2541/2025 "SANCOR CUL (TF 34115-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 8 de abril de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1°) Que, a fs. 86/90vta., el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría, confirmó la resolución DI RALP 56/13, recaída en la actuación SIGEA 12574-309-2007, en cuanto había denegado la repetición de la diferencia de derechos de exportación reclamada por la actora; con costas a su cargo.

Para resolver como lo hizo, mencionó que mediante el permiso de embarque involucrado en esta actuación (06 008 EC01 008844R) la actora había exportado leche entera en polvo de la PA 0402.21.10.900M. Agregó que el pedido de devolución se fundaba en que, al momento de oficializar la destinación, incurrió en un error involuntario y no utilizó la ventaja DEREXPINCLUFOB prevista por el Sistema Informático Malvina, por lo que no se aplicó el coeficiente que hubiese correspondido y los derechos de exportación quedaron incluidos en la base de imposición.

Señaló que el Fisco había denegado la repetición en el entendimiento que el sistema se basaba en la fiabilidad e inalterabilidad de lo declarado, y que, tanto en el permiso de embarque como en la declaración de los elementos relativos al valor de exportación (OM 1993/2), la actora había indicado que los derechos de exportación no estaban incluidos en el valor FOB.

La mayoría entendió, al igual que el demandado, que la devolución resultaba improcedente por el principio general de inalterabilidad de lo declarado (art. 321, CA). Y agregó que no correspondía examinar si los derechos habían sido efectivamente incluidos en la base de imposición a partir de la estructura de costos de la empresa, ya que ese medio de prueba no se no se ajustaba a la limitación razonable impuesta por el legislador en aras a preservar la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones jurídicas. En ese sentido, precisó que la normativa en vigor autorizaba la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando la inexactitud fuere comprobable de su simple lectura o la de los documentos anexos a ella.

2°) Que, disconforme, a fs. 94/99vta. interpuso y fundó apelación la **parte actora**, que se concedió a fs. 104 y no fue contestada.

En sustancia, planteó que la decisión apelada, sin desconocer que los derechos de exportación fueron mal calculados y abonados en demasía, obvió todo lo atinente al procedimiento de repetición establecido en el propio Código Aduanero. Especificó que el recurso reglado en el artículo 1068 está previsto para aquellos casos en que el derecho a obtener la devolución se encuentra controvertido o merece prueba, y que tiene sustento en el principio general de ilegitimidad del enriquecimiento sin causa. Para concluir, citó jurisprudencia favorable a su pretensión en casos análogos al presente.

FISCALIA

3°) Que, con relación al **planteo de fondo**, ante todo, corresponde aclarar que el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera de exportación establecido en los artículos 321 y 322 del Código Aduanero tiene sus efectos en el plano tributario e infraccional, pero no afecta la posibilidad de analizar su corrección, aún después del libramiento de la mercadería, en el marco de un procedimiento de impugnación contra el cargo que se formule, o bien, en una acción de repetición —como la que aquí se intenta—, siempre que se demuestra que se hubieren pagado los tributos por un error justificado o sin causa (cfr. Sala I, causa nº 3.011/01, "Etma SACIF E I (TF 10193-A) c/DGA", sentencia del 22/05/08).

De allí que se encuentre legalmente prevista la facultad de reclamar la devolución de los importes indebidamente abonados, dentro del período que la ley concede, en los artículos 809 a 819 del Código Aduanero.

4°) Que, en la causa, la diferencia de tributos reclamada se origina en la existencia de un error al oficializar el permiso de embarque debido a que, al abonar los derechos de exportación, no se hizo uso de la opción DEREXPINCLUFOB y no se aplicó el coeficiente estipulado para ese tipo de operación, lo que determinó que se abonaran tributos de exportación calculados sobre una base imponible de la que no se sustrajo la incidencia de los derechos de exportación en los términos del artículo 737 del código; hecho que resultó probado a partir de la evaluación de la estructura de costos de la empresa Sancor Cul que efectuó el perito contador designado en el marco de esta actuación (v. fs. 50/53vta.).

5°) Que, en materia de repeticiones, corresponde al *solvens* acreditar el pago y el error en que se habría incurrido como recaudos para ejercer la acción (confr. Sala III, *in re* "El Marisco SA (TF 24493-A) c/ DGA", causa nº 17.853/09, sentencia del 15/06/10; Sala II., in re "Basso SA (TF 24888-A) c/ DGA", causa nº 154/10, sentencia del 07/12/10).

Por ello, en la medida en que fue razonablemente demostrado que la liquidación contenía un error por el cual se vulneraba lo dispuesto por la ley -toda vez que no se aplicó el coeficiente sobre el valor FOB declarado, pese a que los derechos de exportación se tomaron en cuenta en la determinación del costo final del producto-, es dable concluir que **se trató de un pago sin causa y resulta procedente la devolución de los importes abonados en exceso**.

Además, debe ponderarse que, tanto la imposición de un tributo como su *quantum,* deben surgir de la propia ley que lo establezca. Por consiguiente, cuando el importe que se abone para cumplir con la obligación tributaria no resulte procedente conforme a la ley –que es el supuesto que se plantea en autos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 737 del Código Aduanero-, su devolución constituye un derecho de quien ha pagado sin causa (arts. 499, 784 y 792 del Código Civil) o en exceso, y un correlativo deber para el Fisco (cfr. ALSINA-BARREIRA-BASALDÚA-COTTER MOINE-VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero Comentado*, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 921).

Por todo lo expuesto, cabe aceptar que la actora incurrió en un mero error material que no puede perjudicarla cuando omitió aplicar el coeficiente correspondiente

sobre el valor FOB declarado; pues una solución contraria importaría la lisa y llana derogación de la acción de repetir los importes indebidamente abonados por parte del contribuyente, reglada en los Códigos Civil y Aduanero.

Se deja constancia que igual criterio mantuvo esta Sala, entre otras, en las causas 47726/12 “Sancor Cul (TF 26219-A) C/DGA”, sentencia del 7/5/13; 42608/12 “Sancor Cul (TF 26564-A) C/ DGA”, sentencia del 22/8/13; y 82/13 “Sancor Cul (TF 26565-A) c/ DGA”, sentencia del 29/8/13; todas las cuales quedaron firmes en lo que respecta a la procedencia de la repetición.

FISCALIZADO

6°) Que, en cuanto al modo en que se determinarán los importes a restituir por la Aduana y la moneda que debe emplearse para su cancelación, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en la causa C.1242.XLIX “Cencosud SA (TF 29535-A) c/ DGA”, sentencia del 15/5/14.

Allí interpretó que el artículo 20 de la ley 23.905 regula la moneda en que se determinarán los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y los instrumentos que pueden emplearse para su cancelación, pero *“en modo alguno se refiere a la forma en que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación*” (consid. 6º).

Más adelante, precisó: “*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…*” (consid. 7º).

En consecuencia, la diferencia reclamada deberá determinarse en pesos con arreglo al tipo de cambio vigente en la fecha en que se realizó el pago (v. fs. 19, act. adm.). Asimismo, dicha suma devengará intereses desde el reclamo de repetición y hasta la fecha de efectiva puesta a disposición de los fondos, conforme lo dispuesto en el artículo 811 del Código Aduanero (en igual sentido, cfr. esta Sala, causa 18725/24 “Sancor Cul (TF 30416-A) c/ DGA”, sent. del 3/12/24).

7°) Que, dado el modo en que se decide, las **costas de ambas instancias** se imponen al demandado vencida (arg. arts. 1163 y 1182 del CA; y arts. 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Hacer lugar al recurso interpuesto, revocar la decisión apelada y **admitir la repetición con el alcance indicado en el considerando 6°** de la presente.

2) Imponer las **costas de ambas instancias** al Fisco Nacional.

Fecha de firma: 08/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

3) En atención a la intimación cursada en el punto V del proveído del 24/2/25, notificado a la parte actora en igual fecha, sin que aquélla cumpliere con la obligación de liquidar la suma adeudada en concepto de tasa de justicia, corresponde aplicar **astreintes** de $1000 diarios a partir del quinto día de notificada la presente, hasta tanto se proporcionen los elementos necesarios para la determinación del tributo.

Sin perjuicio de lo expuesto, a fin de no demorar el trámite del expediente, cabe remitir los autos al Representante del Fisco para que determine el monto de la tasa de justicia a exigir (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

Regístrese, notifíquese y siga la causa con la remisión el Representante del Fisco.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 08/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA