República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-42474227-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Abril de 2025

Referencia: 24.324-A; IBERPESCA SA; Sentencia

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente Nº **24.324-A** caratulado “**IBERPESCA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación**”,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 2/33 se presenta la firma IBERPESCA SA, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 18/08 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12770-619-2007, a través de la cual se resolvió declarar abstracto el procedimiento de impugnación interpuesto contra las liquidaciones 0747LMAN003991N, 07047LMAN003992Y, 07047LMAN003993P y 07047LMAN003994Z. Señala que se le exigió la restitución de la suma de usd 61.688,40, con más los intereses correspondientes en concepto de reintegros a la exportación pagados en demasía. En primer lugar, plantea que Administrador de la Aduana de Puerto Madryn, declaró abstracta la cuestión en atención al pago efectuado en sede administrativa. Señala que la empresa procedió a pagar bajo protesto los montos indicados en las intimaciones cursadas por la AFIP-DGA dentro del plazo establecido, al sólo efecto de evitar sanciones que pudieran afectar su actividad de exportador e importador. Realiza una breve reseña de la actividad de la empresa. Señala que se produjo un error en la liquidación, arribando a la conclusión de que los permisos que reconocen un error de liquidación han generado una pretensión fiscal inexistente. Agrega que la Aduana de Puerto Madryn interpretó el pago efectuado bajo protesto correspondiente a la intimación cursada como una renuncia a la impugnación de la misma, lo cual resulta inadmisible dado que la renuncia de derechos no se presume. Plantea la irretroactividad de un criterio interpretativo distinto del que regía en el momento en que la empresa cobró los reintegros, por lo cual plantea la ilegitimidad de la Instrucción

General N° 01/06 y los actos administrativos que son su consecuencia. Agrega que el criterio utilizado por la RG 1161 y luego reiterado, no es caprichosa ni arbitraria, sino que se sustentó en un criterio interpretativo vigente en la aduana que sostuvo los algoritmos empleados como legítimos, aun cuando la "base de cálculo" de reintegro superara el "valor imponible". Señala que la solicitud de exportación definitiva está diagramada por el SIM y es ese sistema impuesto por la AFIP-DGA el que hace el cálculo de los reintegros, lo que generó derechos adquiridos a favor del exportador que la aduana no puede ahora negar con un cambio retroactivo de criterio. Agrega que la IG 01/06 no respetó el art. 793 del CA, y que contempla las limitaciones para que la aduana formule cargos por las operaciones ya canceladas, disponiendo que los mismos no se pueden fundar en una interpretación de la ley que se hubiera adoptado con posterioridad al momento del pago originario. Señala que los cobros de los reintegros realizados por la empresa se hicieron de conformidad con el criterio entonces existente en la aduana, el cual se encontraba respaldado por la AFIP en vigencia por el SIM, y por lo tanto el nuevo criterio que emana de la IG 01/06 no puede aplicarse retroactivamente sin transgredir derechos adquiridos. Cita que la CSJN ha declarado la improcedencia de la aplicación retroactiva de nuevas interpretaciones de normas en retiteradas oportunidades. Agrega que el pago de los estímulos a la exportación no es automático, que una vez que la aduana recibe el pedido de liquidación de estímulos que le presenta el exportador, analiza su validez y determina su procedencia o improcedencia y, de admitirla, recién entonces ordena y efectiviza su pago o acreditación. Finalmente, señala que los cobros de los reintegros realizados por la empresa durante el período indicado se hicieron de conformidad con el criterio entonces existente en la aduana, y que el nuevo criterio fijado por la IG 01/06 no puede aplicarse retroactivamente sin transgredir derechos adquiridos por el exportador. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada y se deje sin efecto la intimación de pago formulada, con costas.

II.- A fs. 49/60 la representación fiscal contesta el traslado oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por la contraria y relata brevemente lo actuado en sede administrativa. En primer lugar, manifiesta que la recurrente abonó el monto requerido bajo protesta y con reserva de repetición toda vez que la ley 25.986 eliminó el efecto suspensivo de la impugnación prevista en el art. 1053 inc. b) del Código Aduanero. Agrega que, si bien es cierto que las actuaciones se inician como consecuencia del procedimiento de impugnación, la firma actora debería haber interpuesto recurso de repetición en sede administrativa, toda vez que lo que pretende la recurrente es la devolución de las sumas de dinero abonadas en concepto de cargos efectuados por aplicación de la Instrucción Nº 01/06. Expone que a la luz de las Instrucciones Generales Nº 01/04 y 01/06, se dispuso reajustar los estímulos a la exportación liquidados y pagados en exceso a los exportadores. Hace referencia los arts. 827 y 1068 del C.A. Señala que de la normativa surge en forma evidente que el régimen de reembolsos contempla la restitución de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura. Hace referencia a la regla del "*solve et repete*". Señala que las Instrucciones Generales N° 01/04 y 01/06 no pretendieron introducir ni un cambio de criterio, ni un cambio de interpretación a la normativa aplicable. Agrega que en el caso en análisis nos encontramos ante resoluciones administrativas que por acción u omisión resultaron defectuosas, sin que pueda sostenerse que su pretensión en cuanto a errores u omisiones era crear una interpretación o un criterio normativo diferente al previsto en el CA. Señala que las Resoluciones AFIP 1161/01 y 1342/02, no pretendieron introducir un criterio interpretativo de los artículos 829 inc. c) y el 737 del CA, y que el error se origina en los defectos u omisiones de dichas Resoluciones, y que las IG 01/04/ y 01/06 sólo implicaron que la

Aduana advirtió los defectos y, mediante ellas, procedió a subsanarlos. Cita jurisprudencia aplicable que considera el caso. Finalmente, acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera con costas.

III.- Que a fs. 61 se abre la causa a prueba la que se produce a fs. 66/71, 81/147, 187/208, 220/230, 293/313 y 319/366. A fs. 386 se cierra el período probatorio. A fs. 389 se elevan los autos a la Sala "G". A fs. 390 se ponen para alegar, habiéndose incorporado el alegato de la actora a fs. 396/399 y el Fisco Nacional no hizo uso del derecho conferido. Finalmente, a fs. 401 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12770-619-2007 surge que a fs. 1/46 la recurrente inicia el procedimiento de impugnación. A fs. 47 obra la consulta de una liquidación 07 047 LMAN 003991 N en estado pagada por el importe de usd 12.712,11. A fs. 48 obra la consulta de una liquidación 07 047 LMAN 003992 Y en estado pagada por el importe de usd 592.11. A fs. 49 obra la consulta de una liquidación 07 047 LMAN 003993 P en estado pagada por el importe de usd 26.314,76. A fs. 50 obra la consulta de una liquidación 07 047 LMAN 003994 Z en estado pagada por el importe de usd 21.749,64. A fs. 51 luce el Dictamen N° 13/08 en el que se propicia declarar abstracto el procedimiento de impugnación atento que las liquidaciones en cuestión han sido pagadas. A fs. 52/53 se dicta la Resolución N° 18/2008 (AD PMAD) apelada en autos.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución Nº 18/08 (AD PMAD) se ajusta a derecho.

Que, en el caso de marras, la actora interpuso recurso de impugnación en los términos del art. 1053 inc. b) contra las liquidaciones formuladas en razón de los expresado en la Instrucción General Nº 01/06.

Que, a través de dicha instrucción se ordenó que se formularan cargos por restitución de los importes que la Aduana habría pagado de más en concepto de estímulos a la exportación, en relación con los permisos de embarque oficializados entre el 05/03/02 y el 24/03/04 (fecha en la que entró a regir la Instrucción 01/04), en los cuales el valor imponible hubiere sido menor que la base de cálculo utilizada para determinar los reintegros a la exportación.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse sobre el planteo de la actora, en relación a la procedencia formal del recurso.

Que, mediante la resolución que se apela en autos, el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn, al momento de resolver, dispuso declarar abstracta la tramitación del procedimiento de impugnación iniciado por la firma IBERPESCA SA y proceder al archivo de las actuaciones, toda vez que las liquidaciones en cuestión habían sido pagadas.

Que, de las actuaciones administrativas acompañadas se desprende que la actora, al momento de impugnar las liquidaciones por el servicio aduanero, pagó la suma reclamada (ver fs. 47, 48, 49, 50 de las Act. Adm.), a fines de evitar la aplicación de medidas de ejecución administrativas previstas en el art. 1122 del Código Aduanero.

Que el art. 1041 del CA dispone que: ***"****Dictada la resolución definitiva, el administrador no podrá sustituirla o modificarla. Sin embargo, de oficio o a pedido de parte y sin alterar lo sustancial de la*

decisión, podrá corregir cualquier error material, aclarar algún concepto oscuro y suplir cualquier omisión en que hubiese incurrido sobre alguna de las situaciones cuestionadas. La petición deberá formularse dentro de los CINCO (5) días de la notificación e interrumpirá el plazo para apelar."

Que, el dictado de la Resolución N° 18/2008 (AD PMAD), implica una decisión que, en definitiva, rechaza la impugnación planteada, y que trae aparejada la pérdida de competencia del administrador para revisar su decisión, por lo cual considero procedente el recurso interpuesto.

VII.- Que, en el presente caso, cabe traer a colación el caso "BASSO S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (Expte. TFN Nro. 24.888-A/CNACAF 154/10), sentencia del 27/08/2013, en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tratando una cuestión similar a la de los presentes actuados, confirmó el pronunciamiento de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante el cual revocó el pronunciamiento de este Tribunal Fiscal en base a la legitimidad de las Instrucciones Generales N° 01/2004 y 01/2006 (DGA).
En el referido fallo, el máximo tribunal de justicia remitió a la opinión del Procurador General de la Corte, quien en su dictamen del 18/04/2012, señaló lo siguiente: " *...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.*"

Por lo expuesto, consideró lo siguiente: "*… 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 VE., 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".

VIII.- En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto en el caso de "Fallos" 307:1094, "Cerámica San Lorenzo", que "*no obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas*" (conf. doc. de Fallos 25:364).

De esta 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, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia (confr. Causa 'Balbuena, César Aníbal s/ extorsión' resuelta el 17 de noviembre de 1981)".

IX.- Que, en definitiva, corresponde confirmar las liquidaciones que se le instruye, el que se encuentra cancelado en su totalidad, conforme los pagos efectuado en sede administrativa por la suma de usd $61.368,62 (ver fs. 47, 48, 49, 50 de las Act. Adm.).

X.- Que, en cuanto a las costas, corresponde se impongan a la actora en virtud del principio objetivo de la derrota, consagrado en el artículo 1163 del Código Aduanero, que no admite excepciones.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

1) Confirmar la Resolución Nº 18/08 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12770-619-2007, dejándose constancia que el cargo se encuentra cancelado según lo expuesto en el considerando IX) del presente.

2) Costas a la actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la Resolución Nº 18/08 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12770-619-2007, dejándose constancia que el cargo se encuentra cancelado según lo expuesto en el considerando IX) del presente.

2) Costas a la actora.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.-

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.04.21 12:55:31 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: 2025.04.23 20:44:49 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: 2025.04.23 21:30:10 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 - GDE
Date: 2025.04.23 21:30:34 -03:00