

**CARGOS RETROACTIVOS POR RESTITUCIÓN DE REINTEGROS. SU
IMPROCEDENCIA.**

por Fernando G. Camauër

La Dirección General de Aduanas, mediante la Instrucción General N° 1/2006, dispuso la formulación de cargos en los casos en que “por haberse utilizado una base de cálculo incorrecta se hubieren pagado estímulos en demasía” respecto a las destinaciones registradas con anterioridad al 29 de marzo de 2004, fecha de entrada en vigencia de la Instrucción General N° 1/2004 D.G.A.

A esta disposición del organismo aduanero le son oponibles objeciones jurídicas fundamentales que llevan al inexorable rechazo de las pretensiones que se planteen.

I. La interpretación que corresponde de la normativa en juego.

Antecedentes

A partir del año 1982, la ex Administración Nacional de Aduanas en sus disposiciones reglamentarias (Res. A.N.A. 4820/82, Res. A.N.A. 297/83 y Res. A.N.A. 1076/84) distinguió el valor imponible de la base imponible para el cálculo de los tributos, adoptando el primer concepto para la liquidación de los reintegros, es decir el valor FOB, FOT ó FOR sin deducción de los derechos de exportación que estos valores incorporan por definición legal.

Este distingo fue mantenido por la Res. Gral. AFIP 1161/2001 y por la Res. Gral. AFIP 1342/2002, que actualiza la anterior, a través de los algoritmos aplicables para la determinación de la base tributaria y de beneficios a la exportación (Anexo X "A").

El criterio de aplicación de este plexo reglamentario fue invariable hasta el dictado de la Instrucción General N° 1/2004.

La interpretación correcta.

El artículo 735 del Código Aduanero establece que el valor imponible será el valor FOB (FOR ó FOT), aclarándonos el artículo 736, que ese valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta el lugar en que la mercadería se cargue en el medio de transporte que la llevará al exterior. A su vez, el artículo 737 dice que: “no obstante lo dispuesto en el artículo 735, se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la

exportación”. Por último, el artículo 739 establece qué gastos comprende el artículo 736 y, en su inciso e), reitera lo ya establecido previamente, disponiendo que se incluyen: “Los tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión de aquéllos que con motivo de la exportación hubieran sido eximidos o cuyos importes hubieran sido o debieran ser reembolsados, como así también de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo”.

Por lo tanto, según el Código Aduanero, el valor FOB en cuanto a valor imponible incluye el derecho de exportación, pero lo excluye a los efectos de la liquidación de tal derecho.

Frente a esta normativa, se reinterpreto mediante la Instrucción General 0001/2004 y en función de lo previsto por el art. 819 ap. 1) inc. c) que los derechos deben excluirse de la determinación del reintegro.

Sin embargo, no sería ésta la interpretación correcta que cabe al respecto. En efecto, el artículo 1 del decreto 1011/91 (modif. por el Dto. 571/96), siguiendo la pauta del decreto 1555/86 estableció 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 pagados en conceptos 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 tomará como base exclusivamente el valor agregado producido en el país, neto de las referidas comisiones y corretajes.”

El alcance de lo dispuesto por el Poder Ejecutivo en este decreto, referido expresamente al punto en cuestión, fue convalidado por la Procuración del Tesoro de la Nación, en el dictamen 36 del 16 de enero de 2003 y se opone claramente a lo que pretendiera establecer la Instrucción General N° 001/2004 en este tema.

Este dictamen de la Procuración del Tesoro antes citado reseña las opiniones que son favorables a la incorporación de tales derechos a la base de liquidación de los reintegros. Fueron ellas la de la Dirección de Programas y Normas de Procedimientos Aduaneros; la de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera de la A.F.I.P., (la que distingue entre valor imponible y base imponible para los derechos de exportación, considerando que el primero comprende a esos derechos, y que, además, ese es el importe por el cual deben ingresarse las divisas según las normas del Banco Central); la de la

Dirección de Asuntos Legales de la D.G.A. que comparte lo expresado por la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera de la A.F.I.P.; la de la Dirección Nacional de Impuestos de la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía, que considera que según el decreto 1.011/91, reformado por el 571/96, el reintegro debe aplicarse sobre el valor FOB de la mercadería exportada, incluyendo en él los tributos de exportación; y la de la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios del Ministerio de Economía, que adhirió al criterio de la Dirección Nacional de Impuestos.

En definitiva el Sr. Procurador del Tesoro entiende que el Poder Ejecutivo, en el decreto 1011/91 y su modificación por el decreto 571/96, mantuvo como valor imponible las condiciones FOB, FOT o FOR, que contienen los derechos de exportación, de las que sólo deduce el valor CIF de los insumos importados incorporados a la mercadería exportada y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes, sosteniendo como conclusión que: **“En virtud de las consideraciones expuestas, considero que a efectos de fijar la base para liquidar los estímulos a la exportación corresponde incluir el valor de los tributos que puedan gravarla. Así opino.”**

Hay que recordar que la Procuración del Tesoro de la Nación “es la última instancia en el orden del procedimiento y máxima en lo jurídico (v. Dictámenes 242:328 y 413) y que por tal motivo, la opinión que emite resulta vinculante para todos los servicios jurídicos permanentes (v. Dictámenes 231:371; 242:326)”. Además, “los dictámenes emitidos importan un pronunciamiento definitivo no sujeto a debate o posterior revisión, salvo que concurren nuevas circunstancias de hecho o el contexto legal tenido en cuenta haya sufrido modificaciones, todo ello con la suficiente relevancia para determinar la reconsideración de la opinión vertida (v. Dictámenes 218:102; 225:206, entre otros)”.

Pienso, por todo ello, que es perfectamente válido distinguir la noción de valor imponible equivalente a valor FOB (FOR ó FOT), que constituye el valor normal de exportación legislado por el Código Aduanero, del valor imponible como base de tributación en concreto, y que la limitación del art. 829 se refiere al concepto de alcance general de valor imponible que debe establecerse -determinarse- en todas las exportaciones, con independencia de la existencia o no de una compraventa (art. 745 del C.A.), y no a la forma en que se calcula la tributación, para evitar que un gravamen (derecho de exportación) se incremente calculándose sobre su propio monto (art. 735 C.A.).

Por lo demás, no cabría apartarse del precepto específico del decreto 1011/91, con los alcances que le atribuyó la Procuración del Tesoro, y por ende son ilegítimas las disposiciones adoptadas por la D.G.A. y posteriormente por la AFIP (Resolución General N° 1921/2005) que desconocen esa norma de jerarquía superior.

II. Improcedencia del reclamo retroactivo

El Dr. Enrique Barreira en el estudio que realizara sobre las modificaciones introducidas por la ley 25.986 (ver “Anticipos de Guía Práctica”, N° 11, pág. 5) se refirió especialmente a la eliminación del efecto suspensivo de las impugnaciones contra las intimaciones de restitución de importes abonados en concepto de estímulos a la exportación, demostrando la desnaturalización del sistema regulado por el Código Aduanero y la inconstitucionalidad de este aspecto de la reforma.

Comparto las opiniones del Dr. Barreira contraria a la ejecutabilidad de estos reclamos si media impugnación sobre los mismos, pero además quiero recordar que en los casos aquí considerados, el reclamo retroactivo encuentra una valla insalvable en la disposición del artículo 793 del C.A. y, en todo caso, resulta manifiestamente inconstitucional.

Hasta el 29 de marzo de 2004 la administración aduanera aprobó las liquidaciones y dispuso el pago de los reintegros según lo dispuesto por el Dto. 1011/91 cuya interpretación y alcances fue fijada, como ya vimos, por el dictamen del Sr. Procurador de la Nación, y con arreglo a lo que dispusieron las resoluciones reglamentarias a que hiciéramos referencia (Res. General AFIP N° 1161/2001 y 1342/2002). Por lo tanto los contribuyentes incorporaron a su patrimonio, como derechos irrevocablemente adquiridos, los beneficios que percibieron.

En este sentido, la norma del art. 793 del Código Aduanero establece un impedimento específico a que se revea o reinterprete con alcances retroactivos la interpretación de la legislación tributaria de alcance general que hubiera establecido el Poder Ejecutivo, el Ministerio de Economía, la Secretaría de Hacienda o la Administración Nacional de Aduanas.

Este precepto, si bien está referido a las determinaciones suplementarias de tributos, tiene un alcance incuestionable respecto a la potestad de reclamar devoluciones de beneficios que están regulados por el derecho tributario aduanero y sujetos a las disposiciones relativas a la liquidación, alícuota, valor y tipo de cambio que rigen para los

derechos de exportación (art. 830 C.A.), por lo que la norma tiene, a mi juicio, alcance sobre los reclamos que se plantean.

La aplicación del art. 793 C.A. procedería en todo caso en virtud de lo previsto por el art. 16 del C. Civil que manda atenerse a los principios de leyes análogas. Al respecto la Dra. Catalina García Vizcaíno (“Derecho Tributario” Tomo I Parte General, pág. 191, ED. DEPALMA 1996) sostiene que la integración analógica de la ley es un procedimiento admitido en el derecho tributario formal y en el derecho tributario procesal, siendo que aquí nos encontramos ante actos de determinación de obligaciones del contribuyente con el Fisco relativas a la restitución de tributos interiores (art. 825 C.A.)

Aún cuando se rechazara la aplicación del principio del art. 793 del Código Aduanero, hay que recordar que esta disposición, que establece la irrevisibilidad de situaciones fiscales consolidadas al amparo de una interpretación general proveniente de autoridad competente, se limita a recoger una doctrina ya establecida por la Corte Suprema de Justicia en el año 1972 (C.S. Fallos 284:232) y que se siguió reafirmando y extendiendo a diversas situaciones en numerosos pronunciamientos posteriores del Alto Tribunal.

En esa oportunidad, la Corte habría expresado: “... el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave de parte de éste (Fallos 258:108, 259:382 y otros). Ello así porque exigencias notorias de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso (Fallos 242:309 y 259:382; confr. también Fallos 158:78, 167:5, 237:556, 267:212 y muchos otros)”.

Dentro de esa misma corriente doctrinaria cabría citar: “... aunque hubiere habido error en la autoridad administrativa, ese error no puede invocarse en contra del contribuyente porque si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el Fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria” (Fallos 209:213). En este pronunciamiento la Corte cita un fallo anterior donde sostuvo que si se admitiera esa

facultad la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el Fisco (Fallos 188:293).

Asimismo y en concordancia, el Alto Tribunal ha establecido que la vigencia de seguridad jurídica tiene rango de valor constitucional (Fallos 243:465, 251:78 y 252:134), y constituye una de las bases principales de sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces (Fallos 242:501), y es una imperiosa exigencia del régimen de la propiedad privada (Fallos 249:51), así como que es necesario que los particulares conozcan de antemano las “reglas claras de juego” a las que atenerse en aras de la seguridad jurídica (Fallos 311:2082, consid. 7º in fine), y destacó la “especial prudencia” que debe presidir la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios (Fallos 308:552).

A la luz de esta jurisprudencia, harto concluyente en la cuestión, es evidente que el reclamo retroactivo de restitución promovido por la Dirección General de Aduanas viola derechos adquiridos de los exportadores y configura así una flagrante violación al derecho de propiedad que tutela el art. 17 de la Constitución Nacional.