República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-72696559-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: EXPTE. N° 25.716-A - YUKEN S.A. - Sentencia

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados "**YUKEN S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación**", expediente Nro. **25.716-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fojas 25/35 se presenta, con patrocinio letrado, el Presidente de la S.A. recurrente. Apela la Disposición N° 31/09 (AD USHU) dictada por el Administrador de la Aduana de Usuahia en el expediente 12803-14-2008, por la cual se le rechazó el recurso de impugnación contra la liquidación manual Nro. 07 067 LMAN 000411W, en concepto de devolución de los estímulos de exportación, supuestamente percibidos en demasía, por exportaciones realizadas en 2003. Mediante los permisos de embarque (PE) Nros. 03 067 EC01 000221A, 03067EC01 000222B, 03 067 EC01 000223C y 03 067 EC01 000225E, exportó mercadería sujeta al régimen de reintegros, los cuales percibió. Asevera que tiempo después se le reclamó la devolución parcial, en contra de la cual la recurrente dedujo el recurso de impugnación cuyo rechazo apela por el presente. Como fundamentos del reclamo, transcribe la Instrucción General 1/04 del 24 de marzo del 2004, que dice que "su vigencia es para las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 29 de marzo de 2004." (el subrayado le pertenece). Manifiesta que en consecuencia del dictado de la Res. Gral Afip 1921/05, la Aduana dictó la IG 1 del 14 de marzo de 2006, por la cual estableció en forma retroactiva que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29 de marzo de 2004, se debería formular los cargos para los casos en los que en virtud de haberse utilizado una base de cálculos incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía, para luego establecer que a los pagos pendientes se le deberá corregir la base conforme la Instrucción 01/04. Afirma que existió un derecho adquirido y que la pretensión de modificar retroactivamente la base sobre la cual se liquidaron los estímulos a la exportación atenta contra el derecho de propiedad y contra el principio de seguridad jurídica. Se explaya sobre dichas interpretaciones. Se agravia también porque dice que el reclamo se funda en una instrucción general fuera del ámbito material y temporal de las normas. Aduce que los reintegros cobrados se han incorporado en el patrimonio de la firma. Transcribe opiniones doctrinarias relativas al principio de legalidad y cita jurisprudencia de la Cámara Federal y la Corte Suprema acerca de los derechos adquiridos y el efecto liberatorio del pago. Sostiene que la IG 1/2006 se encuentra en contradicción con la interpretación general efectuada con anterioridad. Con respecto a este argumento, también cita jurisprudencia que considera favorable a sus criterios. Propugna que habría presunción de legitimidad del acto que ordenó el pago de estímulos y cosa juzgada administrativa por su pago. Despliega doctrina y concluye que correspondería revocar la disposición apelada. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Plantea el Caso Federal. Pide que se deje sin efecto el reclamo tributario formulado por la DGA, con costas.

II.- Que a fs. 55/63 se presenta la representación fiscal a contestar el traslado que le fuera conferido. En resumen, con relación a los aspectos imprescindibles a tomar en cuenta para decidir en esta litis, niega todos y cada uno de los hechos invocados por su contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Pasa a contestar los agravios vertidos en el escrito de inicio. Al respecto aclara que la nulidad planteada por la recurrente no puede prosperar. Aduce que el Servicio Aduanero constató que abonó a la actora estímulos en demasía, y formuló cargos dentro del marco legal vigente en la materia. Expresa que todas las intimaciones al respecto fueron firmadas por la autoridad pertinente, y poseen destinatario, indicación de la norma que justifica la solicitud de la devolución de los montos indebidamente percibidos por la accionante, individualización de las liquidaciones manuales que dieron motivo a la diferencia de beneficios y de las destinaciones en trato con indicación del monto del beneficio SIM percibido, y del beneficio que surge de la reliquidación, como así también el monto a devolver por la firma recurrente y el procedimiento que se podrá deducir contra liquidación notificada. Por lo expuesto, refiere que las intimaciones de pago poseen causa y motivación. Transcribe al respecto jurisprudencia que considera favorable a su postura. En segundo lugar, se refiere al fondo de la cuestión, es decir la supuesta violación al principio de irretroactividad planteada por la firma. Destaca que las fórmulas matemáticas cargadas en el SIM eran contrarias a la ley, por cuanto no contemplaban el tope fijado por el inciso c) del artículo 829 del Código Aduanero. Refiere las conclusiones del Dictamen 1577/04 (DV RTAG), en tanto habiéndose utilizado una base de cálculos incorrecta, debía procederse a formular los cargos que pudieran corresponder para los casos en que se hubiese pagado estímulos en demasía, emergentes de destinaciones de exportación registradas con anterioridad a la Instrucción General (IG) 1/04 (DGA). Expresa que la base respectiva fue receptada por la Resolución General Nro. 1921/05 AFIP, y que la IG 1/2006 (DGA) expuso que para las destinaciones registradas con anterioridad a la vigencia de la IG 1/2004 (29.03.2004) se debían formular los cargos que pudieran corresponder para los casos en los que, en virtud de haberse utilizado una base de cálculos incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía. Interpreta que todo se hizo dentro del marco legal vigente. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, plantea el Caso Federal. Solicita se confirme el decisorio aduanero, y pide expresamente la imposición de costas a la parte actora.-

III.- Que el presente expediente, a fs. 76 se declaró de puro derecho, a fs. 83 se elevó a Sala y a fojas 84 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV.- En las actuaciones administrativas, Actuación 1283-14/2008 (AA 678- 07- 6563), en cuanto resulta pertinente a fin de resolver los planteos esgrimidos por las partes, a fojas 1 y siguientes luce el procedimiento de impugnación iniciado por el gestor de la firma. A fojas 17, por tratarse de una cuestión de interpretación de normativa, se declaró la cuestión de puro derecho. A fojas 19/20 luce el dictamen jurídico y a fojas 21/24 obra la Disposición Nro. 31/09 (AD USHU) objeto del presente recurso.

V.- Corresponde entonces ahora revisar el acto aduanero referido, a la luz del derecho aplicable a los hechos y circunstancias particulares que emergen de las pruebas rendidas en las actuaciones administrativas ofrecidas como prueba por las partes. A tal efecto, la decisión debe enmarcarse en la normativa que rige el caso, que sintetizo a continuación.
-El artículo 1º del decreto **1011/91** (BO 31/5/91), sustituido por decreto 571/96, determinó que “los exportadores de mercaderías manufacturadas en el país, nuevas sin uso, tendrán derecho a obtener el reintegro total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores en las distintas etapas de producción y comercialización. Dicho reintegro se aplicará sobre un valor que se determinará a partir del valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, al cual se le deducirán el valor CIF de los insumos importados incorporados en la misma y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes. Para dicho cálculo se tomara como base exclusivamente el valor agregado producido el país, neto de las referidas comisiones y corretajes.”

-La resolución general AFIP **1161/01** (BO28/11/01), actualizada mediante la resolución general AFIP **1342/02** (BO 17/9/02), fijó los algoritmos de cálculo que utilizaría el Sistema Informático María en su Anexo X “A” para la determinación de las bases tributaria y de beneficios a la exportación.

-La instrucción general DGA **01/04** entendió que, a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación, su base nunca podía ser superior al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación -art. 829, inciso

c, CA-, “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 que dispuso que correspondía ratificar los algoritmos de cálculo para la liquidación de los estímulos, así como también los de comparación con fundamento en la normativa vigente”. Agregó que, a través de la Dirección Técnica, se procedería a “la adecuación del Sistema Informático María en el sentido expuesto”, y aclaró que el temperamento de esa instrucción tenía vigencia para todas las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 29/03/04, mientras que, respecto de los beneficios abonados con anterioridad o pendientes de pago, las aduanas debían estar “a la espera de las instrucciones que se impartirán oportunamente”.
-La base de cálculo errónea utilizada por el Sistema Informático María fue superada con el dictado de la resolución general AFIP **1921/05** (BO 9/8/05), que en su Anexo VI recoge lo previsto en la instrucción general DGA 01/04.

-La instrucción general DGA **01/06** se basó en la anterior resolución general AFIP 1921/05 y entendió que, para las destinaciones registradas antes del 29/3/04, se debían formular los cargos que pudieren corresponder para los casos en los que, en virtud de haberse utilizado una base de cálculo incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía; y que, para las destinaciones impagas oficializadas antes del 29/3/04, correspondía abonar los reintegros de conformidad con la base correcta.

A su vez, para ambos casos, la instrucción contempló que la conducta del documentante que percibió los beneficios calculados según una base errónea no era encuadrable en las previsiones del artículo 954 del Código Aduanero, toda vez que los algoritmos utilizados habían sido aprobados por la resolución general AFIP 1342/02.

Es decir que la reliquidación de los estímulos se ordenó a raíz de que, originariamente, fueron determinados sobre una base de cálculo errónea, que no tuvo en cuenta la limitación prevista en el artículo 829, inciso c, del Código Aduanero.

En el caso de la actora, la reliquidación se llevó a cabo mediante la liquidación manual Nro. 07 067 LMAN 000411W; y la impugnación deducida contra aquélla se rechazó mediante la resolución que es motivo de apelación en estos autos.

Que, a la luz del derecho aplicable, en primer lugar, corresponde reafirmar la facultad que ha sido legalmente conferida a la DGA para repetir importes indebidamente abonados en concepto de estímulos a la exportación (arg. Arts. **845** y ss., CA), y que tiene como contrapartida la facultad que el mismo cuerpo legal asigna al contribuyente, de repetir los importes abonados en forma indebida en concepto de tributos (arg. art. **809**, CA).

En efecto, la normativa específica prevé asimismo la facultad de la autoridad aduanera para revisar actuaciones y documentos una vez concluida su tramitación, y de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que pudieren corresponder (arts. 9º, ap. 2, inc. d, decreto **618/97**, y art. **23**, inc. d, del CA).

Ello ha sido normado con el fin de salvaguardar la agilidad en todos los actos que se desarrollan vinculados con la importación y la exportación, y también el fiel control que debe implementar la Aduana con relación a las registraciones, solicitudes o destinaciones que efectúan los interesados, una vez concluidas aquéllas; control que, ciertamente, comprende el correcto pago de los tributos aduaneros y la justa liquidación de estímulos a la exportación.

VI.- En este mismo sentido, se pronunció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa B.657, L. XLVII. “**Basso SA** (TF **24888-A**) c/ DGA”, sentencia del 27 de agosto de 2013, en la que -con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación- sostuvo, con referencia a la instrucción general **1/04** y a la fórmula polinómica de cálculo del beneficio contenida en la resolución general AFIP 1161, que los reintegros habían sido mal abonados como consecuencia de un error de cálculo o liquidación -y no producto de un cambio de criterio que hiciera aplicable la regla prevista en el art. 793 CA-, es decir que se trataba de pagos sin causa, que justificaban su devolución a la Aduana.

En la causa referida, se 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".

Que, en virtud de las consideraciones precedentes, el Máximo Tribunal concluyó que el cargo reclamado por la Aduana se formuló en ejercicio regular de las facultades conferidas al servicio aduanero para repetir importes indebidamente abonados como producto de un error excusable, imponiendo las costas a la actora en los términos de los arts. 1163 y 1174 del Código Aduanero y 68 y 279 del CPCCN.

Que la doctrina de la Corte resulta vinculante para los tribunales inferiores (ver "Fallos": 307:1094 (1989); 312:2007 (1996); 319:2061 (1997); entre otros).

Que, por tales argumentos, y también por el principio de economía procesal, corresponde confirmar la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra la liquidación manual Nro. 07 067 LMAN 000411W, con costas, en virtud del principio objetivo de la derrota.

Así lo ha decidido esta Sala G, por unanimidad y con la misma integración, *in re* "METALMECANICA S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN", expediente Nro. 26.619-A a partir del voto del Dr. Licht, titular de la 19a. Nominación, entre otros.

Por ello, VOTO POR:

Confirmar la Disposición N° 31/09 (AD USHU) apelada en autos en cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra la liquidación manual Nro. 07 067 LMAN 000411W, con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

Confirmar la Disposición N° 31/09 (AD USHU) apelada en autos en cuanto rechaza la impugnación planteada por la actora contra la liquidación manual Nro. 07 067 LMAN 000411W, con costas.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.06.24 09:49:10 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.06.26 13:05:29 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: 2023.06.26 13:09:08 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 13:09:24 -03:00