Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-39128309-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA Causa N° 39.874-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° 39.874-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 Fallo Nº 015/19 (AD BABL), dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca en la Actuación N° 12564-1322-2016, mediante la cual se rechazó la devolución impetrada 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. 55/66 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. 75/86vta. 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° 5/2019. Considera improcedente la repetición iniciada respecto del cargo abonado por la actora, en tanto entiende que se re inserta así una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante el procedimiento de impugnación, ello en franca violación a lo establecido en el art. 1069 inc. b) ap. 1 del C.A. 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° 12564-1322-2016** se inician a fs. 1/8vta. con la repetición promovida por la firma COFCO ARGENTINA S.A. en fecha 09/09/16 en relación al cargo N° 51/08. A fs. 14/17 lucen copias de la presentación efectuada por la firma en fecha 29/09/11 informando el pago bajo protesto del referido cargo y el comprobante VEP por la suma de $ 937.368,09, solicitando la no aplicabilidad de intereses resarcitorios. Seguidamente y siguiendo la foliatura correlativa, se agrega la Actuación N° 12570-65-2008. De este modo, a fs. 21/23 luce el Informe Técnico N° 92/08 (SE FEBB) de fecha 28/10/08 efectuado en relación al PE N° 08 003 EC01 003419 H (DJVE N° 07 001 DJVE 004022 N). A fs. 25 obra la liquidación por la suma de U$S 222.917,50 y a fs. 27 el cargo N° 051/08 formulado por tal suma en concepto de “AJUSTE POR LEY 26351 Y DECRETO PEN 764/08”. A fs. 31 lucen las Notas Nros. 64/08 (SE FEBB) y 320 (DV FOBB). A fs. 32/46 obran agregadas constancias de notificaciones emitidas en relación a

diversos cargos, incluido el de autos. A fs. 47/53 obran agregadas copias autenticadas de los comprobantes de pago de diversas liquidaciones manuales en relación a los distintos cargos formulados, entre ellos el correspondiente al cargo N° 51/08 aquí involucrado (LMAN N° 11003LMAN012413M). A fs. 54 se tiene por presentado al representante de la firma y se le intima a la agregación de documentación, dicha providencia es notificada en fecha 5/12/16, según constancia de fs. 55 y vta. A fs. 56 y vta. la firma interpone revocatoria con fecha 13/12/16, la cual es rechazada a fs. 57. A fs. 58/68, en fecha 27/12/16, la firma acompaña documentación. A fs. 70/76 se agrega el original del escrito presentado por la firma informando el pago bajo protesto de fecha 28/09/11 y el LMAN respectivo. A fs. 77 luce la carpeta original conteniendo el permiso de embarque N° 08 003 EC01 003419 H (oficialización: 02/05/08). A fs. 87/95vta. luce pedido de pronto despacho de fecha 22/05/18 y copias de la sentencia de la Sala III de la CNACAF declarando la nulidad de las resoluciones ONCCA 1487/7 y 2463/09 y de la dictada por la CSJN rechazando el recurso de queja deducido por el Estado Nacional. A fs. 102/104 luce providencia de fecha 04/07/18. A fs. 107/109 luce sentencia de este Tribunal haciendo lugar al recurso de amparo. A fs. 110/111 lucen Notas DV CTRI N° 3442/18 y 6/2019 (SEC. SUMARIOS). A fs. 112 luce informe de la Sección Económico Financiera N° 13/2019. A fs. 113/117 se adjuntan prints de pantalla del SIM tras la consulta respecto de la destinación aquí involucrada, del histórico de liquidaciones, de la afectación de depósitos en la Scta. Maria y de la LMAN. A fs. 118/119 luce el Informe de la Sección Inspección Simultánea N° 02/19 de fecha 09/01/19. A fs. 122/123 luce copia autenticada de la Nota N° 1057/18 (SDG TLA) de fecha 25/10/18. A fs. 124/126 luce el Dictamen N° 05/2019 (DV RJU3) de fecha 15/01/19. Finalmente, a fs. 127/129 luce la resolución aduanera apelada en autos.

Que, como resultado de la prueba producida en autos, resulta oportuno señalar que a fs. 120/174vta. se agregaron copias certificadas de la Actuación N° 14930-22-2008, la cual fuera remitida por la Aduana en la Causa N° 39.870-A, en trámite ante la Vocalía 18 de la Sala “F” de este Tribunal. En dicho expediente administrativo a fs. 4/28 luce la impugnación presentada en fecha 5/12/08 por la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de COFCO ARGENTINA S.A.) en relación a varios cargos, entre ellos, el 51/08. A fs. 29/38 lucen constancias de notificación de los diversos cargos. A fs. 39 obra providencia de fecha 5/12/08 mediante la cual se tiene por presentado al representante de la firma, por iniciado el procedimiento de impugnación, se indica respecto de los agravios de inconstitucionalidad que los mismos deben ser tratados en sede judicial, se hace lugar a la prueba ofrecida, se tiene presente el planteo de nulidad, se tiene presente la cuestión federal y se ordena adjuntar los antecedentes de los cargos y las destinaciones relacionadas a los mismos. A fs. 40 y vta. luce constancia de notificación de la referida providencia en fecha 11/12/08. A fs. 41/66 se agregan los distintos informes técnicos, entre ellos el N° 92/08 relativo a la destinación aquí involucrada. Finalmente, a fs. 66 obra providencia de fecha 17/12/08 aludiendo a la agregación de las copias autenticadas de los cargos y de los sobres de las destinaciones involucradas, mientras que a fs. 66vta. lucen constancia del desglose de las destinaciones y sellos con motivo de refoliatura y acumulación de SIGEA en fecha 14/06/19.

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, mediante SIGEA N° 14930-22-2008 (cuyas copias certificadas fueran agregadas a fs. 120/174vta. de autos), la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de la aquí actora) inició con fecha 05/12/08 procedimiento de impugnación contra –en cuanto aquí interesa- el cargo nro. 51/08. En virtud del Informe Técnico N° 92/08 (SE FEBB), agregado a fs. 53/54 del referido expediente, se propició la formulación del referido cargo por la diferencia en el pago de los derechos de exportación en la destinación N° 08 003 EC01 003419 H, con fundamento en lo dispuesto en la Ley 26.351, el Decreto N° 764/08 y la Res. ONCAA 1487/08. En la misma fecha de presentación de la impugnación, la Aduana tuvo por iniciado el procedimiento respectivo.

Que, por su parte, y conforme surge del SIGEA N° 12564-1322-2016 (y su acumulado 12570-65-2008), con fecha 29/09/11, la firma involucrada solicitó la generación de LMAN a fin de proceder al pago del cargo nro. 51/08, 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 original de dicha presentación a fs. 78/83). Generada la LMAN 11003LMAN012413M, se procede a su pago por la suma de $ 937.368,09 (U$S 222.917,50 T.C. $ 4,2050) (ver comprobante de pago VEP de fs. 17 y LMAN con estado “PAG” de fs. 117). Luego, con fecha 09/09/16 COFCO ARGENTINA S.A. promovió la repetición de la suma abonada, con más sus intereses. Finalmente, y tras la sentencia que resolviera el recurso de amparo interpuesto por la firma ante este Tribunal, la Resolución Fallo N° 015/2019 (AD BABL) -aquí apelada- resolvió *“RECHAZAR la devolución impetrada, por ser improcedente el Procedimiento de Repetición en función de lo normado en el Artículo 1069 Apartado 1 inciso b) Punto 1) de la Ley N° 22.415.”*, ello con fundamento en que existe *“… en forma previa un Procedimiento de Impugnación promovido por la Firma Exportadora, basado en idénticos fundamentos que la devolución de tributos impetrada. …”*.

VII.- Que el art. 1069 del CA dispone que: *“1. Sólo son susceptibles de repetición: a) los pagos efectuados en forma espontánea; b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación: 1°) no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación; o 2°) no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.”*.

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 tal como lo manifiesta la recurrente, el importe cuya devolución se persigue, es el que oportunamente le fuera requerido por la Aduana mediante el cargo N° 51/08, que, si bien fue impugnado, también fue abonado -aunque bajo protesto- con anterioridad a que la Aduana hubiera hecho cualquier tipo de revisión al respecto. Tal es así que, conforme surge de las copias certificadas de la actuaciones administrativas N° 14930-22-2008, el referido cargo fue impugnado el 05/12/08 y en la misma fecha se tuvo por iniciado el procedimiento, sin que hubiera ningún tipo de sustanciación en el procedimiento impugnatorio, salvo la agregación de los informes técnicos y de los cargos, entre los que se encuentra el involucrado en autos. Es más, la propia resolución aduanera aquí apelada reconoce que *"… la Firma en cuestión inició procedimiento de Impugnación mediante Actuación SIGEA 14930-22-2008 en diciembre de 2008, contra el cargo mencionado anteriormente, habiéndose abonado el monto correspondiente al capital del mismo, encontrándose a la fecha, dicho procedimiento, pendiente de resolución. …"*.

Que, en concordancia con lo expuesto, considero aplicable al caso de autos lo resuelto por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el Expediente 8107/2018 "CGG Trading Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (Sentencia de fecha 30/10/18) en cuanto establece que *"… la actora pagó el importe reclamado con anterioridad al pronunciamiento de la administración en el procedimiento de impugnación, por lo cual, no ha existido una resolución final con respecto a la revisión de la liquidación. En otras palabras, la Administración no ingresó al análisis de la impugnación interpuesta…"*. Seguidamente agrega que *"El accionante decidió pagar la liquidación "bajo protesto" y desistir, de esa manera, del procedimiento de impugnación oportunamente iniciado. De esta forma no se advierte que se haya configurado el supuesto que no permite el procedimiento de repetición, esto es, la revisión de la liquidación en el marco de un procedimiento de impugnación."*. Y finalmente concluye que *"… ante la inexistencia de revisión en el procedimiento de impugnación, privar a la recurrente de iniciar el proceso de repetición importaría una flagrante violación del derecho de acceso a una tutela judicial efectiva."*.

Que, por los motivos reseñados *supra* y dado que, como se vio, no existió pronunciamiento definitivo sobre los fundamentos presentados por la actora en el procedimiento de impugnación sustanciado en relación al cargo N° 51/08, aquí involucrado, el rechazo de la solicitud de repetición dispuesto en la resolución aduanera, en función de lo normado en el art. 1069 ap. 1 inciso b) punto 1 del C.A., carece de fundamentos.

VIII.- Que, no obstante, y a mayor abundamiento, resulta oportuno señalar que la ley 21.453 que regula la exportación de productos agrícolas, estableció un sistema de registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) siendo aplicables los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º de la ley citada). Por su parte, la ley 26.351, en su artículo 1º, estableció que "*Cuando se produjera un incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios alcanzados por las disposiciones de la Ley Nº 21.453, en el período comprendido entre el Registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y el de la oficialización de la correspondiente Destinación de Exportación, los exportadores deberán acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento*". Seguidamente, su artículo 2º prescribe que "*Quienes no satisfagan los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación para el cumplimiento del artículo 1º, deberán tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación, entre las vigentes a la fecha del registro de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) o a la fecha de oficialización de las respectivas*

destinaciones de exportación". Por su parte, mediante su art. 4º estableció la vigencia de la misma, fijando la retroactividad de la norma, alcanzando a las DJVE "*... que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley*".

Que el Decreto 764 del 12 de mayo de 2008, reglamentario de la Ley 26.351, mediante su art. 2º estableció que "*... las disposiciones de la Ley 26.351 serán aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la Ley 21.453, cuando la oficialización de las respectivas destinaciones de exportación sea posterior al 9 de noviembre de 2007*". En esta última fecha entró en vigor un aumento de alícuotas dispuesto por el entonces Ministerio de Economía y Producción, instrumentado por las Resoluciones Nros. 368/07 y 369/07.

Que, en su correlato, se dictó la Resolución ONCCA Nº 1487/08 (al amparo de la cual la Aduana reclamara la diferencia tributaria cuestionada en autos) mediante la que se hizo saber a la AFIP un listado con las DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras no habrían acreditado oportunamente la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la ley Nº 26.351 y su decreto reglamentario Nº 764/08. En el detalle de ese listado se encontraba, entre otras, la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de la actora), lo que motivó el cuestionamiento de dicha Resolución por parte de ésta última, interponiendo recurso de reconsideración, el cual fue rechazado mediante la Res. 2463/09. Tal situación, conllevó la formulación de cargos por parte de la Aduana reclamando diferencias en concepto de derechos de exportación y, en contraposición a tales reclamos aduaneros, la vía judicial recorrida por la firma que culmina con la sentencia de Cámara acompañada por la actora a fs. 45/50, cuya autenticidad fuera reconocida por el propio representante del fisco en oportunidad de la Audiencia prevista en el art. 1151 del C.A. (ver fs. 100 y vta. de autos).

Mediante dicha sentencia, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió declarar la nulidad de las resoluciones ex ONCCA Nros. 2463/09 y 1487/08 (ver copia de dicha sentencia de fecha 16/03/2017, agregada a fs. 45/50 de autos y a fs. 89/94 de las actuaciones administrativas).

Que, para así resolver, la Cámara sostuvo que: *"…la presunción de legitimidad de las resoluciones ONCCA nros 1487/08 –y su confirmatoria- y 2463/09 no puede ser mantenida, puesto que no se hallan explicitadas la motivación ni los antecedentes de hecho (causa) referidos a la situación singular de la actora, pues sólo se encuentra expresada de modo general la falta de acreditación, por parte de los exportadores incluidos en el anexo I, de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación. A su vez, la inclusión en el anexo I es resorte de una pretensión tributaria y que la reglamentación de la ley 26.351 exigen considerar toda la documentación que se estime necesaria para la efectiva constatación de la tenencia o adquisición de granos; razón por la que el procedimiento no puede válidamente agotarse en el examen de la información derivada de los formularios C 18 de compra de mercadería para exportación."* En referencia a la validez de ambas resoluciones declara que las mismas *"… resultan nulas por no encontrarse debidamente explicadas las razones por las que se incluyeron en su anexo I las DJVE documentadas por la parte actora, vulnerando su derecho a obtener una decisión debidamente fundada de conformidad con lo dispuesto en el art. 1º, inciso f), apartado 3 de la ley nacional de procedimientos administrativos…"*. Y concluye que *"…la incorporación de la actora en la resolución dictada por la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) Nº 1487/08, en la que se informó a la AFIP que Noble Argentina SA no había acreditado la tenencia o adquisición de ciertos productos agropecuarios registrados en 16 DJVE (declaraciones juradas de venta al exterior) con anterioridad al 09/11/2007, resulta arbitraria e ilegítima en razón de la orfandad probatoria que presenta el acto impugnado y la falta de refutación concreta y objetiva a las defensas y la prueba aportada. Por consiguiente, corresponde declarar la nulidad de la citada resolución en lo que a aquél respecta quedando sin efecto las consecuencias a las que diera lugar (en igual sentido, esta Cámara, esta Sala, causa nº 16652/08 in re "Tomás Hnos. S.A. c/ EN-*

ONCCA-Resol. 1487/08 s/ Amparo", sentencia del 19/03/2009; Sala II, causa nº 15294/11 in re "Lartirigoyen y Compañía SA c/ EN-Mº Economía – ONCAA- Resol. 1487/08 y 5581/10 (S01255788/10) y otros s/ proceso de conocimiento", sentencia del 06/05/2014). …".

Que lo resuelto por la Sala III de la CNACAF se encuentra firme a la fecha de la presente, conforme surge del Expediente 21.881/2009 al ingresar en el Sistema de Consulta Web del Poder Judicial de la Nación (http://scw.pjn.gov.ar). (ver Acuerdo de fecha 11/05/2017 mediante el cual se resuelve rechazar el recurso extraordinario deducido por el fisco, quedando firme el pronunciamiento emitido por la Sala III de la CNACAF en fecha 16/03/2017).

Que, en consecuencia, teniendo en consideración lo expuesto y atento el estado procesal de la mencionada causa, en la que se ha declarado la nulidad de las Resoluciones 1487/08 y 2463/09, no cabe más que aplicar al caso lo resuelto en los autos "NOBLE ARGENTINA S.A. c/EN-ONCCA-Resol 2463/09 s/Proceso de Conocimiento" Expte. 21881/2009, y remitirse a los fundamentos expuestos en la sentencia allí dictada.

Que por los motivos expuestos en el considerando VII, y en razón de la nulidad de la resolución ONCCA 1487/08 declarada por la justicia federal, que torna nulo asimismo el cargo N° 51/08 formulado a su amparo, resulta procedente la solicitud de devolución efectuada por la actora.

IX.- Que en cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, ha sentenciado el Máximo Tribunal en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA" C1242, XLIX lo siguiente: *"7°) Que, sentado lo que antecede, cabe poner de relieve que en el caso de autos (confr. fs. 93/112 del expediente administrativo 13289-17409-2008 y lo señalado por la cámara a fs. 87 vta.), 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, pues -de acuerdo con la doctrina del precedente E.222.XLI. "Editorial Perfil S.A.", sentencia del 12 de agosto de 2008-, en las condiciones indicadas, no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02"*.

"*8°) Que, a mayor abundamiento, el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos" (el subrayado no corresponde al original). En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares"*.

Que siendo ello así, a los fines de la devolución de lo abonado indebidamente, deberá tenerse en consideración que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva ha sido abonada en pesos (ver fs. 17 de las act. adm.).

Que por los motivos expuestos corresponde revocar la resolución apelada y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos novecientos treinta y siete mil trescientos sesenta y ocho con 09/00 ($ 937.368,09), a la que deberán adicionarse los intereses del art. 811 del CA que deberán computarse desde el 09/09/2016 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

X.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte vencida.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución Fallo Nº 015/19 (AD BABL), dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca en la Actuación N° 12564-1322-2016.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de pesos novecientos treinta y siete mil trescientos sesenta y ocho con 09/00 ($ 937.368,09), a la que deberán adicionarse los intereses del art. 811 del CA que deberán computarse desde el 09/09/2016 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Costas a la vencida.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV 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 (en el caso bajo análisis el procedimiento no fue sustanciado ni resuelto), 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.- Así las cosas, considero que la Resolución Nº 015/2019 (AD BABL) dictada el 17/01/2019 en la Actuación SIGEA Nº 12564-1322-2016, 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 14/09/2007, DJVE 07 001 DJVE 004022 N), **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 015/2019 (AD BABL) dictada el 17/01/2019 en la Actuación SIGEA Nº 12564-1322-2016 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 NOVECIENTOS TREINTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO CON NUEVE CENTAVOS ($937.368,09), 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 09/09/2016 -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.- Revocar la Resolución Fallo Nº 015/19 (AD BABL), dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca en la Actuación N° 12564-1322-2016.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de pesos novecientos treinta y siete mil trescientos sesenta y ocho con 09/00 ($ 937.368,09), a la que deberán adicionarse los intereses del art. 811 del CA que deberán computarse desde el 09/09/2016 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.17 11:39:46 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 12:26:37 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 12:58:21 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 - GDE
Date: 2024.04.17 12:58:46 -03:00