Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-69935147-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 3 de Agosto de 2021

Referencia: SENTENCIA Causa N° 31.567-A: "Y.P.F. 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° 31.567-A: "Y.P.F. S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA Nº 2742/12 recaída en las actuaciones N° 13670-214-2007, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta por la firma YPF S.A. contra los cargos FE N° 532/07 al 541/07 y 552/07 al 561/07, formulados por el servicio aduanero en concepto de restitución de lo pagado en demasía por beneficios a la exportación.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 22/06/2012 (fs. 12/18), la actora mediante apoderado, interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa una reseña de los antecedentes relacionados a las operaciones involucradas en autos. Sostiene que las exigencias fiscales resultan nulas y que resulta improcedente el reclamo de restitución de reintegros por aplicación retroactiva de una nueva interpretación para su cálculo. Funda la nulidad de los cargos formulados por la Aduana en el hecho de no haberse incorporado los permisos de embarque a las actuaciones administrativas, correspondiéndole al servicio aduanero el deber de guarda de los mismos. En base a ello, manifiesta que no se puede exigir la devolución de importes cuyo pago no se acreditó. Asimismo, considera nulos los cargos por el hecho de reclamarse su pago en dólares estadounidenses. Sostiene que el reclamo de devolución ordenado por la IG N° 1/06, bajo el cual se fundaron los cargos impugnados, resulta improcedente por resultar opuesto a lo dispuesto en el art. 793 del C.A.. Señala que para el cálculo del reintegro del Dec. 1011/91 no debía deducirse el importe de los derechos de exportación, criterio que fuera recepcionado por la Res. 1921/05, y es por ello que la actora entiende que sólo respecto de los permisos de embarque oficializados con posterioridad a su dictado se podía proceder a dicha deducción y no antes. Destaca entonces que la IG N° 1/06 disponiendo que se formulen

cargos reclamando la diferencia de reintegros derivada de haberse liquidado los mismos conforme lo dispuesto en la RG AFIP 1342/02 resulta ilegítima. Afirma que un cambio de interpretación posterior a la documentación de las exportaciones y al pago de los reintegros, no puede dar lugar a reclamos de devolución conforme lo previsto en el art. 793 del C.A. y a la jurisprudencia de la Corte. Cita la posición de la Procuración del Tesoro de la Nación. Alude a la confianza legítima que todos los exportadores depositaron durante los años 2002 a 2004 en el modo de calcular la base imponible y percibir los reintegros. Cita doctrina al respecto. Asimismo, manifiesta que los cargos fueron erróneamente formulados en dólares y que, de ordenarse la restitución de los importes pagados supuestamente en forma incorrecta, los mismos deberían liquidarse tomando el tipo de cambio vigente al día anterior al pago. Por su parte agrega que se deberán adicionar los intereses conforme el art. 794 del C.A.. Finalmente, ofrece prueba, y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del recurso: Que con fecha 30/08/2013 (fs. 26/32vta.) se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora, acompañando las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento y efectúa un breve relato de los hechos. Afirma que el tipo de cambio a utilizar para el pago de los reintegros es el fijado en el art. 6° del Dec. 1011/91 modificado por el 235/93 y que, en caso de haberse abonado importes en demasía por dichos conceptos, el tipo de cambio para repetir no debe diferir. Cita jurisprudencia. Sostiene que los algoritmos ingresados en el SIM para determinar la base de cálculo de los estímulos a la exportación eran incorrectos, en tanto no contemplaban el tope fijado por el inc. c) del art. 829 del C.A.. Agrega que dicha situación fue corregida por la IG N° 01/2004 y que la IG N° 1/2006 dispuso que para las destinaciones registradas con anterioridad a aquélla IG (29/03/04), se debería proceder a formular los cargos que pudieran corresponder para los casos en que se hubieran pagado estímulos en demasía, en virtud de haberse utilizado una base de cálculos incorrecta. Manifiesta que no se ha violado el principio de irretroactividad de la ley en tanto la controversia no radica en la aplicación de una ley posterior sino en los alcances del acto por el cual la administración determinó la corrección de las pautas para aplicar las normas que se encontraban vigentes en la fecha de registro de los permisos de embarque. Considera que en el caso las normativas dictadas tuvieron como fin adecuar un procedimiento de cálculo que resultaba contradictorio con el inc c) del art. 829 del C.A. y que no tratándose de un cambio de criterio de materia tributaria, deviene inaplicable el art. 793 del C.A.. Cita jurisprudencia. Entiende que la contraria no puede pretender un derecho adquirido a la luz de normas que inferiores al Código Aduanero, contenían una base de cálculo errónea. Vuelve a citar jurisprudencia. Hace referencia a los algoritmos del Sistema Informático María y afirma que la base de cálculo errónea generó un pago sin causa que no puede ser convalidado. Detalla pormenorizadamente los algoritmos aplicables para la determinación de las bases tributarias y de beneficios a la exportación. Enfatiza lo dispuesto por el art. 829 inc. c) del C.A. relativo al tope de la base de cálculo de los reintegros. Cita jurisprudencia de Cámara. Concluye que la inclusión teórica de los derechos de exportación en la base de cálculos es correcta pero su reducción deviene obligada en la práctica a fin de no superar la base imponible. Finalmente ofrece como prueba el expediente administrativo, hace la reserva del caso federal y solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA N° 13670-214-2007) se inician a fs. 1 con el cargo DV CEDE N° FE 532/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF FA en relación al PE N° 02 001 EC01 051013 P, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 23,92. A fs. 2 se agrega constancia SIM del resultado de la consulta al sistema de registro de empresas activas. A fs. 3/6 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 051013 P. A fs. 7 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 533/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF FA en relación al PE N° 02 001 EC01 049257 J, con motivo de *"… haber cobrado*

Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”, por la suma de USD 13,28. A fs. 8/11 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 049257 J. A fs. 12/14 se agrega planilla resumen. Previo a fs. 15, lucen agregados los Cargos formulados a la firma YPF S.A. (Cargos N° 532 a 538/07, Cargos N° 540, 539 y 541, Cargos N° 552 a 559/07, y Cargos N° 561 y 560). A fs. 15 obra la Nota N° 970/07. A fs. 16 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 534/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 049256 X, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 13,33. A fs. 17/20 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 049256 X. A fs. 21 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 535/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 048838 N, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 24,34. A fs. 22/25 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 048838 N. En este punto las actuaciones administrativas sufren un salto en la foliatura, continuando con fs. 88 y vuelta con parte de un escrito firmado por el letrado Juan Patricio Cotter. Nuevamente, se produce un salto en la foliatura (con un sello de foliado distinto al que se venía siguiendo) correspondiente a 4 fojas (fs. 120 a 123). Luego se reencauza la foliatura. A fs. 26 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 536/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 030062 Z, con motivo de “*… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 15,06. A fs. 27/29 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 030062 Z. A fs. 30 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 537/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 032206 S, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 19,21. A fs. 31/33 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 032206 S. A fs. 34 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 538/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 032441 T, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 19,21. A fs. 35/37 obran constancias SIM del PE 02 001 032441 T. A fs. 38 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 539/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 032701 S, con motivo de “… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”, por la suma de USD 14,19. A fs. 39/41 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 032701 S. A fs. 42 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 540/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 033049 B, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 16,07. A fs. 43/45 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 033049 B. A fs. 46 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 541/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 033674 F, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 14,19. A fs. 47/49 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 033674 F. A fs. 50 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 552/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 051109 V, con motivo de *“… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA).”*, por la suma de USD 922,43. A fs. 51/55 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 051109 V. A fs. 56 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 553/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF

SA en relación al PE N° 02 001 EC01 054239 F, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 13,28. A fs. 57/59 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 054239 F. A fs. 60 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 554/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 054706 E, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 23,92. A fs. 61/62 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 054706 E. A fs. 63 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 555/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 055923 G, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 17,31. A fs. 64/65 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 055923 G. A fs. 66 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 556/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 056979 S, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 13,28. A fs. 67/68 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 056979 S. A fs. 69 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 557/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 057337 H, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 13,73. A fs. 70/71 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 057337 H. A fs. 72 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 558/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 057578 Y, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 15,06. A fs. 73/74 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 057578 Y. A fs. 75 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 559/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 058788 S, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 23,92. A fs. 76/77 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 058788 S. A fs. 78 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 560/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 059055 G, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 13,80. A fs. 79/80 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 059055 G. A fs. 81 se encuentra el cargo DV CEDE N° FE 561/07 formulado por el Departamento Fiscalización Aduanera Metropolitana, División Control Ex Post de Exportación a la firma YPF SA en relación al PE N° 02 001 EC01 059062 E, con motivo de *"… haber cobrado Reintegros en demasía, según lo dispuesto por la Instrucción General N° 01/2006 (DGA)."*, por la suma de USD 24,34. A fs. 82/83 obran constancias SIM del PE 02 001 EC01 059062 E. A fs. 84 se agrega la Nota N° 970/07. A fs. 84vta. lucen intervenciones aduaneras sobre el expediente. A fs. 85 se agrega constancia computarizada del resultado a la consulta del sistema registro de empresas activas con fecha 18/12/07. A fs. 85vta. se encuentra constancia de libramiento de cédula con fecha 19/12/07 y de la agregación del SIGEA 13289-509-2008 en fecha 16/04/08. A fs. 86 luce agregada la cédula de notificación de los cargos 532 a 541/07 y 552 a 561/07 (notificada el 20/12/07.

A continuación, luce agregado el SIGEA 13289-509-2008, el cual se inicia a fs. 1/5 con el procedimiento de impugnación incoado por la firma YPF S.A. el 07/01/08 contra los cargos Nros. 532 a 541/07 y 552 a 561/07. A fs. 6/27 se encuentra la documentación aportada por la impugnante. Seguidamente, se interrumpe la foliatura y salta a fs. 114/119 donde se agregan constancias computarizadas de LMAN. Luego, se vuelve a interrumpir la foliatura continuando desde fs. 124/173 la agregación de distintas LMAN. A fs. 174, con fecha 14/04/08 se dicta

la Nota N° 615/08 (SE COCP) la cual determina que *"… se elevan las presentes actuaciones a los fines de su conocimiento e intervención significándole que la administrada abonó las sumas intimadas en concepto de cargos FE 532 a 541/07 y FE 552 a 561/07, obrando en autos los comprobantes de pago respectivos."*. A fs. 174vta. consta la agregación del SIGEA 13670-214-2007 y constancias de pases internos. A fs. 176, con fecha 16/04/09 se tuvo por presentada la impugnación, se tuvo por agregada parte de la prueba documental, y se dispuso el pase a la Div. Control Ex Post (fs. 178vta. constancia de notificación de fecha 28/08/09). A fs. 179, con fecha 12/11/10 se ordena la remisión a los fines de elaborar informe técnico. A fs. 180 luce liquidación. A fs. 181/182 se dicta la Nota N° 102/11 de fecha 28/04/11. A fs. 183 se ordena pase a División Impugnaciones con fecha 05/05/11. A fs. 184 luce una nueva constancia computarizada como resultado de la consulta al sistema de registro de empresas activas. A fs. 185, con fecha 15/05/12 se ordena el pase para resolver. A fs. 186/193vta. se dicta la resolución apelada en autos.

V.- Que con fecha 8/7/21 se declaró habilitada la instancia y se elevaron las presentes actuaciones a la Sala "G". Finalmente con fecha 12/7/21 se pusieron autos a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, debe tratarse la nulidad invocada por la recurrente en razón de que considera que los cargos: 1) se formularon sin haberse agregado los permisos de embarque correspondientes, y 2) incurren en una violación de la ley aplicable al haber sido reclamado su pago en dólares estadounidenses.

Que, genéricamente, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad debe existir un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, a fin de que pueda tener lugar la anulación de lo actuado (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II, 9/10/96, entre otros).

Que, en relación a la nulidad solicitada en razón de la falta de agregación de los permisos de embarque originales, cabe señalar que fueron agregadas constancias computarizadas de los mismos ante esta instancia, en oportunidad de acompañarse las actuaciones administrativas, como bien surge del relato de las mismas en el Considerando IV de la presente. Que dichas actuaciones fueron puestas a disposición para su cotejo por la recurrente y, asimismo, a fs. 33 se rechazó la prueba por ella ofrecida con motivo de que la documentación requerida obraba agregada en las actuaciones administrativas. No obstante lo cual, la causa fue declarada de puro derecho y a fs. 37 la actora solicitó el dictado de sentencia en esta causa.

Que, en este orden de ideas, cuadra resaltar que constituye doctrina de la Corte Suprema que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos, 205:549; 247:52 consid. 1º.; 267:393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas) -TFN, Sala E, entre otros, "Rivera, Alcides" del 27/5/86, "López Arispe, José", del 5/9/88-.

Por su parte, el hecho de que los cargos hayan sido liquidados en dólares no los torna nulos. El cálculo pertinente

se efectuó sobre la diferencia que arrojó la detracción de los derechos de exportación de la base de cálculo del reintegro. Asimismo, debe reconocerse que el pago correspondiente a los reintegros fue realizado por el Fisco en pesos, lo que en definitiva, no imposibilita que el cargo sea efectuado en dólares, sino que, a mi entender, en todo caso (y de corresponder el reclamo) lo que ello fijará es el tipo de cambio aplicable. Es decir, el Fisco pudo bien intimar la diferencia resultante en pesos o en dólares, y en este último caso, para su efectivización le correspondería el tipo de cambio en que dicho pago en demasía fue realizado.

En consideración a tales razonamientos, corresponde rechazar la nulidad planteada por la apelante; sin imposición de costas en razón del modo en que fue tratada.

VII.- 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 los cargos FE N° 532/07 al 541/07 y 552/07 al 561/07 -formulados en restitución de lo pagado en demasía en concepto de beneficios a la exportación-, se ajusta a derecho o no.

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 formuló los referidos cargos a la recurrente con relación a permisos de embarque que fueran oficializados en el año 2002, y en razón de los cuales se exigió la devolución de importes pagados en demasía en concepto de reintegros.

Que, por su parte, la IG Nº 1/04 dispuso 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 29 de marzo de 2004.

Que, posteriormente se dictó la Instrucción General Nro. 1/2006 (a tenor de la cual se formularon los cargos involucrados en autos a la firma YPF S.A., por considerar la Aduana que se habían cobrado reintegros en demasía), que basándose en la Resolución General AFIP Nº 1921/05, que receptara los algoritmos establecidos en la IG Nro. 1/04, dispuso que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29/03/2004 se deberían 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.

VIII.- Que si bien nuestra Corte Suprema *"sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos (...) De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal..."* (C.S.J.N.,

"Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, Fallos 307:1094 y sus citas).

Así las cosas, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado en una causa análoga a los presentes actuados, caratulada *"Basso SA c/Dirección General de Aduanas"* (expte. TF 24.888-A), de fecha 27/08/2013, haciendo suyos los fundamentos expuestos por el Dictamen del Procurador General, quien sostuvo que la devolución de la suma que fue abonada en demasía por beneficios a la exportación, producto del error sistemáticamente cometido en la liquidación de los reintegros durante el período comprendido entre la sanción de la resolución ME 11/2002 y el dictado de la IG 1/2004, es legalmente debido, pues no se trata de la modificación de un "criterio interpretativo", opuesto al art. 793, inc. 1 del Código Aduanero, sino de la corrección de un error producido por la aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar un concepto que debía ser tenido en cuenta.

Dicha solución se sustentó básicamente en que *"El art. 793, inc. 1°, del Cód. Aduanero establece que la determinación tributaria suplementaria a que pudiera dar lugar la aplicación del art. 792, 'no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado' (...). El inciso siguiente expresa que dicha interpretación de la legislación aduanera es la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, por el Ministerio de Economía, por la Secretaría de Hacienda o por el Administrador General de Aduanas.*

"Dicha norma encuentra sustento en la doctrina de V.E. según la cual los cambios de criterios impositivos, como principio, sólo han de regir para el futuro, preservando de los efectos que las modificaciones produzcan a las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional que protege el derecho de propiedad (arg. Fallos: 258:17; 268:446 y sus citas; 305:283, entre otros).

"Llegados a este punto, observo que la IG 1/2004, 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 1161 (y sus modificatorias) que, como lo advirtieron tanto 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 11/2002.

"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 art. 829, inc. 1°, ap. c, y cc. del Cód. Aduanero.

"Sentado ello, en mi parecer, ni la RO 1161 (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 RO 1161, reemplazada luego por la RG 1921, 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.

“Así las cosas, entiendo que la tesitura adoptada por la DGA con el dictado de la IG 1/2006 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 11/2002 y el dictado de la IG 1/2004 (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”.

Que por imperativo criterio de Nuestro Máximo Juzgador, cabe confirmar la resolución aquí apelada.

Asimismo, con anterioridad y en concordancia con este criterio, ha sentenciado esta Sala “G” (*“Patagonian Fruits Trade S.A. c/ D.G.A. s/ Apelación”*, expte. Nº 27.153-A, de fecha 12/02/2012; *“Oleaginosa Oeste S.A. c/ D.G.A. s/ Apelación”*, expte. Nº 22.357-A., de fecha 15/11/2012; entre otros), debiendo destacar los claros razonamientos expuestos por el Dr. Krause Murguiondo (cuando integraba la composición de esta Sala), a los que adherí en dichas oportunidades.

IX.- Que en lo que hace a la liquidación de los mencionados estímulos, al formularse el cargo en dólares, debe estarse para su pesificación al tipo de cambio correspondiente al momento en que el pago en demasía fue realizado por el servicio aduanero, y por ende pesificado.

Que la Corte Suprema señaló que la restitución a un particular por el pago indebido de tributos abonados en pesos, fueran devueltos en la misma moneda, 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 efecto, conforme la doctrina esbozada por nuestro Máximo Tribunal *“...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 (...) 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'. 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”* (CSJN, *“Cencosud S.A. (TF 29535-A) vs. Dirección General de Aduanas”*, 15/05/2014).

Que, a todas luces, si bien dicho caso no es idéntico al aquí analizado, puesto que es subjetivamente inverso, resulta lógico que dicho criterio de justicia sea aplicable al *sub examine*, pues, se trata de sumas pagadas en demasía -en este caso- por el Fisco Nacional, en pesos, debiendo admitirse la devolución por parte del particular en pesos, ello al tipo de cambio vigente al momento en que el reintegro fue efectuado, conforme la doctrina precedente, no así al tipo de cambio de la efectiva devolución.

X.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

XI.- Por ello, voto por:

1.- Rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora, sin costas, conforme lo establecido en el Considerando VI de la presente.-

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA Nº 2742/12 dictada en el expediente Nº N° 13670-214-2007 en cuanto rechazó la impugnación interpuesta por la firma YPF S.A. contra los cargos FE N° 532/07 al 541/07 y 552/07 al 561/07, formulados por el servicio aduanero en concepto de restitución de lo pagado en demasía por beneficios a la exportación. Con la salvedad de que las sumas reclamadas mediante dichos cargos deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al momento en que el reintegro fue efectuado, según lo analizado en el considerando IX.- de la presente.

3.- Costas a la vencida.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

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

1.- Rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora, sin costas, conforme lo establecido en el Considerando VI de la presente.-

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA Nº 2742/12 dictada en el expediente Nº N° 13670-214-2007 en cuanto rechazó la impugnación interpuesta por la firma YPF S.A. contra los cargos FE N° 532/07 al 541/07 y 552/07 al 561/07, formulados por el servicio aduanero en concepto de restitución de lo pagado en demasía por beneficios a la exportación. Con la salvedad de que las sumas reclamadas mediante dichos cargos deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al momento en que el reintegro fue efectuado, según lo analizado en el considerando IX.- de la presente.

3.- Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.08.03 12:51:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.08.03 13:01:23 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: 2021.08.03 14:59:26 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
Date: 2021.08.03 15:00:30 -03:00