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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-23808179-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 4 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia. Expte. Nº 32.935-A. Ref.: OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht, y Claudia Beatriz Sarquis, para resolver en los autos caratulados: **"OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. s/ RECURSO DE APELACIÓN", expediente Nº 32.935-A.**

El Dr. Segura dijo:

I. Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 03/2013 (AD NECO), dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea, con fecha 11 de enero de 2013, en la Actuación SIGEA N° 12091-50-2006 y 13289-5226-2013, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra la Resolución AD NECO Nº 47/06 la cual deniega a la actora OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA la solicitud de pago de reintegros a la exportación en relación al PE 02 040 EC01 00070P por considerar que el pedido de pago de reintegros solicitado (fundado en el Decr. Nº 1011/91, Aviso Nº 6/01 DE TEEX) por la suma de U$S 7.700.- resultaba extemporáneo, habiéndose producido la caducidad del derecho en los términos del art. 837 del C.A.

II. Fundamentos de la apelación: A fs. 8/11 se presenta la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA., por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Efectúa una reseña de los hechos ocurridos que originaron la presente causa recurre. Señala que la solicitud de dicho reintegro se solicitó en los términos establecidos por el Decreto N° 1011/91. Argumenta que de acuerdo con lo dispuesto por el art. 6° de la ley 21453, el mencionado decreto 1011/91 y la Instrucción General N° 32/04 el derecho a percibir el beneficio no ha caducado. Insiste sosteniendo que en consonancia con esta interpretación, la propia Dirección General de Aduanas estableció mediante el Aviso N° 6/01 y la Instrucción General N° 32/04, que los reintegros no tienen plazo de caducidad, sino solamente plazo de prescripción. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Finalmente, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III. <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 22/27, se presenta el apoderado del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto la aseguradora, acompaña las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento.

En primer lugar, efectúa un detalle de los hechos y presentaciones acaecidos en sede administrativa . Sostiene que la actora solicito el pago de reintegros con respecto al PE 02 040EC01 70 P con fundamento en lo preceptuado por la IG 32/04 . Señala que la actora en la destinación consigna los datos en relación al cobro del factor de convergencia, autoliquidándolo, atento las características del Sistema María, no liquidando como debió haberlo efectuado los reintegros que pretende en el procedimiento impetrado ante la D.G.A.

Manifiesta que se trata de una operación documentada con posterioridad a la derogación del Decreto 803/11, señala que no se menciona en la destinación pedido alguno de pago de reintegros, ni las sumas que hubieran correspondido en tal concepto, sin embargo, al momento de documentar se liquidan los importes correspondientes al factor de convergencia Dec. 191/02. Agrega que no fue acompañada la D.J.V.E., y que en el campo del parcial del PE indica la fecha de cierre de venta 27/12/01 y en la solicitud inicial DDJJ N° 218-01, estando en vigencia la Res. 470/01, por lo que considera que corresponde aplicar lo establecido en el art. 2 de la citada Resolución.

Advierte que respecto al reintegro denegado, no fue solicitado en tiempo y forma, por lo que considera que operó la caducidad para su solicitud y cobro en los términos de lo previsto en el art. 837 del C.A. y su reglamentación, art. 95 del decreto N° 1001/82. Cita la sentencia recaída en la causa Cargill S.A.C.I. 10330-A de este Tribunal, la que reseña. Sostiene que no es su; mandante el que se niega a efectuar el pago, sino que la propia ley establece condiciones y plazos a cumplir por el beneficiario. Agrega que se trata de la interpretación de normas de orden público, encontrándose además comprometido el interés general. En cuanto al monto reclamado por la recurrente señala que en caso de que correspondiera reintegrarse deben ser abonados en pesos.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV. Que según surge de las actuaciones administrativas, por expediente 12091-50-2006 y 13289-5226-2013, con fecha 06/07/04, la aquí recurrente solicitó el pago de reintegros, conforme la Resolución General 32/2004(SDGLTA), respecto a diversos permisos de embarque, que detalla en un cuadro, y acompaña copias de los permisos detallados (a fs. 1/11). A fs. 12/29 se agregan impresiones de pantalla consulta de bloqueos operativos, consultas del nomenclador SIM. A fs. 30/32 obra la Nota Nº 58/2004 mediante la cual se informa que: "…la solicitud resulta improcedente, no correspondiendo la liquidación del beneficio solicitado…" (…) "Cabe destacar que si bien el Factor de Convergencia fue liquidado por esta sección en tiempo y forma, los mismos han sido bloqueados por Nota 1875/04 (DE PNPR) de relación al Dictamen 151854 (según consulta del SIM).", y acompaña copias autenticadas de los PE en cuestión. A fs. 33 se consulta al Dpto. Técnica de Exportación respecto a la procedencia del pago del

factor de convergencia (12/08/2004). A fs. 34/45 mediante el cual se informa: "…que en la actuación 12110-54-2005 se tramito una consulta de la firma *Cargill S.A* por idénticas cuestiones, brindando esta Dirección de Asesoría Legal Aduanera su opinión mediante Dictamen DI ASLA Nº 3/05, cuyas conclusiones resultan de aplicación a las presentes", y agrega Dictamen Nº 2567/05 (DV RTAG), y Dictamen Nº 03/05. A fs. 46 Nota Nº 598/06 se expide el Dpto. Asesoramiento de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera y gira el expediente a la Aduana de Necochea. A fs. 47 Nota Nº 785/06 (DE ADFI) de fecha 11/04/06. A fs. 48 obra la Nota Nº 180/06 (09/05/2006) mediante la cual se intima a la recurrente a que constituya domicilio y acompañe documentación (notificada a fs. 49). A fs. 50 la recurrente contesta intimación. A fs. 59 obra la Nota Nº 35/06 (12/05/06). A fs. 62, 63/54vta. obra presentación de la actora. A fs. 69/71 obra Disposición Nº 047/06(AD NECO) la cual deniega el reintegro solicitado por la actora (notificada 30/05/2006). A fs. 73/74vta. la actora impugna la citada resolución con fecha 02/06/2006. A fs. 81 mediante Res. Nº 21/06 se rechaza el recurso de impugnación por extemporáneo (notificado 23/06/06 a fs. 82). A fs. 83/85 la recurrente acompaña copias que dan cuenta la interposición de recurso de apelación ante el TFN. A fs. 89/97 obra sentencia de este Tribunal (con fecha 03/08/10) en la que se revoca la Disposición Nº 21/06 y ordena que la DGA tramite la impugnación formulada por la recurrente. A fs. 98 obra Nota Nº 278/11 (DV CTRIB) por medio de la cual se remiten las actuaciones. A fs. 103/104 (con fecha 11/01/2013) obra el Dictamen Nº 02/2013. A fs. 105/106 obra la Res. Nº 03/2013 aquí apelada.

V. Que corresponde resolver en autos si se ajusta a derecho la Disposición N.° 03/2013 (AD NECO) aquí apelada, en cuanto rechazó el procedimiento de impugnación interpuesto por la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A., confirmando la Resolución N° 47/06 (AD NECO), por la cual se rechazó la pretensión de la exportadora, de percibir los reintegros solicitados de conformidad con lo dispuesto en la Instrucción General (DGA) N° 32/04 por la operación de exportación 02 040 EC01 000070 P documentada por ante la Aduana de Necochea con fecha 08/02/2002.

Que la exportación involucrada en autos ha sido efectuada bajo el régimen especial instaurado por la ley 21.453 (B.O. 11/11/76) -modificada por la ley 23.036 (B.O. 13/12/83)-, que tuvo por objeto el fomento de las exportaciones de diversos productos de origen agrícola, mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación, de modo de propender a un más fluido ingreso de divisas, a la vez que sirva para registrar el volumen de tales exportaciones, sin que afecte el correcto abastecimiento del mercado interno (conforme surge de la nota elevación del proyecto de la citada ley al Poder Ejecutivo). A tal fin, en su art. 3°, dispuso el deber de registrar las ventas al exterior de dichos productos, mediante declaración jurada ante la autoridad de aplicación, facultando al Poder Ejecutivo nacional para reglamentar los aspectos atinentes a la forma de dicha declaración jurada así como los plazos de vigencia de la misma.

Que, a su turno, en su art. 6°, primer párrafo, previo que "…A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a las que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta". De ello se desprende que el tratamiento tributario de la mercadería quedó fijado de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior.

Corresponde destacar que dicho régimen especial no sufrió modificación alguna al tiempo de la sanción de la ley 22.415 (B.O. 23/03/81), que aprobó el Código Aduanero. Tal como fue señalado en la Exposición de Motivos en las notas a la sección IX, título 1, capítulo 6, el régimen general establecido para determinar el derecho de exportación aplicable así como los demás elementos utilizables para su liquidación para toda la mercadería en materia de exportación, no implica la derogación de la Ley 21.453, en atención a que se trata de un régimen especial.

Que en la oportunidad en que se dispuso la disolución de la Junta Nacional de Granos, organismo que actuaba como autoridad de aplicación del régimen, se dictó el Decreto n° 1177/92 (B.O. 16/07/92), por el cual se determinó que las autoridades encargadas de ejercer sus funciones eran la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, conjuntamente con la Administración Nacional de Aduanas, delimitando sus respectivas competencias. En lo que al caso interesa, por el art. 3°, se estableció que el registro de las declaraciones juradas de venta al exterior deberá efectuarse hasta el día hábil siguiente a aquel en que se hubiese cerrado la venta correspondiente, y se fijó en 360 días el plazo de vigencia dentro del cual deberá darse cumplimiento a los embarques correspondientes a las declaraciones juradas.

En el art. 4° se previó que el pago anticipado de los tributos que genere la exportación de la mercadería involucrada en la declaración jurada "no podrá ser inferior al importe correspondiente al 90% del volumen declarado y deberá efectuarse dentro de los tres días hábiles del registro", mientras que los tributos generados por el saldo de la mercadería embarcada se ingresarán en el momento establecido por el régimen general de los arts. 789 y 790 del C.A. y art. 54 del Decreto n° 1001/82 -igual directiva contiene la Resolución n° 1791/92-.

Dando cumplimiento a la normativa reseñada, la aquí recurrente registró la declaración jurada de ventas al exterior n.º 00218-BB/2001 (D.J.V.E), fecha cierre de venta 27/12/2001, fecha en la que se encontraba vigente el factor de convergencia, creado mediante el Decreto n.° 803/01 (B.O. 19/06/01).

Por el citado Decreto se estableció un régimen transitorio de beneficio a las exportaciones, instrumentado por medio del Factor de Convergencia (FC) a fin de otorgar estabilidad a los patrones del comercio exterior argentino, en relación a las monedas rectoras de los intercambios, el dólar estadounidense y el euro de la Unión Europea. Por el art. 4° se designa a la A.F.I.P. como autoridad de aplicación para la percepción del FC de los importadores, y se le encomienda la liquidación y pago del FC a los exportadores quienes, según el art. 6°, "recibirán de la AFIP el factor de convergencia multiplicado por el valor FOB de las exportaciones para consumo que realicen valuadas en dólares estadounidenses".

Que a fin de compatibilizar dicho régimen transitorio de beneficio a las exportaciones, con el régimen al que se encuentran sujetas las ventas al exterior de los productos agrícolas y atendiendo a las particularidades de este último, se dictó el Decreto n° 936/01 (B.O. 19/06/01), estableciendo en forma concordante con lo dispuesto en la ley 21.453 y el Decreto n° 1177/92, **que el factor de convergencia aplicable será el vigente a la fecha de cierre de cada venta, para todas aquellas que se declaren a partir de su entrada en vigencia.**

Que por último, mediante el Decreto nº 191/02 (B.O 29/01/02), vigente desde la fecha de su publicación, se derogó el factor de convergencia del Decreto n.º 803/01.

Que se desprende de las actuaciones administrativas que el servicio aduanero habría rechazado el pago de la solicitud de reintegro a la exportadora, por considerar que la exportación para consumo fue oficializadas con posterioridad al 29/01/02, cuando el factor de convergencia ya no tenía vigencia, con apoyo en lo dictámenes emanados en la actuación 12110-54-2005 “consulta de la firma Cargill S.A”, en los cuales se concluyó que acceder al pago de dicho beneficio implicaría consagrar la ultra-actividad de una norma derogada (Dictámenes n.º 02/05 y 2567/05), concluyéndose que opero la caducidad en los términos del art. 837 del C.A., cctes. Decreto n.º 1001/82 art. 95 (Dictamen n.º 3/05 (DI ASLA)), por considerar que la recurrente solicito el pedido del pago de reintegros, con fecha 06/07/2004, de forma extemporánea, (criterio sostenido por el TFN causa “Cargill S.A”).

La actora sostiene que se autoliquidó el importe correspondiente al factor de convergencia, por montos superiores a los reintegros, y por aplicación de lo dispuesto en la Instrucción General DGA 32/04 (SDGLTA) (DE TEEX), correspondía solicitar a la DGA que liquidará y pagará los reintegros por la operación de autos.

Que la operación, en cuestión, se oficializo con posterioridad a la derogación de la Resolución N° 470/01, que establecía que cuando a la mercadería exportada le correspondían reintegros y factor de convergencia, el mayor absorbía al menor, esto es que se pagaba el que resultaba mayor de los dos beneficios, corresponde considerar que las mismas están comprendidas igualmente dentro de la IG n.º 32/04, atento que la exportadora pudo considerarse con derecho a liquidar el factor de convergencia.

Por otro lado, el servicio aduanero interpreta que no le corresponden los reintegros solicitados, por cuanto “el pedido de pago de reintegro no fue requerido en tiempo y forma, y por lo tanto operó la caducidad para solicitarlos en los términos del artículo 837 del Código Aduanero en concordancia con el artículo 95 del Decreto Reglamentario N° 1001/82…” (v. Disposición N° 047/06 (AD NECO) y Resolución n.º 03/2013, aquí cuestionadas.

Desde ya adelanta, que no se concuerda con esta interpretación restrictiva de la aplicación del principio de la caducidad, por cuanto de la lectura del Decreto N° 1011/91, (normativa aplicable para hacer lugar al pago de los reintegros de autos) no surge que el mismo contenga norma que fije plazo alguno para solicitarlos, y como lo reseña la recurrente, la propia Administración así lo ha reconocido en el Aviso N° 6/01 DE TEEX (v. copia de aviso publicado en el B.O- a fs. 79 de las act. adm.).

Cabe agregar, que en el caso particular de autos, y en lo que se refiere a la caducidad del derecho para solicitar los reintegros, la exportadora pudo considerar que le correspondía dado la fecha en que registró la venta de la mercadería, el factor de convergencia que pedía en los propios permisos. La improcedencia del cobro del factor de convergencia para aquellas operaciones de exportación oficializadas con posterioridad a la derogación del mismo recién se decidió, en sede administrativa, en octubre del 2003, y la procedencia del reintegro del decreto 1011/91 en su totalidad, se autorizó con el dictado de la Instrucción N° 32/04 de fecha 22/4/04.

Dada la fecha, en que se dictó y publicó la referida Instrucción, si se aplicara el principio de caducidad que esgrime el servicio aduanero, la misma carecería de efectos en la práctica y habría devenido totalmente abstracta ya, a la fecha de su dictado.

En efecto, si tenemos en consideración que las DJVE tienen un plazo de validez para la exportación de la mercadería de 360 días, y que el beneficio del cobro del factor de convergencia se derogó el 29/1/02, nunca pudieron registrarse permisos de embarque invocando DJVE durante la vigencia del mismo más allá del 28/1/03 por lo que a la fecha del reconocimiento del derecho al cobro del reintegro -22/4/04- mediante el dictado de la Instrucción General 32/04, se encontrarían todas las operaciones caducadas a los efectos de solicitar el pago del reintegro que por la misma se reconoce.

Cabe recordar, que es regla de interpretación de las normas, dar pleno efecto a la intención del legislador, aplicando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, reconociendo como principio que las leyes y sus reglamentos deben interpretarse 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 (C.S.J.N., Fallos 304: 1733; 311:193; 312:1461; 316:2390). Adviértase que en el caso de autos, la interpretación del organismo aduanero importa privar de efectos a la expresa disposición contenida en el art. 6 de la ley 21.453, al decreto 1011/91, y a la Instrucción General N° 32/04.

Que habiendo la actora dado cabal cumplimiento a los requisitos que condicionan la procedencia del beneficio previsto en el Decreto n° 1011/91, conforme surge de las actuaciones administrativas y permisos de embarque agregados, y advirtiendo que dicha circunstancia no ha sido negada por la demandada, cabe concluir que resulta procedente el pago del beneficio que se solicita, para las operaciones en tratamiento.

Que, por las razones expuestas, **VOTO por:**

Revocar la Resolución N.º 03/2013 (AD NECO) dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea, con fecha 11 de enero de 2013, en la Actuación SIGEA N° 12091-50-2006 y 13289-5226-2013, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra la Resolución AD NECO Nº 47/06, haciéndose lugar al pago del reintegro solicitado por la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.F.I.A, en relación a la operación N.º 02 040 EC01 000070 P, con costas al Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N.º 03/2013 (AD NECO) dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea, con fecha 11 de enero de 2013, en la Actuación SIGEA N° 12091-50-2006 y 13289-5226-2013, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra la Resolución AD NECO Nº 47/06, haciéndose lugar al pago del reintegro solicitado por la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.F.I.A, en relación a la operación N.º 02 040 EC01 000070 P, con costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.03.03 19:30:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.03.03 20:31:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.03.04 17:10:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.04 17:11:06 -03:00