Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-39109971-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA Causa N° 39.897-A: "COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 39.897-A: "COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 19/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la Actuación N° 17134-1194-2016, mediante la cual se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma COFCO ARGENTINA S.A. (Ex. NOBLE ARGENTINA S.A. y, al momento del recurso, COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.) por considerar improcedente el procedimiento de repetición en función de lo normado en el artículo 1069 apartado 1 inciso b) punto 1 del C.A.

II.- Que a fs. 55/65 se presenta la actora, mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la antes referida resolución. En primer lugar, efectúa una completa reseña de los antecedentes que dieron origen a la causa. De este modo, señala que ante el dictado de la Resolución ONCCA 1487/08, interpuso recurso de reconsideración cuestionando su aplicación retroactiva y acreditando los volúmenes de adquisición de mercadería, no obstante lo cual, fue rechazado mediante Resolución 2463/09. Agrega que, ante los reclamos de la DGA en concepto de pago de diferencias de derechos de exportación derivados de la aplicación de la Res. ONCCA 1487/08, se solicitó el dictado de una medida cautelar ante la justicia federal, la cual fue denegada en primera instancia y finalmente concedida mediante sentencia de la Sala IV de la CNACAF. Paralelamente, y en disconformidad con lo resuelto en sede administrativa, manifiesta que promovió demanda impugnativa contra las Resoluciones ONCCA 2463/09 y 1487/08 y destaca los puntos que atacan su nulidad. Relata que, tras el dictado de sentencias desfavorables en primera y segunda instancia, recurrió ante la CSJN, la cual declaró nula por

arbitraria la sentencia de Cámara y finalmente, la Sala III de la CNACAF revocó las Res. ONCCA 1487/08 y 2463/09 considerándolas nulas. En adición, manifiesta que la aludida sentencia quedó firme en razón de que la Corte rechazó el recurso de queja deducido por el Estado Nacional. Sostiene que, con anterioridad a la resolución del proceso judicial, la DGA comenzó a formular cargos fundados en las Res. ONCCA 1487/08 y 2463/09, los cuales fueron oportunamente impugnados, y que el capital fue abonado bajo protesto, consignando expresamente que dicho pago no implicaba reconocer hechos ni derecho en favor de la DGA. Destaca que, posteriormente, promovió el correspondiente reclamo de repetición, el cual fue rechazado por la resolución aquí apelada con fundamento en la limitación contemplada en el art. 1069, inc. b). 1 del C.A. A continuación prosigue con los fundamentos del recurso. Considera que la resolución apelada resulta nula, de nulidad absoluta e insanable en tanto constituye un alzamiento de la DGA contra una sentencia judicial firme. Destaca que no se persigue reeditar la discusión sobre la procedencia de los cargos, sino que en este caso los mismos resultan nulos por declaración judicial firme que la DGA desconoce en la resolución. Alude al principio de confianza legítima y cita jurisprudencia relacionada al mismo. Hace referencia a la Nota N° 1814/08 mediante la cual la DGA manifestó que no resultaba posible la revisión de los cargos en el marco del procedimiento de impugnación. Cita un fallo de la Sala E de este Tribunal que considera idéntico al caso de autos. Efectúa diversas y pormenorizadas manifestaciones respecto de la tasa de interés aplicable y cita abundante jurisprudencia al respecto. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que, a fs. 72/82vta. el representante del fisco contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento, o bien surgieran de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas. Prosigue con una breve consideración de los antecedentes de la causa y, seguidamente, hace referencia al dictamen N° 38/2019. Considera que el pago voluntario extingue la obligación tributaria resultando improcedente el procedimiento de repetición en función de lo normado en el art. 1069 ap. 1 inciso b) pto. 1. Sostiene que la cuestión de fondo ha sido materia de discusión y debate en el marco del procedimiento de impugnación. Afirma que la vía elegida por la firma resulta improcedente toda vez que se reinserta una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante el procedimiento de impugnación. Cita los textos de los arts. 1053 y 1069 del C.A. y jurisprudencia que considera aplicable al caso. Entiende que encontrándose en trámite el procedimiento de impugnación, se excluye el examen del cargo en el procedimiento de repetición, ello a fin de evitar el trámite simultáneo de dos procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto, resultando inadmisible que una misma pretensión sea juzgada dos veces con la posibilidad de que se dicten sentencias contradictorias. Afirma desconocer el monto reclamado por la contraria, a la vez que rechaza la actualización del monto que se pretende repetir. En relación a los intereses, cita los arts. 811 y 812 del C.A. y jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Manifiesta que las tasas aplicables para los procedimientos de repetición son las que fija el Ministerio de Economía mediante resolución. Vuelve a citar jurisprudencia. Finalmente, ofrece y acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa, **SIGEA N° 17134-1194-2016** se inician a fs. 1/8vta. con la repetición promovida por la firma COFCO ARGENTINA S.A. en fecha 15/09/16 en relación al cargo N° 1635/08. A fs. 15/19 lucen copias de la presentación efectuada por la firma en fecha 28/09/11 informando el pago bajo protesto del referido cargo y el comprobante VEP por la suma de $ 1.358.526,17, solicitando la no aplicabilidad de intereses resarcitorios. A fs. 24/32 luce el pronto despacho de fecha 22/05/18 y copia de la sentencia de la Sala III de la CNACAF de fecha 16/03/2017 y de la sentencia de la CSJN de fecha 10/10/17. A fs. 42/43vta. luce sentencia de amparo de fecha 03/08/18. A fs. 45 se dicta el Informe Técnico N° 330/18 (SIS) de fecha 28/09/18 efectuado en relación al cargo N° 1635/08. A fs. 46 luce la Nota N° 57/2018 y a

fs. 47 la liquidación manual N° 11057LMAN017968S con estado “PAG” en relación al PE N° 08 057 EC01 005187 U, por la suma de $ 1.358.526,17. A fs. 48/54 lucen copias del cargo N° 1635/08 y constancias SIM del PE aquí involucrado. A fs. 61/62 luce copia autenticada de la Nota N° 1057/18 (SDG TLA). A fs. 63/64 luce copia autenticada de la Resolución N° 159/18 de fecha 19/04/18, mediante la cual se hace lugar a la impugnación y se revocan los cargos Nros. 1623 al 1638/08. A fs. 65/68 luce dictamen N° 38/2019 de fecha 24/01/2019. A fs. 69/72 luce la resolución N° 19/2019 (AD SALO) –aquí apelada- de fecha 01/02/19, mediante la cual se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución presentada por COFCO ARGENTINA S.A. A fs. 73/74 luce SICNEA notificando la referida resolución a la firma en fecha 4/02/19. A fs. 76/118 el apoderado de COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. acompaña documentación relativa a cambios societarios por distintos procesos de absorción, fusión y disolución. A continuación obra la constancia de interposición de recurso de apelación ante este Tribunal.

Que, como resultado de la prueba producida en autos, resulta oportuno señalar que a fs. 109/467 se agregaron copias certificadas de la Actuación N° **12509-778-2008**, la cual fuera remitida por la Aduana en la Causa N° 39.895-A, en trámite ante la Vocalía 18 de la Sala “F” de este Tribunal. En dicho expediente administrativo a fs. 1/31 luce la impugnación presentada en fecha 31/10/08 por la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de la aquí actora) en relación a varios cargos, entre ellos, el 1635/08. A fs. 33 luce el informe técnico N° 86/08 (SE FVEX) de fecha 06/10/08. A fs. 36/125 lucen constancias de notificación y las liquidaciones de los cargos 1623 a 1638/08. A fs. 131/133vta. luce copia de la presentación de fecha 14/09/11 mediante la cual se solicita la emisión de LMAN por el monto de los cargos 1630 y 1632/2008 a los fines de su pago, aclarando que el mismo se efectúa bajo protesto y sin que implique consentimiento alguno de la validez y legitimidad de las Res. ONCCA 1487/08 y 2463/09, a la vez que solicita la inaplicabilidad de intereses resarcitorios. A fs. 140/141 se agregan los comprobantes de pago de las LMAN N° 11057LMAN016434F y 11057LMAN016435G. A fs. 148/151 luce el dictamen N° 45/2012 de fecha 17/02/12. A fs. 153/157 obra la resolución N° 72/2012 (AD SALO) mediante la cual se declara parcialmente abstracta la cuestión de fondo respecto de los cargos 1630 y 1632/08 y rechazar la impugnación con relación a los intereses, intimándosele el pago de éstos. A fs. 160 luce planilla de liquidación de los intereses relativos a los cargos 1630 y 1632/08. A fs. 161/162 obra presentación de la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de la actora) solicitando la declaración de nulidad de la Res. 72/2012 atento considerarla violatoria de la medida cautelar dictada por la justicia. A fs. 170 y vta. la firma efectúa una presentación manifestando la inaplicabilidad del dictamen 245/2011 de la Procuración del Tesoro de la Nación mediante el cual se resuelve que no corresponde eximir (a otra firma) del pago de los intereses previstos en el art. 794 del C.A., respecto de cargos originados en relación a las Res. ONCCA 148708 y 1898/08. A fs. 177 se dicta la Res. 173/12 mediante la cual se anula la Res. 72/12. A fs. 179/193 lucen mails internos. A fs. 198/208 se agrega sentencia de la Sala III de la CNACAF de fecha 16/03/17 que declara la nulidad de las Res. ONCCA 2463/09 y 1487/08, y a fs. 210/211 la sentencia de fecha 11/05/17 que rechaza el recurso extraordinario. A fs. 214/219 obran mails internos. A fs. 220/221 luce el Dictamen N° 251/17 de fecha 29/11/17. A fs. 222/223 luce la Resolución sin número y sin fecha que resuelve hacer lugar a la impugnación y revocar los cargos N° 1623 al 1638/08. A fs. 224 luce la Nota N° 1626/2017 (AD SALO) de fecha 21/12/17 solicitando nuevo dictamen jurídico. A fs. 226/227 luce la Res. 159/2018 (AD SALO), de fecha 19/04/18, mediante la cual se resuelve hacer lugar a la impugnación y revocar los cargos 1623 al 1638/08. A fs. 230 luce SICNEA notificando la resolución a la firma en fecha 20/04/18. A fs. 231vta. luce constancia del Jefe de la Sec. Ec. Financiera informando que los cargos incluidos en la Res. 159/18 se encuentran pagados. A continuación se agregan los Anexos I, II, III, V, VI y VIII, los cuales contienen documentación aportada por la firma tal como certificaciones contables sobre existencia de mercadería, copias de los cargos, de los informes técnicos respectivos y de las destinaciones involucradas.

V.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la actora en su recurso de apelación.

Que la actora considera que la resolución apelada en autos resulta nula, de nulidad absoluta e insanable en tanto constituye un alzamiento de la DGA contra una sentencia judicial firme y que, como consecuencia de su dictado, el cargo formulado también resulta nulo. En relación a dicho planteo, cabe señalar que el mismo se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ..."* (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950). Si bien el párrafo transcripto refiere al proceso penal, en tanto que el sub-lite se controvierten cuestiones de derecho tributario material (repetición del importe pagado por el cargo formulado por la aduana en concepto de ajuste por Ley 26.351 y Decreto 764/08), el principio de la absorción de la invalidación por la impugnación también se aplica en el proceso civil; por ende, habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

VI.- Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de la aquí actora) inició con fecha **31/10/08** procedimiento de impugnación –en cuanto aquí interesa- respecto del cargo nro. 1635/08, dando origen al SIGEA N° 12509-778-2008, cuyas copias certificadas fueran agregadas a fs. 109/467 de autos. En virtud del Informe Técnico N° 86/08 (SE FVEX), se propició la formulación del referido cargo por la diferencia en el pago de los derechos de exportación en la destinación N° 08 057 EC01 005187 U, con fundamento en lo dispuesto en la Ley 26.351, el Decreto N° 764/08 y la Res. ONCAA 1487/08 (ver fs. 110/139vta. y fs. 143 de autos).

Que, por su parte, con fecha **28/09/11**, la firma involucrada solicitó la generación de LMAN a fin de proceder al pago –entre otros- del cargo nro. 1635/08, aunque bajo protesto y sin reconocer con el mismo la validez y legitimidad de las Res. ONCCA 1487/08 y 2463/09 (ésta última dictada como consecuencia del planteo de nulidad y del recurso de reconsideración interpuesto por la firma NOBLE ARG. S.A. contra la primera), a la vez que plantea la no aplicación de los intereses resarcitorios (ver fs. 15/17vta. del SIGEA N° 17134-1194-2016). Generada la LMAN 11057LMAN17968S, se procede a su pago por la suma de $ 1.358.526,17 (U$S 323.074 T.C. $ 4,2050) (ver comprobante de pago VEP de fs. 19 y LMAN con estado "PAG" de fs. 47 del SIGEA N° 17134-1194-2016). Luego, con fecha **14/09/16** COFCO ARGENTINA S.A. promovió la repetición de la suma abonada, con más sus intereses (ver fs. 1/8vta. del SIGEA N° 17134-1194-2016)

Que, paralelamente, con fecha **19/04/18** se dictó la Resolución N° 159/18 mediante la cual se hace lugar a la impugnación interpuesta y se revocan por ende los cargos Nros. 1623 al 1638/08. Lo resuelto se fundamentó en lo siguiente: *"… a la causa se acompañan los antecedentes judiciales en donde surge que la firma obtuvo sentencia favorable y de acuerdo a lo informado por la Div. Causas Contenciosas del Depto Judicial SGTLA – DGA recayó pronunciamiento de Sala III del Fuero Contencioso Administrativo, disponiendo admitir el recurso de*

Apelación interpuesto por Noble Argentina S.A., y, en consecuencia, revocar la Sentencia del 26/08/2013, declarando la nulidad de las resoluciones ONCCA 2463/09 y 1487/08. Que, con fecha 10/10/2017, la CSJN declaró INADMISIBLE El Recurso Extraordinario interpuesto por AFIP-DGA (conforme lo normado en el art. 280 CPCCN), y en la misma fecha la CSJN declaró INADMISIBLE la QUEJA interpuesta por AFIP-DGA. En consecuencia se encuentra firme la sentencia en contra de la AFIP-DGA. …". (ver fs. 337/338 de autos)

Finalmente, la Resolución Nº 19/2019 (AD SALO), aquí apelada, dictada en fecha **01/02/19** resolvió *"… NO HACER LUGAR a la solicitud de devolución intentada …"*, ello con fundamento en que *"…habiéndose debatido la cuestión en la impugnación, y estando la misma resuelta, ésta agota la vía administrativa seleccionada por el administrado (…) Que, atento el criterio vertido por la superioridad y Dictamen Jurídico N° 38/2019, (…) resulta aplicable el Art. 1069 inc. b), 1) del Código Aduanero en cuanto es claro al establecer que solo son susceptibles de repetición los pagos efectuados ante el requerimiento del Servicio Aduanero, siempre que la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación. …"* (ver fs. 69/72 del SIGEA N° 17134-1194-2016).

VII.- Que en relación al régimen jurídico aplicable al procedimiento de repetición cabe considerar que el art. 1068 del C.A. establece que *"Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las repeticiones de los importes en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera."* Y el art. 1069 apartado 1. del C.A.- en su parte pertinente- dispone que *"… Sólo son susceptibles de repetición: b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación: 1) no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación …"*

Que los artículos referidos no ofrecen dificultades interpretativas. La Corte Suprema ha afirmado en reiteradas oportunidades que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y, cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma. (Fallos: 345:938, 344:3156, 344:1411, 341:1322, entre muchos otros).

Que la vía de la repetición es un instituto especialmente regulado en el Capítulo Segundo del C.A., siendo un procedimiento especial, de interpretación restrictiva y aplicable únicamente en los supuestos y bajo las condiciones establecidas por el referido Código, que no se verifican en estos autos.

Que, en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, se señala que en el art. 1069 se establece una limitación en cuanto a la procedencia de la repetición de las cantidades pagadas a requerimiento del servicio aduanero, aclarando que en tales supuestos la repetición no es viable si la respectiva liquidación, en lo que aquí importa, hubiera sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación. Se indica que la razón de dicha limitación estriba en que, en esos casos, el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento del fisco en el curso del procedimiento indicado, donde pudo ejercer su derecho de defensa, de modo que la resolución que finalmente recayera, no podría ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento.

Que, del análisis de las actuaciones arrimadas a la presente causa, y especialmente de las copias certificadas agregadas en autos, resulta que el importe cuya devolución se persigue, es el que oportunamente le fuera requerido por la Aduana a COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. (actual denominación social) mediante el cargo N° 1635/08. El cual, si bien fue impugnado, también fue abonado, aunque bajo protesto. No obstante, como se vió en el considerando precedente, la Aduana revisó en sede aduanera la pertinencia del cargo formulado, resolviendo hacer lugar a la impugnación planteada por la aquí recurrente y revocando el mismo. De este modo, la resolución que deniega la repetición (Res. N° 19/2019 de fecha 01/02/19) no es susceptible de

apelación ante este Tribunal, asistiéndole razón al fisco en cuanto a que en el caso existió un procedimiento de impugnación previo (conforme lo establece el apartado 1 del art. 1069 inc. b) a fin de excluir los pagos susceptibles de repetición), durante cuya sustanciación la actora pudo haber planteado las cuestiones traídas ante esta instancia. A la vez que pudo haber intentado esta vía recursiva tras el dictado de la Resolución Nº 159/2018.

Que no escapa al presente análisis que la repetición aquí en trato, se inició el 14/09/16, es decir con anterioridad al dictado de la Res. 159/18 (19/04/18) por la cual se hiciera lugar a la impugnación impetrada por la recurrente e, incluso se expida la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (16/03/17). No obstante ello, el rechazo de la repetición por los fundamentos expuestos ut-supra, se apeló a este Tribunal el 20/02/19, es decir cuando la actora ya tenía conocimiento de la resolución a su favor del recurso de impugnación.

Que, no obstante, y si bien no procede expedirme sobre la repetición interpuesta por la aquí recurrente, no puedo dejar de resaltar que –tal como lo sostiene la actora-, no hay discusión alguna a tratar, atento a que la cuestión de fondo ya ha sido resuelta en el caso por la Sala III de la CNACAF mediante sentencia del 16/03/17, la que –como se dijo- se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Que, atento ello, se advierte que por el cobro (ahora) indebido de la suma abonada bajo protesto por la aquí recurrente en relación al cargo N° 1635/08, se produciría un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, aunque dicha decisión excede el marco de competencia de este Tribunal.

Que, por todo lo referido anteriormente, corresponde confirmar la resolución aduanera aquí cuestionada, toda vez que en este caso, habiéndose resuelto en sede administrativa la impugnación impetrada, la vía procesal elegida por la actora resulta improcedente a los fines pretendidos. Ello, en virtud de lo dispuesto por el art. 1069, apartado 1, inciso b) pto. 1 del C.A.

Que, a la luz de lo antes expuesto, se torna inoficioso pronunciarse en relación a las demás cuestiones planteadas.

VIII.- Que por la forma en la que se resuelve en la presente, propongo que se le impongan las costas a la actora.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar la Resolución Nº 14/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la Actuación N° 17134-1184-2016.

2.- Costas a la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a cuyos términos me remito, en tales aspectos, por motivos de brevedad.

II.- Así las cosas, la cuestión planteada en primer lugar, afinca en resolver si, iniciado el procedimiento de impugnación, el pago efectuado a posterioridad por el contribuyente, lleva implícito la inadmisibilidad de iniciar una acción de repetición.

En tal sentido, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas "COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Expte. N° 39.886-A (INLEG-2022-103478419-APN-VOCXIX#TFN, 28/09/2022) y COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/DGA

s/recurso de apelación", EX 2019-75059614-APN-SGASAD#TFN (INLEG-2023-33341924-APN-VOCXIX#TFN), entre otras, a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae.

Allí señalé que la cuestión no puede encontrar su cauce en una interpretación literal de las disposiciones del Código Aduanero y, por tales razones, a la hora de resolver el dilema, ante la pugna de los principios de estabilidad y verdad jurídica objetiva, en el marco del conflicto de valores o intereses tratado, no encuentro motivo para dar por clausurada la discusión, si es que, en definitiva, también es conveniente para el interés público que el contribuyente anticipadamente cumpla con lo dispuesto en el acto administrativo y no espere la resolución definitiva en sede administrativa.

En ese sentido, la conclusión del acto administrativo de considerar que el contribuyente no debió pagar la deuda y continuar con el procedimiento impugnativo para mantener la expectativa del reconocimiento de su situación jurídica constituye una decisión de injustificado rigor formal y comporta una exégesis de las reglas aplicables contraria al principio in dubio pro actione rector en la materia, que vulnera la garantía constitucional de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional).

Por lo señalado, entiendo que el rechazo de la solicitud de devolución con fundamento en lo dispuesto en el art. 1.069 del C.A., carece de fundamentos.

III.- En relación al fondo del asunto, considero que la Resolución Nº 19/2019 (AD SALO) dictada el 01/02/2019 en la Actuación SIGEA Nº 17134-1194-2016, por medio de la cual se rechazó el pedido de repetición de los derechos de exportación, debe ser revocada, por cuanto: a) de acuerdo a lo establecido por la ley 21.453, resultan 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 registrada mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (art. 6) (en autos, la fecha de cierre de venta fue 19/09/2007, DJVE 07 001 DJVE 004097 C), b) el dictado de la ley 26.351 (B.O. 16/01/2008) implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica, c) la ley 26.351 no puede ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria, desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios, d) la Resolución ONCCA N° 1487/2008, que resulta el fundamento de la decisión recurrida ante estos estrados, mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado de DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras indicadas no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada, en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario Nº 764/2008, fue nulificada en sede judicial en autos "Noble Argentina S.A. c/ EN-ONCCA-Resol 2463/09 s/ proceso de conocimiento", expediente Nº 21.881/2009.

IV.- Por consiguiente, resulta procedente el pedido de devolución efectuado por la actora.

En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, corresponde sea devuelta en moneda nacional de conformidad con resuelto por la Corte Suprema en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA" C1242, XLIX, toda vez que los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos.

V.- Sentado lo anterior, corresponde expedirme acerca de la tasa de interés aplicable al presente caso. Al respecto, 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 desatiendo 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.

VI.- 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 el reclamo 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:

1.- Revocar la Resolución Nº 19/2019 (AD SALO) dictada el 01/02/2019 en la Actuación SIGEA Nº 17134-1194-2016 mediante la cual se resolvió no hacer lugar a la solicitud de devolución presentada por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A., por aplicación del art. 1069, inc. b) ap. 1) del C.A..

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de PESOS UN MILLON TRESCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS VEINTISEIS CON DIECISIETE CENTAVOS ($1.358.526,17), a la que deberán adicionarse los intereses de acuerdo a lo señalado en los Considerandos V.- y VI.- del presente voto, que deberán computarse desde el 14/09/2016 -fecha de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago, con costas

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Confirmar la Resolución Nº 19/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la Actuación N° 17134-1184-2016.

2.- Costas a la actora.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.17 11:46:09 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: 2024.04.17 12:34:29 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: 2024.04.17 12:36:22 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 - GDE
Date: 2024.04.17 12:36:42 -03:00