, inc. a), debiendo excluirse los derechos y demás tributos que gravaren la exportación (art. 737 del CA).

Que de lo expuesto resulta que si bien los derechos de exportación integran el cálculo de la base imponible, éstos deben ser detraídos mediante el coeficiente correspondiente. Ello así, por cuanto *"... se ha sostenido que: "Conforme con ls*

reglas INCOTERMS, elaboradas por la Cámara de Comercio Internacional, la cláusula FOB supone que el vendedor soporta, entre otros gastos, los derechos y demás tributos a la exportación; es decir que tales tributos están incluidos en el valor FOB. Esto significaba que la base sobre la cual se liquidaban los derechos de exportación incluía el importe de esos mismos derechos." "Este sistema fue modificado por la disposición en comentario (art. 737 del C.A.) que expresamente excluye del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. El objeto de esta exclusión es evitar la liquidación de los tributos sobre una base de cálculo -un precio de venta en determinadas condiciones- que incluya, a su vez, el importe de los eventuales derechos que deben pagarse" (Alsina, Mario A.-Basaldúa, Ricardo Xavier-Cotter Moine, Juan Patricio, Código Aduanero- Comentarios- Ancecentes Concordancias. Tomo V, p. 284. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1987). "Que, por consiguiente, si bien el valor FOB, en principio, incluye los tributos que gravan la exportación, éstos deben ser excluidos a fin de establecer la base imponible" (del voto de la Dra. García Vizcaíno in re "Vidriería Argentina S.A.", Sala E, sentencia del 18.04.00, y demás precedentes de esta misma Sala -aunque con otra composición- in re "Sancor C.U.L.", sentencias del 16.08.12 y del 14.12.17, entre otros).

VII. Que de la prueba pericial producida a fs. 107/113 y de la contestación de la impugnación de fs. 128/129 de autos, la perito contadora informa que *"... La empresa adopta el método de costeo total o completo, es decir, incluyendo todos los costos: los de producción, los de comercialización, los de administración y los de financiación; ya sean variables o fijos, directos o indirectos. Los costos variables se modifican ante variaciones en el volumen de la producción e incluyen materia prima, mano de obra, costos de fabricación variables."* Agrega que en la estructura de costos promedio agregada al expediente los costos variables son entre otros, los derechos de exportación y que *"... los costos variables son los mínimos necesarios para cubrir con el precio de venta obtenido, ya que son variables y directamente atribuibles a dicha venta. Como conclusión, los derechos de exportación están incluidos en los costos variables."*

Que, por lo expuesto, ha quedado acreditado en autos que, si bien la recurrente no utilizó la opción DEREXPINCLUFOB, los derechos de exportación se encontraban incluidos en el precio de factura y en el costo de las mercaderías, por lo que corresponde hacer lugar a la devolución de lo pagado en exceso.

VIII. Que, en consecuencia y a fin de determinar el monto a devolver en cada permiso de embarque, se procede a la recomposición de la base imponible declarada conforme el cuadro que sigue a continuación:

P.E.	Item	Valor FOB declarado U$S	V. A. declarado U$S	Coeficiente aplicado	Derechos pagados U$S	Coeficiente s/porcentual	V.A. recompuesto U$S	Derechos que debió abonar U$S	Diferencia a devolver U$S
06001EC01043697P p.a. 0406.90.100E Quesos yRequesón D.E. 10% (1/1,10)	1	246203,68	246203,68	1,00000	24620,37	0,90909	223821,30	22382,13	2238,24
05001EC03033466J p.a. 0402.21.10.900M Leche entera en polvo D.E. 15% (1/1,15)	1	765521,27	754641,48	1,00000	113196,22	0,86956	665866,68	99850,00	13346,22
	2	37693,73	37693,73	1,00000	5654,06	0,86956	32776,96	4916,54	737,52
06001EC01037253G p.a. 0406.10.10.100R Quesos yRequesón D.E. 10%	1	179954,58	179954,58	1,00000	17995,46	0,90909	163594,91	16359,49	1635,97
06001EC0111179G p.a.0402.21.10.900M Leche entera en polvo D.E. 10%	1	201900,00	201900,00	1,00000	20190,00	0,90909	183545,27	18354,53	1835,47
05001EC03030655G p.a. 0402.21.10.900M Leche entera en polvo D.E. 15%	1	947620,80	933648,23	1,00000	140047,23	0,86956	824013,14	123601,97	16445,26
06001EC01121495X p.a. 0402.21.10.900M Leche entera en polvo D.E. 10%	1	755950,00	755950,00	1,00000	75595,00	0,90909	687226,59	68722,66	6872,34
06001EC01087641M p.a. 0405.10.00.900G Manteca (D.E. 15%)	1	2640,00	2640,00	1,00000	396,00	0,86956	2295,64	344,35	51,65
p.a. 0406.90.20.199N Quesos yRequesón (D.E. 10%)	2	8656,41	8656,41		865,64	0,90909	7869,46	786,95	78,69
	3	16487,99	16487,99		1648,80		14989,07	1498,91	149,89
	4	24707,99	24707,99		2470,80		22461,79	2246,18	224,62
Total a devolver									**44353,39**

Que de acuerdo con el cálculo precedente el monto que la AFIP-DGA debe devolver a la firma SANCOR C.U.L. en concepto de derechos de exportación por las destinaciones 06001EC01043697P, 05001EC03033466J, 06001EC01037253G, 06001EC0111179G, 05001EC03030655G, 06001EC01121495X y 06001EC01087641M asciende a la suma de U$S 44.353,39, con más los intereses del art. 811 del CA.

IX. Que con relación a las costas, éstas se imponen por su orden atento a que la DGA pudo considerarse con derecho a litigar en virtud de los errores en que incurrió la actora en oportunidad de declarar.

X. Que, por ello, **VOTO POR**:

Revocar las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT), 1143/2010 (DE ASAT), 1183 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) SIGEA 13289-10934-2008, 13289-17374-2008, 13289-20219-2008, 13289-5882-2008, 13289-10950-2008, 13289-5876-2008 y 13289-11010-2008 y, por ende, hacer lugar a la repetición solicitada por la firma recurrente la suma de U$S 44.353,39, con más los intereses del art. 811 del CA.

E**l Dr. Héctor Juárez dijo:**

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Soria, en los Considerandos I a IV.

II.- Que adhiero al voto del Dr. Soria en cuanto resuelve revocar las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT),1143/2010 (DE ASAT), 1183/2010 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) y hacer lugar a las devoluciones solicitadas, con excepción de la moneda de pago, respecto de la cual me

permito disentir.

III.- 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 el Máximo Tribunal en la causa "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/ DGA", sentencia del 15/5/2014 (C. 1242, XLIX), 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…"*.

Habiéndose realizado los pagos en concepto de derechos de exportación de los permisos de embarque involucrados 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 CA que se devenguen desde la fecha de presentación de cada solicitud de repetición hasta su efectivo pago.

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar las Resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT),1143/2010 (DE ASAT), 1183/2010 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT), recaídas en los expedientes SIGEA nros. 13289-10934-2008, 13289-17374-2008, 13289-20219-2008, 13289-5882-2008, 13289-10950-2008, 13289-5876-2008 y 13289-11010-2008 en cuanto ha sido materia de agravio, con excepción de la moneda de pago, debiendo efectuarse la devolución en la misma moneda en que se efectuaron los pagos. Con costas por su orden.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Adhiero a lo resuelto por el Dr. Soria en cuanto revoca las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT), 1143/2010 (DE ASAT), 1183/2010 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) y hace lugar al pedido de devolución de lo abonado por la actora en concepto de derechos de exportación.

II.- No obstante ello, disiento en cuanto a la moneda en que ordena la devolución de los mencionados tributos. Ello así, en razón de que considero que dicha cuestión debe ser resuelta a la luz del fallo Cencosud SA (TF 29.535-A) del 15/05/2004. En dicho precedente, la CSJN 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"*.

De la lectura precedente, se concluye que la devolución debe efectuarse en la misma moneda en que se efectuaron los pagos y, habiéndose realizado estos mismos en moneda nacional, dicha divisa es la que corresponde a los efectos de la restitución de los importes percibidos, con más los intereses del art. 811 y 812 del CA hasta la puesta a disposición de los fondos.

III.- Sentado lo anterior con relación a la tasa de intereses que corresponde aplicar en el caso, debo señalar que observo que los artículos 811 y 812 del Código Aduanero no disponen la fórmula de cálculo de los intereses devengados a causa de importes indebidamente pagados en concepto de tributos, quedando delegado a la Secretaria de Hacienda la reglamentación y disponiendo que el monto asignado no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. De allí se sigue que, mientras el legislador delegó a favor del ejecutivo la competencia para dotar de flexibilidad al sistema legal, el organismo administrativo perpetró que en todos los casos por venir se sufragará el 0,5 mensual de tasa de interés para los casos de repetición (Res. 841/10) sin atender al fenómeno inflacionario y desatendiendo la finalidad resarcitoria de la institución bajo examen.

Ante dicha situación, resulta evidente que una tasa de interés que desatiende la realidad implica un menoscabo manifiesto

del derecho de propiedad y de la razón, ya que no es posible que la autoridad administrativa reciba una competencia para hacer frente a situaciones contingentes y variables y termine definiendo la cuestión mediante la imposición de un criterio férreo que, a la postre, termina actuando como un mecanismo de financiación espurio mediante la imposición de un sacrificio especial a cargo del responsable que pago tributos indebidos.

Cabe concluir entonces que, al no tener una norma de referencia, por no poder sustituirse la discrecionalidad del legislador en los términos mencionados, no cabe otro remedio que aplicar el criterio sentado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF, Sala II, "Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.648-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 09.02.2024; *ibid*, Sala III, "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFY (29.994-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 11.08.2022; *ibid*. Sala IV, "Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", sentencia del 26.03.2019; entre otros), disponiendo la aplicación al caso de la siguiente tasa de interés:

- Desde los reclamos a la DGA hasta la puesta en vigencia de la resolución ex MH 598/2019, según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina;

- - A partir del 01.08.2019 y hasta el 31.08.2022, según lo normado por la resolución del ex MH 598/2019; y

- - A partir del 01.09.2022, conforme la tasa prevista en los artículos 4 y 6 de la resolución del ME 559/2022; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

Por todo lo expuesto, VOTO POR:

Revocar las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT), 1143/2010 (DE ASAT), 1183/2010 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) y hacer lugar al pedido de devolución de lo abonado por la actora en concepto de derechos de exportación, de conformidad a lo expuesto en el Considerando II de mi Voto, con más los intereses previstos en los arts 811 y 812 del CA desde la fecha en que la actora presentó sus reclamos hasta la fecha del pago efectivo y total, de conformidad a lo expuesto en el Considerando III de mi Voto, con costas por su orden.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Revocar las resoluciones 45/2010 (DI ADBA), 1099/2010 (DE ASAT), 1107/2010 (DE ASAT), 1132/2010 (DE ASAT), 1143/2010 (DE ASAT), 1183 (DE ASAT) y 1185/2010 (DE ASAT) SIGEA 13289-10934-2008, 13289-17374-2008, 13289-20219-2008, 13289-5882-2008, 13289-10950-2008, 13289-5876-2008 y 13289-11010-2008 y, por ende, hacer lugar a la repetición solicitada por la firma recurrente, debiéndose efectuar la devolución en la misma moneda en que se efectuaron los pagos, más los intereses del art. 811 del CA, con costas por su orden

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Licht por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.19 14:57:54 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.19 15:33:35 -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: 2025.02.19 15:56:59 -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: 2025.02.19 15:57:00 -03:00