República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-102684626-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Septiembre de 2022

Referencia: Sentencia expediente “Aceitera General Deheza S.A c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”; Expte. nro. 34.837-A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados “Aceitera General Deheza S.A c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”; Expte. nro. 34.837-A.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que a fs. 11/21, la actora, por apoderado interpone recurso de apelación contra la Resolución-Fallo Nro. 900/12 (AD MEND) dictada por el Administrador de la Aduana de Mendoza en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-35131-2007, por la que se rechaza la impugnación interpuesta contra las liquidaciones manuales 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F formuladas por la aduana, por las que se exige la restitución de los importes pagados en demasía en concepto de reintegros a la exportación.

Relata que durante los años 2002 a 2004 efectuó numerosas exportaciones de mercaderías que estaban beneficiadas con reintegros impositivos por distintas aduanas del país, que fueron liquidados sobre la base de cálculo establecida siguiendo las disposiciones del Decreto 1011/1991 -por la resolución Gral AFIP 1342/2002- y posteriormente el 24/3/2004, con posterioridad a las operaciones efectuadas por la empresa, la aduana impartió la Instruccion General 1/04, en la que dispuso que debe deducirse para establecer la base de reintegro impositivo, además de los conceptos ya consignados en la Resolución AFIP Nro. 1342, el importe de los derechos de exportación que gravan la mercadería. Indica que, posteriormente, por la resolución general 1921/05 recepta las disposiciones de la IG 1/04 en cuanto a la base para liquidar los reintegros. Agrega que por la Instrucción General 1/06 la DGA instruye que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29/3/2004 (fecha de entrada en vigencia de la IG 1/04) se formulen cargos para los casos en que se hubiere utilizado una base incorrecta y se hubieren pagado estímulos en demasía. Señala que los cargos formulados intimando la devolución de los reintegros que a criterio del servicio aduanero habían sido abonados en demasía fueron impugnados. Pide que se revoque la resolución apelada invocando la nulidad de la exigencia fiscal que cuestiona. Plantea la nulidad de lo cargos (LMAN) sosteniendo que son nulos de nulidad absoluta e insanable según lo dispuesto por los arts. 7° y 14° de la Ley 19.549 por vicios en la causa, por no haberse incorporado a las actuaciones administrativas los

permisos de embarque que darían origen a los reclamos aduaneros. Señala que la mera mención de dichos permisos obtenidos desde un listado informático no puede constituir antecedente válido para el reclamo que se efectúa. Ello así, pues en principio esos listados o datos informáticos relativos a los permisos de embarque no contienen toda la información de cada operación y, en particular, no contienen información básica necesaria para la procedencia formal de los reclamos, como por ejemplo, el efectivo cobro de reintegros o la existencia de una comisión al extranjero en la operación. Considera que esta negativa infundada de la aduana violenta el derecho de defensa de su mandante, que afronta un reclamo por restitución parcial de reintegros percibidos, sin poder verificar si efectivamente percibió tales reintegros, si las operaciones se encuentran correctamente citadas y cumplidas por las cantidades que el servicio aduanero considera, si se practicaron correctamente los cálculos del reclamo -incluso con la nueva interpretación sostenida por la Aduana-. Finalmente plantea la improcedencia de la pretensión fiscal invocando que el reclamo de devolución se opone a lo dispuesto por el artículo 793 del Código Aduanero, el cual recogió la doctrina de la C.S.J.N sobre la que se explaya. Señala que en el caso es indudable que los reintegros habrían sido abonados conforme la interpretación establecida con carácter general por el Sr. Director Gral. de Aduanas. Refiere a lo dispuesto por la Res. Gral Afip 1342/2002 y señala, en cuanto aquí interesa, que la misma definió que el valor para el cálculo del reintegro impositivo era el valor FOB de la mercadería con la deducción de los siguientes conceptos: eventuales ajustes; el valor de las mercaderías de importación temporaria incorporados a los bienes a exportar; los insumos importados incorporados a los mismos bienes; y las comisiones. En concreto, conforme a la interpretación general sentada por la Administraci6n Federal de Ingresos Públicos -que es hoy la autoridad con facultades para dictar resoluciones interpretativas de las normas que establecen o fijen' los gravámenes cuya percepción está a cargo de la AFIP (an. 8º del Decreto N° 618/97)- no debía deducirse para calcular el reintegro del decreto N° 1011/91, el importe de los derechos de exportación que gravaran la operación. Esta interpretación fue también la sostenida por el Procurador del Tesoro de la Nación en su dictamen N° 36 del 16 de enero de 2003. Expresa que la AFIP recién cambio la interpretación antes mencionada a través de la Res. 1921/2005 el 04/08/2005, al disponer en el Anexo VI que el importe del derecho de exportación que gravare la mercadería debe deducirse para establecer la base de reintegro impositivo del decreto antes mencionado. Refiere que con la Instrucción Gral. 01/2006 en cuanto dispone que se formulen cargos reclamando la diferencia de reintegros derivada de haberse liquidado los mismos conforme a lo dispuesto en la Resolución Gral. AFIP 1342/2002 es palmariamente ilegítima, surgiendo ello de la misma instrucción dado que reconoce explícitamente que los reintegros fueron pagados teniendo en cuenta la base de cálculo determinada por una resolución AFIP vigente a la fecha de las exportaciones. Alude al criterio sentado por la Procuración del Tesoro de la Nación en el Dictamen 36 y sostiene que los exportadores que percibieron los reintegros, lo hicieron en virtud de esta interpretación general volcada en diversas opiniones emitidas en la Aduana, la AFIP y el Ministerio de Economía, en la Resolución General AFIP N' 1161/01 y en el Sistema Informático María y el cambio de interpretación importó la violación de derechos adquiridos. Cita precedentes de este Tribunal Fiscal sobre la materia, que entiende sirven para revocar los fundamentos expuestos en la resolución aquí apelada y explica que pretender, en forma retroactiva, la restitución de los reintegros supuestamente percibidos de conformidad con la interpretación volcada en el Sistema Informático María por el Administrador Federal vulnera derechos adquiridos por su mandante, resultando aplicable la teoría del efecto liberatorio del pago. Subsidiariamente, plantea que la restitución solicitada debe ser reclamada en pesos al tipo de cambio de la fecha de cobro y solicita la aplicación de la Doctrina de la C.S.J.N. en el fallo Cencosud S.A de fecha 15 de mayo de 2004, agregando que, conforme lo dispuesto por el artículo 6 del Dto. Nro. 1011/91 y el artículo 9 de la ley 23.101, los reintegros impositivos se pagan en moneda nacional. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se revoque la resolución apelada y las liquidaciones manuales que se confirman, con costas.-

II.- Que a fs. 42/55 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Niega todos y

cada uno de las afirmaciones de la contraria que no sean de su expreso reconocimiento y relata brevemente lo actuado en sede administrativa. En primer lugar cita y solicita la aplicación del precedente de la C.S.J.N en la causa Basso S.A (TF 24.888) c/DGA, de fecha 27 de agosto de 2013. Contesta la nulidad opuesta por la actora señalando que la misma no puede prosperar en razón de que las planillas describen las destinaciones de exportación documentadas por el exportador, los motivos del reclamo, la reliqudidación de los beneficios y la indicación del recurso a su disposición, a fin de ejercer el derecho de defensa. Agrega que la apelante no reniega de ser el exportador responsable de las destinaciones aquí involucradas y que la resolución apelada se encuentra fundamentada. Indica que el tipo de cambio a utilizar para el pago de reintegros o rembolsos es el fijado en el artículo 6 del Dto. nro. 1011/91 modificado por su similar Nro. 235/93 y en caso que el fisco hubiera abonado importes en demasía en concepto de estímulos el tipo de cambio a utilizar para repetir dichos importes no debe diferir. Con relación a los agravios de la actora referidos a la aplicación retroactiva del criterio interpretativo instaurado por las Inst. 01/2004 y 01/2006 señala toda la normativa al respecto, argumentando asimismo que, en virtud de la citada Instrucción Nro. 01/2006, en aquellos casos en los que se habría utilizado una base de cálculo incorrecta y en consecuencia pagado estímulos en demasía se debía proceder a formular los cargos que pudieran corresponder. Señala que, conforme surge del art. 830 del C.A, en materia de estímulos a la exportación debe aplicarse el régimen vigente a la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación a consumo. Refiere que las instrucciones generales son normativas internas dictadas con la finalidad de adecuar un procedimiento de cálculo que resultaba contrario a la Ley y que no se trata en el caso de un cambio de criterio, conforme lo establece el art. 793 del CA. Remite al fallo dictado en la causa “Nidera” Nro. 24.339-A de la Sala “G” y explica el procedimiento realizado para la carga de información en el SIM. Refiere al dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, al tope de la base de cálculo de reintegros, cita jurisprudencia de la CNACAF, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, plantea el Caso Federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia rechazando la demanda con costas a la actora.

III.- Que a fs. 56 se abre la causa a prueba ordenándose el libramiento del oficio solicitado a la DGA a fin de que remita los sobres originales de los PE involucrados y asimismo, en relación a dichas destinaciones, remita constancias de efectivo pago de reintegros impositivos y para cada uno de ellos informe : 1) la fecha de pago; 2) el importe en pesos y 3) el tipo de cambio utilizado. A fs. 61/91 se glosa la contestación del oficio ordenado a fs. 56, en la que se informa, respecto de los P.E involucrados en la causa, que se liquidaron los reintegros relativos a cada una de las operaciones en los años 2002, 2003, 2004 y 2005 como así también se indica el importe liquidado en cada uno de ellos y el tipo de cambio aplicado. A fs. 97/123 y 127/532 se agregan las impresiones de pantalla del SIM de los P.E involucrados, de los que surge que los mismos fueron oficializados entre los meses de marzo y diciembre de 2002, durante todo el año 2003, enero, febrero y marzo de 2004 y febrero de 2005. A fs. 548 se declara cerrado el periodo probatorio y a fs. 551 se elevan los autos a la Sala “E”. A fs. 552 se los pasa para alegar. A fs. 557/560 y 561/564 se glosan los alegatos de la actora y del fisco respectivamente. A fs. 566 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Act. 13289-35131-2007 se inician el 6 de diciembre de 2007 con el recurso de impugnación obrante a fs. 1/5vta. contra las LMAN07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F, emitidas en relación a los P.E Nros. 02038EC01003734J 02038EC01002444G 02038EC01005690M 02038EC01003738N 02038EC01005691N 02038EC01003700C 02038EC01003185J 02038EC03002614H 02038EC01005371X, 02038EC01004216F, 02038EC01002914X 02038EC01003708K 02038EC01004218H 02038EC03001897T 02038EC01002905X 02038EC03002840X 02038EC01002911F 02038EC03002244G 02038EC01002487N 02038EC01003697R 02038EC01004114C 02038EC01002918M 02038EC01003712F 02038EC03001632G 02038EC01003186K 02038EC01002595N 02038EC03001689S 02038EC03002104B 02038EC01002917L 02038EC01003739Y 02038EC03001518J 02038EC03002032B 02038EC01004865P

02038EC01002365X 02038EC01003009E 02038EC03002507X 02038EC01003702E 02038EC03002942L
02038EC01002798S, 02038EC01004683N 02038EC03002035E 02038EC01002919N 02038EC03002606X
02038EC01003015B 02038EC01003709L 02038EC01006356M 02038EC01004120W 02038EC01002922H
02038EC01003018E 02038EC01002757N 02038EC01003017D 02038EC01005692Y 02038EC01003704G
02038EC01004614H 02038EC01004123C 02038EC01003705H 02038EC01003695P 02038EC03002374K
02038EC01002429J 02038EC01005651J 02038EC01005219J 02038EC03002575N 02038EC03002613G
02038EC03001072E 02038EC03002725K 02038EC01004125E 02038EC01004617K 02038EC01002488Y
02038EC03001071D 02038EC01004642X 02038EC03001776P 02038EC01005536L 02038EC01002906J
02038EC03001775Y 02038EC01005724K 02038EC01004787S 02038EC01004355J 02038EC03002504F
03038EC03002132D 03038EC03001256J 03038EC01007942P 03038EC03001270F 02038EC01007286P
03038EC03005352K 03038EC03002153G 03038EC01012571J 03038EC03005073K, 04038EC03000838P
03038EC03002158L 03038EC01006157M 02038EC03005105F 02038EC03004430F 02038EC03006158Y
03038EC03000064F 03038EC03004866T 02038EC01006964R 04038EC01003291J 02038EC01006671M
03038EC03003775R 03038EC03005691Z 03038EC01006453L 03038EC03007910M 03038EC01004386Y
02038EC01008932Y 03038EC01008639T 02038EC03005028J 03038EC03000795Z 03038EC01008043X
02038EC03005826P 03038EC03001616J 03038EC03002151E 03038EC03001015C 03038EC03006359S
03038EC03007625P 03038EC01015718P 03038EC01001683L 02038EC03005412G 03038EC03007744R
03038EC01010522D 03038EC03004159Y 03038EC01000137E 03038EC03001374K 03038EC03002645M
02038EC01007752N 02038EC01011022V 02038EC01010674K 03038EC01011648N 03038EC01010867P
03038EC03006879C 02038EC01007088P 02038EC01009629S 02038EC01009052X 03038EC03002646N
02038EC01007598V 03038EC03003066K 03038EC03003641J 03038EC03003319L 03038EC03000467M
03038EC01006286P 02038EC01010817J 03038EC03002156J 03038EC03005244K 03038EC03007099U
03038EC01003121A 02038EC01007594R 03038EC03007826S 03038EC01013916N 03038EC03001424G
02038EC03005326K 02038EC01006781Y 02038EC01010743H 03038EC03003195N 03038EC03005436N
03038EC01010731F 02038EC01008187Z 03038EC03005104F 03038EC03003953P 02038EC01006912K
03038EC03007346P 03038EC03003462K 03038EC03000299P 03038EC03001408X 02038EC03003048J
03038EC03002996V 02038EC03004160F 03038EC03000823X 03038EC01012241D 03038EC03000465K
03038EC03001947Z 02038EC01007959W 02038EC01006931L 03038EC03002139K 03038EC03005369S
03038EC03004854Z 03038EC03004407K 03038EC03003867T 03038EC01002958R 03038EC03001479Z
03038EC01001506F 02038EC03003254X 03038EC03006975W 02038EC03004551J 03038EC01001465J,
02038EC01012216E 02038EC01006187Y 02038EC03003695R 03038EC01010865N 03038EC03003699W
02038EC01010679P 02038EC01007596T 03038EC03002161F 02038EC01009497V 02038EC03004649R
03038EC03001950K 02038EC01008063J 02038EC01008868W 02038EC01007026H 03038EC03001000T
02038EC03004816N 02038EC01008621J 03038EC03007750Y 03038EC03006287S 03038EC03005195P
02038EC01007193M 03038EC03004161H 02038EC03003656Y 03038EC01013494Y 02038EC01007957U
03038EC03000089M 03038EC03007909U 03038EC03007342L 03038EC01009657U 02038EC01008072J
03038EC03006583R 03038EC03001948R 03038EC01012143E 03038EC01016018J 02038EC01007995W
04038EC01002785Z 02038EC03004421F 03038EC01003610D 03038EC03001426X 02038EC01007038K
03038EC03002832K 02038EC03003358N 03038EC03005074L 02038EC03005327L 03038EC01001979T
03038EC03004242H 02038EC01012060B 02038EC01005778T, 03038EC03005607N 02038EC01007958V
03038EC03000551G 02038EC01006776S 03038EC03002669S 03038EC03002152F 03038EC01000413B
03038EC01003040A 04038EC03000518K 03038EC03001661J 03038EC01007908R 02038EC01010450C
03038EC01006485Z 03038EC01013750J 03038EC03004308K 02038EC01008544N 02038EC03005814M
04038EC01001778R 02038EC01008447P 03038EC01013982Z 03038EC03003230D 02038EC03004135H
02038EC01008204G 03038EC01010453G 03038EC03003281J 02038EC01008954S 03038EC01004822J
03038EC03007475S 03038EC01000409G 03038EC01000605E 02038EC01005856Z 02038EC01011744J

02038EC01009197S 02038EC01011281F 03038EC03005915P 03038EC03000470G 03038EC03003713J 02038EC01011362F 02038EC01007093L 02038EC01006020A 03038EC01007132G 02038EC03005747R 03038EC03001793P 03038EC01003706J 03038EC03002697T 03038EC03001946P 03038EC01011646L 03038EC03007623N 03038EC03000425G 03038EC01003745M 02038EC01006994U 03038EC03005962R 03038EC03005911L 03038EC03004984U 03038EC03000268L 02038EC03003111A 03038EC03003868U 03038EC03005137L 04038EC01002706J 03038EC03000636K 03038EC01003043D 03038EC03007293Z 03038EC01015619P 02038EC01009354N 03038EC03005577T 03038EC01002336H 03038EC03001114C 03038EC01010808K 02038EC01008128L 03038EC01006824N 02038EC01011991N 03038EC01007732M 02038EC03006039M 03038EC01013758R 02038EC01008820K 02038EC01008933P 02038EC01009811L 03038EC03007908T 03038EC03004616M 03038EC03003004C 03038EC01016947U 03038EC03004099R 03038EC03005249P 02038EC01006967U 02038EC03003779U 03038EC01007940N 03038EC03004488T 02038EC03005537Y 03038EC03001129X 03038EC01009659W 02038EC03004554M 03038EC03004446N 03038EC01013757Z 03038EC03007316M 03038EC03003460X 02038EC01008121E, 02038EC01008013E 03038EC03003043F 02038EC01009446P 03038EC01010325E 03038EC01006981R 03038EC01006909R 03038EC03001818N 03038EC03005743Y 02038EC01011995R 03038EC01008040F 03038EC01013756P 03038EC01008641M 03038EC01010729M 02038EC01009814Y 03038EC03004144X, 03038EC03001218H 03038EC01000760G 03038EC03004115G 03038EC01006159Y 02038EC01010678Y 02038EC01010669Y 02038EC03003446L 02038EC01009357Z 03038EC03003318K 03038EC01003041B 03038EC03004709P 03038EC03007587W 03038EC03004744Y 03038EC03000179M 02038EC01010375X, 03038EC01011992P 03038EC03005400E 02038EC03003154H 03038EC01003355J 03038EC03002160E 02038EC01009492Z 03038EC03000738N 03038EC01000427G 03038EC03003638P 03038EC03007132X 02038EC01008736Z 02038EC01005954P 03038EC03006657T documentados por la firma “Aceitera General Deheza S.A”, por las que se le exige la devolución de importes en concepto de estímulos a la exportación percibidos en demasía según lo dispuesto por la Instrucción General Nro. 1/2006 (DGA) en relación a las destinaciones citadas precedentemente. A fs. 36/37 se agregan las impresiones de pantalla de las LMAN LMAN07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F. A fs. 41/51 la nómina de PE e importes cuya devolución se exige. A fs. 52/56 el Administrador de la Aduana de Mendoza dicta la Resolución Nro. 114/10 (AD MEND) por la que se tiene por deducida la impugnación interpuesta por “Aceitera General Deheza S.A”, se tiene presente el planteo de nulidad para definitiva, se tiene presente la prueba ofrecida por la impugnante -agregada a fs. 8/21- se rechaza la prueba relativa a los P.E por inconducente y dilatoria, se declara la cuestión de puro derecho y se tiene presente la cautelar interpuesta. A fs. 63 obra glosado el aviso de recibo que daría cuenta de la notificación de la citada Resolución Nro. 114/10 (AD MEND) a la actora, con fecha 18 de junio de 2010. A fs. 64 y vta la actora interpone recurso de revocatoria contra la citada Resolución Nro. 114/10 (AD MEND) en cuanto le rechaza la prueba ofrecida y a fs. 70/71 se dicta la Resolución Nro. 309/10 (AD MEND) por la cual no se hace lugar al recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 73/78 se emite el dictamen nº 739/12 y a fs. 79/84 se dicta la Resolución-Fallo Nro. 900/12 (AD MEND) que en autos se apela y por la que se dispuso, en el artículo 1, declarar inadmisible el planteo de nulidad esgrimido contra las liquidaciones 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212 y en el artículo 2, se rechaza la impugnación interpuesta por “Aceitera General Deheza S.A” confirmándose las liquidaciones manuales 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212 por el cobro en demasía de beneficios a la exportación

V.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad de la resolución apelada formulado por la recurrente con fundamento en que la liquidación practicada por el servicio aduanero no cumple con lo dispuesto por los arts. 7° y 14° de la Ley 19.549 al no haberse incorporado a las act. adm los permisos de embarque por los cuales supuestamente se habrían cobrado reintegros en exceso, y por incurrir en una innegable violación de la ley aplicable al reclamar el pago de un importe en dólares estadounidenses convertidos a pesos con el tipo de cambio del día anterior al pago, indicando que conforme lo dispuesto en el art. 6° del Decreto 1011/1991 y en el art. 9 de

la Ley 23.101 los reintegros impositivos se pagan en moneda nacional por lo cual el reclamo debería realizarse en pesos.

Que debe señalarse que el planteo de la actora se formuló en forma genérica sin determinar cuáles fueron las operaciones por las que sostiene que no ha cobrado los reintegros que la Aduana le reclama o bien cuales han sido las operaciones documentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de las Instrucciones analizadas en autos.

Que del cotejo de las liquidaciones formuladas por la Aduana, se desprende que en las mismas se hace referencia a los números de los Permisos de Embarque por los que la Aduana formuló la intimación cuestionada en autos, en razón de que surgen de los registros obrantes en el Sistema Informático María que la firma "Aceitera General Deheza S.A" ha percibido en demasía estímulos a la exportación según lo dispuesto por la Instrucción Gral. Nro 01/2006 (DGA), aclarándose asimismo que si bien las intimaciones se realizaron en dólares, en ellas se le hace saber a la exportadora que su cancelación debe hacerse en el Sistema Informático María mediante una liquidación manual y o VEP y, que conforme lo establece la Nota Externa 002/2004 (DGA) las obligaciones tributarias aduaneras nacidas con posterioridad a la sanción de la Ley 25.561 se liquidan en dólares estadounidenses y se cancelan en pesos, siendo el tipo de cambio aplicable el vigente al día anterior al del efectivo pago.

Que la recurrente fue quien documentó a través del SIM los P.E motivo de autos, por lo cual y en razón de que la Aduana discriminó cada uno de los números de las destinaciones en cuestión así como los valores, beneficios SIM y beneficios reliquidados, no puede desconocer la motivación de la liquidación impugnada.

Que a lo expuesto de agregarse que del resultado de las pruebas producidas en la causa se ha podido verificar que la suma intimada se corresponden con la diferencia entre lo efectivamente cobrado por la actora y lo que la aduana considera abonado erróneamente, motivo por el cual los argumentos de la recurrente en lo que a ello respecta carecen de sustento, toda vez que la exportadora bien pudo constatar la veracidad de lo que la Aduana le estaba exigiendo con la documentación y registros obrantes en su poder, así como del propio Sistema Informático María vigente a la fecha de las destinaciones cuestionadas.

Que por lo expuesto, en el caso, corresponde rechazar la nulidad planteada sin costas, atento que si bien la cuestión había sido analizada y fundada en la resolución apelada, la recurrente pudo considerar viable el análisis de su planteo por ante éste Tribunal.

VI.- Que consecuentemente corresponde analizar los agravios de la actora vinculados con la cuestión de fondo y por ende resolver si la resolución apelada, en cuanto rechaza el recurso de impugnación que fuera deducido contra las liquidaciones manuales Nros. 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F formuladas por el pago en demasía de beneficios a la exportación en relación a los PE involucrados se ajusta a derecho.

Que el régimen de reintegros, previsto en el art. 825 del CA es aquel por el cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería.

Que, la aduana formula el cargo a la recurrente con relación a los permisos de embarque oficializados entre los meses de marzo y diciembre de 2002, durante todo el año 2003, enero, febrero y marzo de 2004 y febrero de 2005, cuya nómina surge de fs. 41/51 de las actuaciones administrativas y de las intimaciones realizadas –ver fs. 129/147 de autos- mediante las cuales exige la devolución de importes pagados en concepto de reintegros, con fundamento en lo dispuesto en la Instrucción General Nro 1/2006 (DGA).

VII.- Que la IG Nro. 1/04 dispone que “A los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación que resultan ser de competencia de esta Dirección General, establece que las bases de los mismos nunca pueden ser superiores al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación, inciso c) del artículo 829 del Código Aduanero, valor imponible que, definido en la norma de valoración que desarrollan los artículos 735 a 749 de ese cuerpo legal, no incluye los derechos de exportación. Por lo tanto, corresponde ratificar los algoritmos de cálculo para la liquidación de los estímulos, así como también los de comparación con fundamento en la normativa vigente. Asimismo establece la fórmula para el cálculo de los reintegros y ordena que a través de la Dirección Técnica se proceda a adecuar el SIM, con las fórmulas establecidas en la instrucción, y que se aplicará a todas las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 20 de marzo de 2004.

Posteriormente se dicta la Instrucción General Nro. 1/2006 (DGA), que basándose en la Resolución General AFIP Nro. 1921/05 que receptara los algoritmos establecidos en la IG Nro. 1/2004 dispone que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29 de marzo de 2004 se deberán formular cargos a efectos de exigir la devolución de los importes pagados en demasía en concepto de estímulos a la exportación, calculados sobre una base errónea.

Que en cuanto a la naturaleza de las Instrucciones me remito a lo expuesto en el voto de la Dra. García Vizcaíno, en la causa Mardi SA sent. del 7-11-08, entre otras (confirmada por la CNACAF Sala V sent del 17-12-2009) en la que dijo: “Que, en primer lugar, debe recordarse que Giuliani Fonrouge enseñaba que las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales no tienen carácter obligatorio para los particulares, “por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración”. Agregaba que “si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia Administración” (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, 1986, p. 65; vol. I, 1997, p. 89; t. I, 2004, ps. 71 y 72). Que, por mi parte he limitado la validez de las instrucciones de los organismos recaudadores sólo al caso de que fuesen favorables a los contribuyentes, ya que éstos podrían invocarlas como interpretación general del organismo, a efectos de considerarse liberados por el pago efectuado conforme a ellas, así como para enervar la presunción de culpabilidad si se imputa al particular alguna infracción impositiva. Por lo demás, de ser favorables a los contribuyentes, es obvio que no estarían interesados en requerir la declaración de su ilegalidad” (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, ps. 178/179, Abeledo Perrot, 4a. Edición, Buenos Aires, 2009). Que se ha destacado que las instrucciones generales “no son publicables en el Boletín Oficial, ni tienen alcance normativo frente a contribuyentes y terceros” (GÓMEZ, Teresa - FOLCO, Carlos M. Procedimiento tributario 6ª ed., LA LEY, Buenos Aires, 2009, p. 30)”.

VIII.- Que a la fecha del registro de las destinaciones de exportación para consumo involucradas en la causa se encontraba vigente la Resolución Gral AFIP Nro. 1342/02 modificatoria de la Res. Gral 1161/01, que determinaba la base de cálculo para la liquidación de reintegros teniendo en cuenta el precio FOB de la operación y así liquidaba el SIM los estímulos. La IG Nro. 1/04 modifica el criterio liquidatorio de la Resolución AFIP Nro. 1342/02 y dispone su aplicación para las exportaciones registradas a partir del 29/03/04; la IG Nro. 1/06 en tanto, determina la aplicación retroactiva del nuevo criterio liquidatorio de la IG Nro. 1/04 para las destinaciones registradas con anterioridad al 29/03/04 y desde la implementación de los derechos de exportación que estableciera la Resolución del Ministerio de Economía e Infraestructura Nro. 11/02. Asimismo los algoritmos establecidos por la IG Nro. 1/04 fueron receptados en la Resolución Gral AFIP Nro. 1921/05 –Anexo VI-, que no estableció retroactividad alguna.

Que los reintegros en trato fueron pagados -durante los años 2002, 2003, 2004 y 2005 cfme. se informa en la contestación de oficio agregado a fs. 61/91 de autos- de conformidad a la norma vigente a la fecha del registro de

las destinaciones de exportación, por lo que el cambio de criterio respecto de la base para liquidar los mismos que emana de la IG Nro. 1/04 así como también la retroactividad dispuesta por la Instrucción General Nro. 1/06, perjudica a la actora y afecta derechos adquiridos y, en los términos de la jurisprudencia de la CSJN; la retroactividad de las leyes tributarias -admitida pacíficamente cuando se da "en beneficio" del contribuyente, y aun en otros supuestos específicamente vinculados al "establecimiento y ordenación de gravámenes nacionales o provinciales" –sobre esto último ver "Fallos" 278:108 y sus citas, 218:596, 291-290) no es admitida cuando se afectan derechos adquiridos, y en materia aduanera la C.S.J.N. tiene dicho que sí se afecta un derecho adquirido -como derecho "incorporado al patrimonio" y como tal con la protección constitucional del derecho de propiedad- "... cuando se ha pagado el impuesto conforme a la ley vigente al momento en que se efectuó el ingreso" ("Fallos" 267: 247 y sus citas, 303:1835, 303:1876).

Si bien también la C.S.J.N. -en cambio- sostuvo (en el citado precedente de "Fallos" 303:1835) que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido sólo por el mero acaecimiento del hecho imponible bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor (lo que podría llevar a concluir que "sólo" lo establecido por los arts. 637 y 639 del C.A. –y sin el "pago" de los tributos efectuado de conformidad con esas normas- no sería suficiente para considerar la existencia de un derecho adquirido, con lo cual el régimen vigente al momento fijado por esas normas podría considerarse legítimamente modificado con retroactividad, precisamente por no haberse efectuado el pago del modo indicado), un criterio diferente resultaba, sin embargo, de los casos en los que no había pago conforme un régimen vigente, sino que se pretendió variar el régimen –exigiendo un pago mayor- que ya se había asegurado al contribuyente, con lo cual el derecho adquirido no dependía de un pago previo a la variación sino de un régimen preexistente asegurado en el sentido de pagar un gravamen menor al de la variación, durante un cierto tiempo, resueltos por la C.S.J.N. –en sendas causas "Ford Motor Argentina SA"- en "Fallos" 283: 360 y 295:621.

Aplicando al caso de autos "mutatis mutandi" el criterio de "Fallos" 267: 247 y sus citas, 303:1835, 303:1876, (citado precedentemente) se tiene -razonablemente- que habría constituido un "derecho adquirido" para el exportador el haberse percibido un estímulo a la exportación de conformidad con un criterio interpretativo vigente al tiempo de las exportaciones involucradas en autos (Res. Gral. AFIP 1342/02).

IX.- Que finalmente y conforme lo expuesto en el voto de la Dra. García Vizcaíno en la causa referida precedentemente resulta aplicable al caso "mutatis mutandi" la doctrina de la CSJN in re "Armando Victorio Garibotti" del 20-11-72 (Fallos 284:232) y "Angel Moiso y Cía SRL" del 24-11-81 y sus citas Fallos 301:1835, respecto del efecto libertario del pago, por lo que siendo ello así, por aplicación al caso de los principios de irretroactividad de la ley, de seguridad jurídica, y del efecto liberatorio del pago, considero corresponde hacer lugar a la impugnación planteada por la recurrente.

X.- Que sin embargo, con fecha 27/08/2013, la CSJN, ha dictado fallo en la causa caratulada "Basso SA c/Dirección General de Aduanas" Expte. TF Nro. 24.888-A, en el que se remite a los fundamentos del dictamen del Sr. Procurador General, y resuelve sobre la legitimidad de las Instrucciones Generales DGA 1/04 y 1/06 , cuestión similar a la de los presentes autos. Para así resolver en lo pertinente señaló que *"...la IG 1/04, a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación, vino a advertir y corregir un error que se venía cometiendo sistemáticamente de un tiempo a esa parte, y que resultaba de la fórmula sintética de liquidación de dichos beneficios contenida en la RG 1.161 (y sus modificatorias) que, como lo advirtieron tanto la DGA como las instancias de grado -sin que haya sido controvertido ello por la actora-, devenía de haber reimplantado los derechos de exportación con la puesta en vigencia de la resolución ME 11/02"*.

"Este hecho originaba que el valor FOB de la mercadería exportada -en caso de estar ella alcanzada por dichas

gabelas- contuviera el monto de esos tributos y que, al aplicarse la fórmula de liquidación del beneficio, se estuviera excediendo el límite establecido en los arts. 829, inc. 1°, ap. c, y cc. del Código Aduanero”. “Sentado ello, en mi parecer, ni la RG 1.161 (AFIP) ni sus modificatorias son normas de carácter "interpretativo", sino meramente reglamentarias de lo dispuesto en las leyes y demás normas vigentes con relación a los procedimientos por los que se tramitan las destinaciones de exportación que se registran a través del sistema informático empleado por la DGA”.

“En este orden de ideas, tengo para mí que no se trata en autos de la modificación de un "criterio interpretativo" sobre la gravabilidad o no de una determinada mercadería, o sobre su clasificación a los fines arancelarios, u otra cualquiera de las posibles hipótesis ocurrentes en que sea preciso "interpretar" la realidad jurídica encerrada en un concepto que ha menester de ella (confr. Fallos: 328:1750), sino de un mero error de liquidación, producido por la aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar uno de los conceptos que debían ser tenidos en cuenta”.

“*En efecto, la fórmula polinómica contenida en la RG 1.161, reemplazada luego por la RG 1.921, tiene por función simplificar y uniformar el método de cálculo del beneficio de los arts. 825 y cc. del código de la materia, a fin de precisar la cifra que el Estado ha de reintegrar al exportador...la tesitura adoptada por la DGA con el dictado de la IG 1/06 es la legalmente debida, en cuanto ordena a sus dependencias que se reclame de aquellos beneficiarios que corresponda la devolución de la suma que fue abonada en demasía, producto, como se dijo, del error sistemáticamente cometido en la liquidación de los reintegros durante el período comprendido entre la sanción de la resolución ME 11/02 y el dictado de la IG 1/04 (arg. Fallos: 308:1799; 316:2832, entre otros)”. “Cabe recordar que V.E., en el citado precedente de Fallos: 305 :283, con relación a normas similares ya contenidas en la Ley de Aduanas, dijo que si bien los cambios de criterios impositivos en materia aduanera -en principio- rigen para el futuro, ello no obsta a las facultades del organismo de revisar documentos cancelados y formular cargos cuando se den "errores de cálculos o liquidación", supuesto que, como expresé, es el que se ha dado en la especie”.*

XI.- Que por lo expuesto y por aplicación al caso de autos del fallo de la CSJN referido precedentemente, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra las liquidaciones manuales Nros. 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F, con costas.

Por ello voto por:

1.- Rechazar la nulidad planteada por la actora, sin costas.

2.-Confirmar la Resolución-Fallo Nro. 900/12 (AD MEND) apelada en autos cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra las liquidaciones manuales Nro. 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F, con costas.

El Dr. Juárez dijo:

Que adhiero al voto que antecede.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Musso.

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

1.- Rechazar la nulidad planteada por la actora, sin costas.

2.-Confirmar la Resolución-Fallo Nro. 900/12 (AD MEND) apelada en autos cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra las liquidaciones manuales Nro. 07038LMAN036211E y 07038LMAN036212F, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.27 13:54:56 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.27 14:24:51 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.27 15:08:21 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.27 15:08:22 -03:00