Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-143067706-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 31.500-A - KRAFT FOODS ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**; **Expediente N° 31.500-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 2118/2012, dictada por el

Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en la actuación SIGEA Nº 12072-168-2007 y sus acumulados, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por la firma KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. contra las liquidaciones manuales Nros. 07001LMAN126248E y 07001LMAN126249F, formuladas en restitución de lo pagado en demasía en concepto de beneficios a la exportación.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 19/32 se presenta la actora por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución aquí cuestionada. Primeramente, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Cuestiona que el reclamo sea efectuado en dólares, toda vez que no se trata de uno de los supuestos de excepción de la Ley N° 20.905 (Art. 20). Afirma que los pagos efectuados no fueron indebidos, toda vez que fueron realizados de acuerdo al sistema implementado por la propia DGA. Puntualiza que una interpretación contraria, afectaría el derecho de propiedad y la seguridad jurídica. Explica que mediante la Instrucción General N° 1/2006 la Aduana pretende desligarse de actos reglamentarios anteriores, sin declarar su ilegitimidad. Agrega que la resolución recurrida contiene una nueva interpretación que no puede ser aplicada retroactivamente. Cita

jurisprudencia. Precisa que la referida instrucción general desconoce una interpretación previa ya consolidada y se opone a normas jurídicas superiores y a criterios sentados por la CSJN. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de la Cuestión Federal y solicita se revoque la resolución, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 58/63 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento o surjan de las actuaciones administrativas que ofrece como prueba. Efectúa un breve relato de los hechos. A continuación, sostiene que las Instrucciones Generales Nros. 1/2004 y 1/2006 no pueden ser calificadas como "interpretativas", surgiendo las facultades para su dictado del art. 9, apartado 2, inciso a) del Decreto N° 618/97. Cita jurisprudencia ("Basso") y el Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación en el que se concluyó que el accionar de la DGA al reclamar lo pagado indebidamente es una conducta jurídicamente procedente. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia rechazando la demanda, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12072-168-2007 y sus acumulados Nros. 12072-167-2007 y 13670-216-2012 se inician a fs. 1/10 con el inicio del procedimiento de impugnación impulsado por la actora (Art. 1053 inc. b) del C.A.). A fs. 21/63 la apelante acompaña copia de las intimaciones recibidas, donde se individualizan las destinaciones de exportación comprendidas en las liquidaciones manuales aludidas. A fs. 72/79 se agrega la resolución aquí apelada y su notificación (fs. 81 vta.). A fs. 195/196 luce la Nota N° 1669/12 (DV CEDE) en la que se efectuó un recalculo de la deuda pretendida en pesos y se dejó constancia de que el monto a pagar era equivalente a $ 166.665,83. A fs. 198/202 la actora da cuenta de haber efectuado pagos bajo protesto por el monto antes aludido ($166.410,81 y $255,02) acompañando las constancias correspondientes.

V.- Que a fs. 78, en fecha 25/04/2014, se abre la causa a prueba. A fs. 151 se certificó la prueba producida y a fs. 152 se declaró cerrado el período probatorio.

VI.- Que en fecha 19/10/2023 se elevan los autos a la Sala "G". En fecha 20/10/2023 se ponen autos para alegar y finalmente, en fecha 22/11/2023 pasan a sentencia.

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 las liquidaciones Nros. 07001LMAN126248E y 07001LMAN126249F formuladas por el pago en demasía de beneficios a la exportación, resulta ajustada a derecho.

Que previamente, cabe precisar que-conforme se desprende de las actuaciones administrativas antecedentes de la causa (fs. 198/203) y de la prueba producida en la causa (fs. 116/140) las liquidaciones manuales Nros. 07001LMAN126248E y 07001LMAN126249F formuladas en restitución de lo pagado en demasía en concepto de beneficios a la exportación fueron anuladas por el pago-bajo protesto-efectuado por la actora, conforme surge de las liquidaciones Nros. 12001LMAN380191W y 12001LMAN380193B.

Que en cuanto al fondo de la cuestión, 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 cargo a la recurrente con relación a los permisos de embarque detallados en la lista obrante a fs. 17/31 del expediente principal 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 20 de marzo de 2004"*.

Posteriormente se dictó la Instrucción General Nro. 1/2006 (a tenor de la cual se fundaron los emolumentos que la recurrente debe devolver), que basándose en la Resolución General AFIP Nº 1921/05 que receptara los algoritmos establecidos en la IG Nro. 1/2004, dispuso que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29/03/2004 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.

VIII.- Que al respecto, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado en una causa análoga a los presentes actuados, caratulada "*Basso SA c/Dirección General de Aduanas"* (expte. TF24.888-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 1.161, 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".

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 cuanto a sus hechos, el presente caso resulta análogo al mentado precedente.

Que 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..."* (el destacado es mío) (C.S.J.N., *"Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo"*, del 4/7/85, Fallos 307:1094 y sus citas).

Que, efectuando un análisis del caso, corresponde señalar que el fundamento de las Instrucciones Generales Nros. 1/2004 (dictada el 24/3/04) y 1/2006 (dictada el 14/3/06), en cuanto consideran procedente el reclamo de la restitución de los reintegros considerados abonados indebidamente, se fundamenta en las normas del Código Aduanero.

Que, por una parte el art. 737 del C.A. establece de manera clara e indubitable que se excluyen del valor imponible de la mercadería exportada a los derechos y demás tributos que gravan a la propia exportación. Por otra parte el art. 829 inc. c) del mismo cuerpo normativo prescribe que el valor sobre el cual se liquidará el reintegro (estímulo a la exportación) nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los arts. 734 a 749 del C.A., entre los cuales se encuentra, obviamente el art. 737 citado.

Que la parte actora sostiene que mediante las Instrucciones Generales 01/2004 y 01/2006, se cambió el "criterio" para la liquidación de los reintegros, porque simplemente se aplicó el tope previsto en el art. 829, inc. c) del C.A. para determinar el valor sobre el cual se liquidaría el reintegro, y se pretendió aplicarlo retroactivamente.

Que las instrucciones aquí implicadas no pretendieron introducir ni un cambio de "criterio", ni un cambio de "interpretación" en relación a la normativa aplicable que era clara y no dejaba lugar a dudas ni a diferentes "criterios" o "interpretaciones".

Que al momento de dictarse la Resolución AFIP 1161/01 (en fecha 23/11/01) no existían derechos (gravámenes) a la exportación (los que se introdujeron posteriormente a partir del 5/3/02 por la Resolución ME 11/02) por lo que, por error, no se incorporó el algoritmo de cálculo que hubiera permitido aplicar el tope previsto en el art. 829 inc. c) del C.A. y por los arts. 737 y 739 inc. e) del mismo cuerpo normativo.

Que al dictarse la Resolución AFIP 1342/02, que actualizó a la Resolución AFIP 1161/01 sustituyendo dos de sus anexos, y ya estando en vigencia los derechos de exportación, no se advirtió la omisión en que se había incurrido en la última resolución citada, y por tanto, no se incluyeron los algoritmos de cálculo que hubieran permitido la aplicación del tope previsto en el art. 829 inc. c) del C.A.

Que, cualquiera fuese la razón por la que esa omisión se mantuvo, no puede afirmarse que lo que existió fue la inclusión de un "criterio" o "interpretación" que se apartara de lo dispuesto en el art. 829 inc. c) del C.A. o de lo dispuesto en ese artículo "literalmente", dado que no fue respaldado por fundamento alguno que intentara justificarlo, ni al menos una explicación que diera razón de esa situación en las mencionadas resoluciones.

X.- Que debe añadirse que la Resolución AFIP 1161/01 no fue dictada por la AFIP en ejercicio de las facultades previstas en el art. 8° del dec. 618/97 ("facultades de interpretación"), sino en el ejercicio de las facultades del art. 7°, inc. 9° de ese decreto (relativo a las facultades de reglamentación de los requisitos legales y reglamentarios de naturaleza meramente formal). Similar situación se plantea en relación a la Resolución AFIP 1342/02, aunque en esta se mencionan escuetamente las facultades del art. 7° del Decreto N° 618/02, sin mencionar alguno de sus incisos.

Que, si bien este juzgador no desconoce las doctrinas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citadas por la actora (en su recurso de apelación de fs. 19/32) relativos a la estabilidad de los derechos adquiridos por el particular, en el caso entiendo que es de aplicabilidad el precedente -también citado en el dictamen del Procurador General en el caso "Basso"- caratulado*"La Plata Cereal S.A. c/ ANA", del 15/03/1983* (Fallos, 305:283), en el que nuestro Alto Tribunal distinguió claramente los supuestos de cambios o criterios interpretativos de los casos de errores o equivocaciones contenidos en los actos o resoluciones aduaneras. Los primeros no autorizaban la revisión en perjuicio del contribuyente de los actos concluidos bajo la vigencia de una resolución interpretativa. Los segundos (errores o equivocaciones de los actos o resoluciones) sí autorizaban la revisión de los actos concluidos bajo el régimen de esas resoluciones anteriores, en virtud de lo que disponía el art. 2°, inc. b) de Ley de Aduana o el actual art. 9, ap. 2, inc. d) del dec. 618/97 (ver Considerando 6° del fallo citado).

Que en el caso de las Resoluciones AFIP 1161/01 y 1342/02 resultaron ser resoluciones administrativas defectuosas, sin que pueda sostenerse que su pretensión en cuanto a esos errores u omisiones era crear una interpretación o un criterio normativo diferente al previsto en el Código Aduanero (arts. 829, inc. c) y art. 737 del C.A.).

XI.- Que las Instrucciones Generales 01/2004 y 01/2006 de la Dirección General de Aduanas lo que hicieron fue advertir de manera expresa el error o defecto de las Resoluciones AFIP 1161/01 y AFIP 1342/02, y lo subsanaron creando los algoritmos necesarios.

Que la Resolución AFIP 1921/05 ratificó el criterio involucrado en la Instrucción General 01/2004, al determinar los algoritmos aplicables en las operaciones de exportación, pero sin embargo tampoco es una "resolución interpretativa" por haberse dictado en base a las facultades del art. 7°, inc. 9° del Decreto 618/97, y no en base al art. 8° del mismo. Asimismo la Aduana, ejerciendo las facultades que surgen del art. 9 ap. 2 inc. d) del Decreto 618/97 (así como del anterior art. 23, inc. d) del Código Aduanero) ordenó formular posteriormente los cargos que correspondían por haberse abonado estímulos a la exportación en exceso de lo que correspondía, en razón de las omisiones o defectos de las Resoluciones AFIP 1161/01 y AFIP 1342/02.

Que, por lo demás, la posibilidad del reclamo de la devolución de los estímulos a la exportación

indebidamente pagados y las facultades de la Aduana a ese respecto se encuentran previstas en los arts. 845 a 855 del C.A..

Que advierto que en el caso de las Instrucciones Generales 01/2004 y 01/2006 de la D.G.A. tampoco se trata de “resoluciones interpretativas”, y que las facultades para su dictado surgen claramente del Dec. 618/97, art. 9, ap. 2 inc. a) (con anterioridad regía el art. 23 del C.A.).

XII.- Que por ende, en atención a los razonamientos desarrollados y resultando de imperativa aplicación el precedente de nuestro Máximo Tribunal autos in re “*Basso SA c/Dirección General de Aduanas”*, no cabe más que confirmar la resolución aquí apelada.

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

En este punto, resulta preciso aclarar que en los ya citados precedentes de esta Sala en los que se han resuelto causas análogas (véase Considerando VII *in fine*), las costas fueron impuestas por su orden en razón de la dificultad de las cuestiones que allí se debatían. No obstante, debo señalar que, por un lado, dichas sentencias fueron anteriores al citado fallo de nuestro Máximo Tribunal autos in re “*Basso SA c/Dirección General de Aduanas”*, y que, por otro lado, este último resulta lo suficientemente pretérito a fin de estarse a la correspondencia de la imposición de costas a la actora, ya que fue dictado por nuestra Corte Suprema en fecha 27/08/2013. Por lo tanto, no existen motivos para apartarse de la disposición que obliga la imposición de costas a la vencida.

Por ello, voto por:

1).- CONFIRMAR la Resolución DE PRLA N° 2118/2012, dictada por el dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en la actuación SIGEA Nº 12072-168-2007, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por la firma KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. contra las liquidaciones manuales Nros. 07001LMAN126248E y 07001LMAN126249F, formuladas en restitución de lo pagado en demasía en concepto de beneficios a la exportación, teniendo presente el pago efectuado conforme surge de las liquidaciones 12001LMAN380191W y 12001LMAN380193B.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud de los votos que anteceden, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1).- CONFIRMAR la Resolución DE PRLA N° 2118/2012, dictada por el dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en la actuación SIGEA Nº 12072-168-2007, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por la firma KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. contra las

liquidaciones manuales Nros. 07001LMAN126248E y 07001LMAN126249F, formuladas en restitución de lo pagado en demasía en concepto de beneficios a la exportación, teniendo presente el pago efectuado conforme surge de las liquidaciones 12001LMAN380191W y 12001LMAN380193B.

2).- Costas a cargo de la actora.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.11.30 16:05:28 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: 2023.11.30 16:08:40 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: 2023.11.30 18:40:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 18:40:43 -03:00