18725/2024 "SANCOR CUL (TF 30416-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, diciembre de 2024.

FALLO FIRMADO

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1°) Que, a fs. 192/194vta., el **Tribunal Fiscal de la Nación** revocó las resoluciones AD ASAT 1158, 1159, 1160, 1161, 1155 y 1173, todas de 2011, y **admitió la repetición** de la suma de U$S 5.452,05, que la actora había abonado en exceso en concepto de derechos de exportación. Aclaró que dicho importe debía convertirse a pesos al tipo de cambio vigente en la fecha en que se había realizado cada pago -por aplicación de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Cencosud SA (TF 29535-A) c/ DGA", del 15/5/14-, y que devengaría intereses desde cada reclamo de repetición hasta la fecha de efectiva puesta a disposición de los fondos, conforme lo dispuesto en el artículo 811 del Código Aduanero.

Impuso las costas al Fisco Nacional.

Para resolver como lo hizo, mencionó que mediante los permisos de embarque involucrados en esta actuación (05 001 EC01: 109881M, 109821G, 126107C, 109828N, 124533D y 114207A) la actora había exportado productos alimenticios de las PA 1901.90.90.000B y 0406.90.10.900Y. Agregó que el pedido de devolución se fundaba en que, al momento de oficializar las destinaciones, 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 las repeticiones con fundamento en que el sistema se basaba en la fiabilidad e inalterabilidad de lo declarado, y que, tanto en el formulario OM 1993A SIM como en el OM 1993/2, la actora había incluido los derechos de exportación en el valor FOB.

Sostuvo que debía determinarse si los derechos fueron efectivamente incluidos en la base de imposición de cada permiso de embarque, para así justificar la devolución de lo abonado en exceso.

Explicó que la exclusión de los derechos de exportación de la base imponible, establecida en el artículo 737 del Código Aduanero, tenía por objeto evitar la liquidación de los tributos sobre una base de cálculo que incluyera, a su vez, el importe de los eventuales derechos que debían pagarse.

Evaluó las conclusiones de la pericia contable producida a fs. 151/154*bis* vta., donde se sostuvo que los derechos de exportación estaban incluidos en los costos variables tenidos en cuenta en el valor FOB final declarado en cada operación de exportación, y, sobre esa base, determinó que la devolución era procedente.

Aclaró que el principio de inalterabilidad de la declaración jurada aduanera no obstaba las solicitudes de repetición siempre que, como ocurría en el caso, estuviese acreditada la existencia de un pago mayor al que imponían las normas aplicables, y un consiguiente enriquecimiento sin causa del Fisco.

Por último, con respecto a las costas, consideró que no había motivos para apartarse del principio general.

2°) Que, disconforme, a fs. 205 interpuso apelación el **Fisco Nacional**, que se concedió a fs. 206, se fundó a fs. 209/213 y fue contestada a fs. 216/221.

Insistió en que la propia actora había provocado la inclusión de los derechos de exportación en la base de imposición al no tildar la opción correspondiente durante el registro de las destinaciones, y no completar debidamente la declaración de valor anexa a esas destinaciones. Insistió también en la inalterabilidad de lo declarado, y en los principios de veracidad y exactitud sobre los cuales reposa todo el sistema aduanero.

Agregó que la actora carecía de legitimación activa, en la medida en que los fundamentos de su pretensión implicaban reconocer que el tributo había sido trasladado al importador del exterior; lo cual obstaba la repetición. Citó jurisprudencia en sustento de esta interpretación.

3°) Que, en lo que concierne a la prueba de la no traslación del tributo como presupuesto de procedencia de la acción de repetición, la apelación del Fisco es inadmisible por infracción al deber de buena fe procesal (arg. art. 34, ap. 5º, inc. d, del CPCCN) y al principio de preclusión. Esto en consideración a lo dispuesto por los artículos 1146 y 1149 del Código Aduanero, y a que la **falta de legitimación** no había sido opuesta en la contestación del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación (v. fs. 31/37).

Si bien ello exime a esta Cámara de toda otra apreciación, puesto que no le corresponde involucrarse en cuestiones que no han sido propuestas en la anterior instancia (arg. art. 277 del CPCCN, aplicable en virtud de la remisión que efectúa el art. 1182 del CA), cabe dejar a salvo que el Código Aduanero no requiere acreditar dicho extremo como requisito para repetir los tributos abonados (v. arts. 1068 y ss.), como sí lo hace el artículo 81 de la ley 11.683 (doctr. esta Sala, causa 20415/21 “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”, sent. del 31/5/22; entre otras).

4°) Que, con relación al planteo de fondo, ante todo, corresponde aclarar que el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera de exportación

18725/2024 “SANCOR CUL (TF 30416-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

FIRMADO

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.

5°) Que, en la causa, la diferencia de tributos reclamada se origina en la existencia de un error al oficializar los permisos 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.

Así fue valorado por el Tribunal Fiscal de la Nación en ejercicio de facultades que le son propias y que, como principio, no es dado revisar en esta instancia (arg. art. 1180, inc. b, CA; doctr. Fallos 300:985; Sala I, causa “Scioli”, sent. del 14/12/93; Sala III, causa “Schmid, Walter Edmundo”, sent. del 26/10/84; Sala V, causas “Aspitarte y Cía S.a.”, sent. del 14/8/95, “Seysu S.R.L.”, sent. del 25/3/96, “Zeneca S.A.”, sent. del 26/8/98 y “DGA [en autos Procter & Gamble Soc. Col TF 19609-A]”, sent. del 21/9/06; entre otras).

6°) 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 (cfr. Sala III, *in re* “El Marisco SA (TF 24493-A) c/ DGA”, causa nº 17.853/09, sentencia del 15/6/10; Sala II., in re “Basso SA (TF 24888-A) c/ DGA”, causa nº 154/10, sentencia del 7/12/10).

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 de los productos —, 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 (confr. ALSINA-BARREIRA-BASALDÚA-COTTER MOINE-VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero Comentado*, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 921).

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.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la decisión de fs. 192/194vta.; con costas (art. 68, primer párr., CPCCN).

El juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y siga la causa con lo ordenado el 26/11/24.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

Fecha de firma: 03/12/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#39439111#437694798#20241203085057359