

Expte. N° 154/10 - "Basso SA (TF 24888-A) c/ DGA" – CNACAF – SALA II – 07/12/2010

ESTÍMULOS A LA EXPORTACIÓN. Acción del fisco para repetir importes pagados indebidamente. Beneficios calculados según una base errónea. Tope del art. 829 inc. c) del CA. Facultad de la Aduana de revisar las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Carga de la prueba. Art. 1143 del CA. Principio "iura curai novit

Fuente: elDial AA686D

///nos Aires, 7 de diciembre de 2010.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a 15.99/112713, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la resolución n° 44/08 e hizo lugar a la repetición formulada por la actora por el importe de pesos noventa y nueve mil cuatrocientos ochenta y ocho con veintinueve (\$99.448,29)), con más sus intereses. Impuso las costas en el orden causado.//-

Para así decidir, tuvo en cuenta que la firma Basso S.A. fue intimada de pago por la aduana de Santa Fe que le reclamó la devolución de estímulos a la exportación (reintegros del decreto 1011/91) por distintas operaciones oficializadas entre el 5/3/02 y el 28/3/04, según lo establecido por la instrucción general n° 01/06, cuyo cargo n°9/07 fue abonado en su totalidad y por actuación n° 12522-81-2008, requirió la actora la repetición que se rechazó mediante la resolución apelada.-

Sostuvo que la citada instrucción general n° 1/06 dispuso la aplicación con carácter retroactivo de un criterio interpretativo anteriormente establecido por la resolución general AFIP 1921/05 que no había dispuesto retroactividad alguna y que también era modificadorio de otro anterior. Sin embargo entendió que aquella fue emitida por quien no () tenía facultades delegadas legalmente para dictar normas o disposiciones de interpretación de la legislación aduanera, en consecuencia no declaró su inconstitucionalidad -cuestión que le es vedada como organismo jurisdiccional administrativo, salvo aclaró, que 9e trate de aplicar un criterio jurisprudencial del más Alto Tribunal sobre la temática-, sino que la declaró ilegítima. -

Recordó que el principio general sobre retroactividad de las normas previsto en el art.3 del Código Civil es que resulta posible cuando la propia norma la establezca pero tiene un límite: la no afectación de los derechos adquiridos. Y, por ello, precisó que, la retroactividad de las leyes tributarias es admitida por la C.S.J.N. cuando se da en beneficio del contribuyente y en otros supuestos vinculados con el establecimiento y ordenación de los gravámenes nacionales o provinciales pero de ningún modo cuando se afecta un derecho adquirido o cuando se ha pagado el impuesto conforme a la ley vigente en que se efectuó el ingreso.-

Concluyó que en el caso de autos la norma retroactiva afectaba un derecho adquirido de la actora, ya que no sólo el régimen vigente al tiempo del registro de las exportaciones del caso (arts.726 y 830 del C.A.) determinaba un reintegro mayor al que luego resultaría de aplicar el criterio interpretativo cuestionado, sino que la aduana pagó el reintegro de conformidad con el régimen anterior a su modificación o rectificación por la norma retroactiva en cuestión.-

II.- Contra la decisión interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional a fs.113 y expresó agravios a fs.118/127vta., cuyo traslado fue contestado por la actora a fs.129/135.-

Esgrime como agravios que "los sentenciantes al resolver la cuestión de fondo no se avocaron a analizar con profundidad la temática en trato sino que limitaron a realizar observaciones superfluas e incompletas" (sic) y que se ha vulnerado el principio de congruencia al decidir más allá de lo argumentado por las partes, que en el punto XI se reconoce.-

Relata que las instrucciones generales internas se dictaron con la finalidad de adecuar un procedimiento de cálculo que resultaba contrario al art.829 inc. c) del C.A. y no se trató de un cambio de criterio, por lo que entiende que lo previsto por el art.793 del C.A. deviene inaplicable por tratarse de beneficios a la exportación y no tributos. Señala que la Aduana tiene la facultad legal para formular cargos o reclamar la devolución de importes abonados indebidamente, reglada en el art.845 del C.A y también en el art. 784 del C.C. Aclara que no puede soslayarse la ley 19.549 que prevé la posibilidad de la administración de revocar sus propios actos aún no notificados si el interesado hubiese conocido el vicio (art. 18), hipótesis que se configura porque la actora conocía el art.829 inc. c) y por lo tanto no puede pretender un derecho adquirido a la luz de una normativa inferior al código de la materia y que, señala, establecía una base de cálculo errónea. Explica que el art. 845 del C.A. es la contrapartida de la acción conferida a los administrados prevista en el art. 809 del C.A., y que en caso de error en el pago está habilitada para su reclamo según arts. 348 del C.A. y 9, punto 2) inc. d) del decreto 618/97.-

Insiste en que no implicó un cambio de criterio, sino de la corrección de la base de cálculo mediante la resolución general 1921 que receptó lo previsto en la instrucción general 1/04.-

Entiende que el art. 829 inc. c), fijó un tope máximo para liquidar los reintegros que estaría dado por el valor imponible, más los gastos de transporte y seguro, que no fue introducido por ninguna resolución ni instrucción general y que de confirmarse la decisión se vulneraría.-

III.- Que, en principio, cabe recordar que el art.1143 del C.A. permite al organismo jurisdiccional administrativo llegar a la verdad de los hechos y resolver independientemente de lo alegado por las partes. Ello así, siempre que no se incurra en plus petición, ya que por el principio de "iura curai novit", él juez puede calificar autónomamente los hechos del caso y subsumirlos en las normas jurídicas cualesquiera sean las invocadas, en tanto no se alteren los supuestos fácticos (CSJN Fallos:288:279,296:633,297:42).-

En otras palabras, este principio general del derecho procesal obliga a los jueces a conocer y aplicar el derecho vigente, haya sido o no alegado por las partes.-

Sentado ello, no se advierte la conculcación del principio de congruencia y derecho de defensa de la recurrente porque el organismo jurisdiccional administrativo no ha alterado los presupuestos fácticos invocados en la causa, tal es así que se expidió sobre los mismos hechos y el derecho invocados en el recurso incoado por la actora contra la resolución aduanera, de modo que su agravio debe desestimarse.-

Sin embargo, cabe adelantar que este Tribunal no comparte el voto mayoritario del organismo jurisdiccional administrativo que propició la revocación de la resolución aduanera.-

IV.- Que la resolución apelada se fundó en que el dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, en concordancia con el memorando n° 842/02 de la Dirección Nacional de Impuestos, sostuvo que los algoritmos que se encontraban ingresados en el SIM para determinar la base de cálculo de los estímulos a la exportación eran incorrectos, "por cuanto no contemplaban el tope fijado en el art. 829 inc. c) del C.A. Es decir, que las fórmulas matemáticas de cálculo eran contrarias a la ley vigente en la materia, al omitir el aludido tope". Afirmó que esa situación fue corregida por la instrucción general n° 1/04 de la DGA. Luego de analizar el dictamen n° 1577/04 (DV RTAG) y la instrucción general n° 1/06 de la DGA, concluyó que el cargo n° 9/07 fue correctamente formulado y en consecuencia rechazó el pedido de repetición.-

Que a fin de dilucidar la temática, corresponde reseñar el plexo normativo involucrado en la cuestión a debate.-

1o) El art. 1o del decreto n° 1011/91, sustituido por el decreto 571/96, determinó que los exportadores de mercaderías manufacturadas en el país, nuevas sin uso, tendrían derecho a obtener el reintegro total o parcial de los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos interiores en las distintas etapas de producción y comercialización y se precisó que

dicho reintegro se aplicaría sobre un valor que se determinaría a partir del valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, al cual se le deducirían el valor CIF de los insumos importados incorporados en la misma y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes. Por último, aclaró que para dicho cálculo se tomaría base exclusivamente el valor agregado producido en el país, neto de las referidas comisiones y corretajes.-

2o) La reglamentación de la resolución general AFIP n° 1161/01, modificada por la resolución general n° 1342/02 (vigente al momento de las operaciones), fijó los algoritmos de cálculo que utilizaría el Sistema Informático María en su anexo X "A" (Algoritmos aplicables para la determinación de las base tributarias y de beneficios a la exportación).-

3o) La instrucción general n° 1/04 (DETEEX) de la DGA entiende que, a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación, la base de los mismos nunca pueden ser superiores al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación -art.829 inc. c) C.A.-, "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 la comparación con fundamento en la normativa vigente". A continuación desarrolla las fórmulas. Agrega que a través de la Dirección Técnica, "se procederá a la adecuación del Sistema Informático María en el sentido expuesto", y que el temperamento de esa instrucción tiene vigencia para todas las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 29/3/04. Respecto de los beneficios abonados con anterioridad o pendientes de pago, "las aduanas deberán estar a la espera de las instrucciones que se impartirán oportunamente".-

4o) La instrucción general 1/06 de la DGA, se basó en la resolución general de la AFIP n° 1921 del 4/8/05, cuyo anexo VI recepta la base para la liquidación de estímulos establecida por la instrucción general 1/04. Por ello, entendió que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29/3/04 se deberá proceder a formular los cargos que pudieran corresponder para los casos en los que, en virtud de haberse utilizado una base de cálculo incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía y para las destinaciones impagas oficializadas antes del 29/3/04, corresponde abonar los reintegros de conformidad con la base correcta.-

Que la instrucción contempla que para ambos casos "toda vez que los algoritmos utilizados fueran aprobados por la resolución general de la AFIP n° 1342 la conducta del documentante que percibió los beneficios calculados según una base errónea, no resulta encuadrable en las previsiones del art. 954 y siguientes del C.A., por lo que no deben iniciarse actuaciones sumariales a los mismos...". (tal es el caso de autos).-

5°) El Código Aduanero dispone: "Para la aplicación del derecho a la exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea, y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro, en el momento que determinan para cada supuesto los arts.726, 727 o 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado." (art.735).-

"A los fines del art. 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados.... (art.736) y "Los gastos a que se refiere el art.736 comprenden:...e) los tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión de aquellos que con motivo de la exportación hubieran sido disminuidos o cuyos importes hubieran sido o debieran ser reembolsados, como así también de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo".(art.739).-

Y, por último, "Facúltase al Poder Ejecutivo para: ...c) fijar el valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro y del reembolso. Tal valor nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los arts. 734 a 749 con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro, de acuerdo a los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos"(art.829).-

V.- Que no está discutido en autos la titularidad del servicio aduanero de la acción para repetir las sumas indebidamente abonadas por estímulos a la exportación (arts. 845 a 855 del C.A.) ni la facultad conferida para revisar actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida la tramitación y conforme con las disposiciones aplicables formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que correspondieren (art.9, ap. 2, inc. d), del decreto n° 618/97 y el art.23 inc. d) del C.A.-

Que, de igual modo que en la ley 11.683 incumbe a quien intenta repetir, la prueba de que el impuesto ingresado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar -arg.83- (esta Sala, en otra integración, en la causa "Taylor y Cía (TF 201106-1) c/ DGI", del 6/5/08), esta regla también es aplicable en el procedimiento de repetición aduanera, según el art.1070.-

Y, en consonancia con lo expuesto, el art.784 del Código Civil dispone que: "El que por un error de hecho o de derecho, se creyese deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió", y en materia de carga probatoria rige el principio general de que incumbe al solvens acreditar el pago y el error en que se ha incurrido (conf. Alterini, Atilio Aníbal, Amévil Oscar J., López Cabana Roberto M., "Derecho de las Obligaciones Civiles y Comerciales", Ed. Abeledo Perrot, 1996, p. 740 y sgtes.).-

Desde esta óptica, surge que la actora no ha demostrado que abonó en demasía el importe que le reclamó la Aduana por reintegros mal pagados; es decir, le correspondía a la exportadora acreditar que su derecho a ese beneficio se ajustó a las disposiciones previstas en los arts. 734 a 749, y especialmente teniendo en cuenta el tope previsto en el art.829, inc. c) y la reglamentación de los decretos 1011/91 y 571/96, que era la normativa vigente al momento de la operatoria. Al respecto, nótese que ni en la actuación aduanera ni en el recurso incoado la actora acreditó que la liquidación respetaba el tope impuesto por la ley.-

En síntesis, debe colegirse que la Aduana estaba legalmente habilitada para reclamar la devolución de los reintegros mal pagados a la actora, porque demostró que la liquidación contenía un error e implicaba la vulneración de lo dispuesto por la ley (el tope del art. 829 inc. c), circunstancia que fue reconocida luego en el dictamen de la Procuración del Tesoro anteriormente mencionado en el considerando IV.-, todo lo cual conduce a sostener que hubo un pago sin causa.-

A mayor abundamiento, cabe agregar que en igual sentido se expidió la Sala III sobre la temática que sostuvo que: "los cargos no implican más que el regular ejercicio de las facultades conferidas al servicio aduanero en el art.9°, ap.2, inc. d), del decreto n° 618/97 y art.23, inc. d) del C.A., que en modo alguno conlleva a la afectación de la seguridad jurídica en la doctrina del efecto liberatorio del pago inaplicable en la especie. La cual, por otro lado, el Alto Tribunal ha considerado procedente en casos en los cuales se reclamaban diferencias por el pago de tributos efectuados por parte de los contribuyentes (y en beneficio del deudor) y no de estímulos a la exportación, como en el sub examine." ("in re, "El Marisco (TF 24.493-A) c/ DGA", del 15/6/10).-

Por lo expuesto, SE RESUELVE: hacer lugar al recurso deducido por el Fisco Nacional y en consecuencia, se revoca el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación;; confirmando la resolución n° 44/08 dictada por el Sr. administrador de la aduana de Santa Fe. Con costas de ambas instancias a la actora que resultó vencida (arts. 1163 y 68, primer párrafo del CPCCN).-

Se deja constancia que la Vocalía n° 4 se encuentra vacante.-

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Fdo.: José Luis López Castiñeira – Luis María Márquez

Ante mi,

Fdo.: Carlos José Massia.//-