República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-138464701-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA SALA E EX-2021-34743770-APN-SGASAD#TFN - ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Cora M. Musso, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en último término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2021-34743770-APN-SGASAD#TFN (ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada en el expediente SIGEA 13289-21550-2015, en cuanto confirmó los cargos FE 134/2015 a 144/2015, por la suma total de u$s281.959,50 en concepto de derechos de exportación e intereses. Indica que los cargos efectuados se originaron en virtud del informe emitido por la División Minería y Combustibles del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportaciones, en el cual se estableció que el derecho de exportación para la NCM 3826.00.00.100L había sido incorrecto para las exportaciones involucradas, en tanto se había recibido extemporáneamente la alícuota de dicho tributo por parte de las Actas de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo BIODIESEL en los términos del Decreto 1719/12. Manifiesta la improcedencia del reclamo formulado en virtud de que en cada caso pagó por exigencia del servicio aduanero, el derecho de exportación liquidado por el SIM en el marco de lo previsto por el Decreto 1719/12, que según su art. 2° la autoridad de aplicación era responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel y los costos totales más retorno sobre el capital total empleado que conformaban la fórmula de cálculo del derecho de exportación, debiendo informar la alícuota del derecho de exportación que quedaba así definida. Explica que si existió algún error, tardanza o falta de diligencia en la comunicación de la nueva alícuota o en su carga en el SIM, éste no debe perjudicarla ni le es oponible, en tanto su pago resultó íntegro, liberándola de su obligación tributaria, siendo que el derecho que ella pagó en los términos del Decreto 1719/12, era el vigente a la fecha de cada exportación. Remarca que las

alícuotas eran modificadas en la aduana a través del SIM sin previo aviso ni conocimiento por parte de las empresas exportadoras de biodiesel. Destaca que cuando existían reducciones en el derecho de exportación, la aduana no devolvía lo abonado “en demasía”, mientras que cuando la alícuota subía respecto de algún período anterior, reclamaba las diferencias, como ocurre este caso. Manifiesta que las facultades de revisión de la liquidación tributaria efectuadas en las destinaciones de exportación no pueden transformarse en una habitualidad por un supuesto defecto de aplicación de la norma, ya que desvirtuaría el régimen a través del cual se documenta la exportación de conformidad con la liquidación practicada por el propio SIM implementado por la aduana, violentando el principio general de inalterabilidad de la declaración sobre el cual reposa todo el sistema de control aduanero. Entiende que no resulta aplicable el art. 792 del CA en tanto que el derecho abonado en cada caso fue el vigente a la fecha de la oficialización de cada uno de los permisos de embarque. Destaca que los administrados no pueden cargar con los errores o demoras de sistema y la aduana o la Secretaría de Energía no pueden invocar su propia torpeza y revisar todas y cada una de las operaciones que se registran. Cita jurisprudencia. Plantea la ilegitimidad del derecho pretendido entendiendo que ha sido exigido en violación al principio de legalidad y reserva en materia tributaria por lo que resulta inconstitucional. Cita la doctrina emana del fallo “Camaronera Patagónica” dictado por la Corte Suprema Justicia el 15/04/2014. En forma subsidiaria señala que de confirmarse el reclamo tributario formulado en dólares, los intereses resarcitorios que se exigirán arrojan resultados abusivos y contrarios a los principio de buena fe, equidad y justicia, e implican la repotenciación o actualización de la deuda, prohibida en Argentina por las leyes 23.928 y 25.561. Cita jurisprudencia. Finalmente indica que no corresponde computar intereses en los lapsos que el servicio aduanero no tramitó la impugnación, debiendo recurrir a la presentación de un amparo por mora, que generó el dictado de la resolución apelada. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución administrativa apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas y niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria, que no fueron objeto de su especial reconocimiento. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Destaca que la actora no hace más que reiterar en esta instancia lo argumentado en sede administrativa, por lo que se remite a la fundamentación y conclusiones emanadas del informe técnico nro. 134/2015 (DV MICO) y la Nota 268/2019. Manifiesta que el servicio aduanero no ha hecho más que aplicar lo establecido por el decreto 1719/2012 y los arts. 726. 128, 792 y 793 del C.A., normativa específica aplicable al caso de autos. Indica que si bien es cierto que la recurrente liquidó conforme la alícuota cargada en el SIM a la fecha de destinación de las oficializaciones, también lo es que esta alícuota no era la vigente para esa quincena. Señala que el hecho de que el SIM no haya liquidado los derechos en forma correcta, se debió a razones de carácter operativo, por lo que resulta procedente la generación de los cargos atento a que la alícuota aplicable es determinada por la normativa que rige en ese momento y no por su carga en el SIM. Manifiesta que la actora no podía desconocer la normativa vigente a la fecha, como así tampoco el hecho que, al momento de destinar, lo podía estar haciendo con una alícuota desactualizada. Sostiene que el cargo formulado tiene su fundamento en el art. 9, apartado 2, inciso d) del decreto 618/1997 y los arts. 348 y 1018, apartado 2, del C.A., lo que en modo alguno conlleva a la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago, inaplicable en la especie. Cita jurisprudencia. Reseña que conforme el art. 792 del C.A. el pago no extingue la obligación aduanera cuando su importe fuera inferior al debido, por lo que el pago efectuado por la actora en concepto de derechos de exportación al ser inferior al que correspondía, en tanto no se ajustó a lo dispuesto legalmente, no tuvo virtualidad para producir el “efecto liberatorio” cuya aplicación pretende. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Recuerda lo dispuesto por el art. 322 del C.A. en cuanto a la posibilidad de rectificación por el propio declarante cuando resultare procedente, como así también la facultad que posee la aduana para formular cargos y reajustes cuando son procedentes, no afectando ello el principio de inalterabilidad de la declaración. Entiende que no resulta aplicable al caso la doctrina emanada del fallo “Camaronera Patagónica S. A.”, en tanto la doctrina y jurisprudencia han

establecido que para que el Tribunal Fiscal pueda seguir la solución adoptada por la Corte Suprema debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa y no a circunstancias análogas o parecidas, que por inducción o deducción pudieran adaptarse al caso. Sostiene que la aplicación y validez del decreto 1719/2012 tiene origen en el marco de la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario nro. 25.561 y 26.729 y en el art. 755 del C.A., estableciéndose claramente en dicha normativa la delegación correspondiente, por lo que no se esta en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice ni de un despojo que viole el derecho de propiedad. Cita jurisprudencia. En cuanto al agravio de la actora respecto al tipo de moneda en intereses aplicables manifiesta que según los arts. 641 y 734 del C.A., los derechos de importación y exportación consisten en un porcentaje o alícuota aplicada sobre la mercadería cuyo valor en aduana está fijado en moneda extranjera, por lo que constituyen obligaciones de pagar la cantidad resultante en esa misma especie de moneda, es decir no se trata de obligaciones de pagar moneda nacional sujeta a cláusulas de ajuste. Destaca el fallo de la CSJN “Volkswagen Argentina S.A.” a cuya doctrina se remite. Con respecto a la tasa de interés aplicable se refiere a lo determinado por los art. 794, 795 y 796 del C.A., de los que se desprende que una vez vencido el plazo de diez días desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos, el deudor debe pagar, juntamente con aquellos, un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, y dicha tasa de interés, que se devenga desde la fecha señalada por el art. 794, es la que ha fijado la Secretaría de Hacienda. Manifiesta que si la recurrente no utilizó el derecho que el régimen le otorgaba y optó por esperar hasta que se resolviese la impugnación mal puede pretender eximirse de las consecuencias que su conducta provocó. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme en su totalidad la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 10/9/21 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 30/9/21 se abre la causa a prueba, cuya producción se cumple por documento IF-2021-107268753-APN-SGASAD#TFN. Con fecha 15/11/22 se elevan los autos a la Sala “E” y con fecha 18/11/22 se ponen para alegar. Mediante documento IF2022-130032221-APN-DTD#JGM se agrega el alegato de la actora y por documento IF-2022-132205038-APNDTD#JGM el de la representación fiscal. Con fecha 22/12/22 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 13289-21550-2013 se inician a fs. 1/6 y vta. con el recurso de impugnación interpuesto por la firma Aceitera General Deheza S.A. contra el Cargo FE 142/2015, respecto del P.E. 14 057 EC03 000157 L. A fs. 10 se deja constancia que se agregan sin acumular las actuaciones SIGEA 13289-21553-2015, 13289-21559-2015, 13289-21557-2015, 13289-21556-2015, 13289-21555-2015, 13289-21554-2015, 13289-21563-2015, 13289-21562-2015, 13289-21561-2015 y 13289-21552-2015, conteniendo las presentaciones formuladas respecto a los cargos FE 134 a 144/2015. A fs. 11 por Resolución 229/2015 (DV IPGN), se tiene por agregadas sin acumular las referidas actuaciones, debiendo emitir resolución vinculando a todas ellas, se tiene por deducido en tiempo y forma los recursos de impugnación contra los cargos FE 134/2015 a 144/2015 y se dicta una medida para mejor proveer. A fs 12 se dicta la resolución 268/15 (DV IPGN) por la que se reserva en la división Impugnaciones la actuación SIGEA 12123-20-2014 que contiene el Informe Técnico 134/2015 (DV MICO) y los antecedentes que dieron origen a los cargos involucrados, dictándose otra medida para mejor proveer. A fs. 13/23 se agregan constancias de recibo recepción de los permisos de embarque involucrados. A fs. 27 a 37 se glosan los sobres contenedores de las destinaciones 14 057 ECO3 000157 L, 14 057 ECO3 000132 E, 14 057 ECO3 000127 X, 14 057 ECO3 000131 D, 14 057 ECO3 000126 H, 14 057 ECO3 000133 F, 13 057 ECO3 001377 P, 14 057 ECO3 000128 J, 13 057 ECO3 007650 N, 14 057 ECO3 000122 D y 13 057 ECO3 001425 J, respectivamente. A fs. 40 se pasan los autos para alegar. A fs. 43 se da por decaído el derecho para alegar y se dicta una medida para mejor proveer a fin de que la Dirección Fiscalización de Exportación ratifique o rectifique el informe técnico que da origen a los cargos. A fs. 45 se remiten las actuaciones a la División Impugnaciones. A fs 45vta. obra constancia de que se agregan sin acumular las

actuaciones SIGEA 12123-20-2014/9. A fs. 46 se remite las actuaciones mediante Nota 252/17 (DV IMGV) a la División Minería y Combustibles (DE VADE) a fin de ratificar o rectificar los cargos formulados. A fs. 47, 48/51, 52/55, 56/59, 60/63, 64/67, 68/71, 72/75, 76/79, 80/83, 84/87 y 88/91 la actora interpone pronto despacho por cada recurso de impugnación efectuado. A fs. 92/96 la División Minería y Combustibles emite la Nota 268/19 (DV MINC) por la que ratifica los cargos formulados. A fs. 98 se corre vista a la actora. A fs. 102 y 103 la recurrente interpone nuevo pronto despacho. A fs. 105/108 se dicta la Resolución 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD apelada en la especie. A fs. 111/112 y vta.

A continuación obra sin acumular el Alcance 12123-20-2014/9 con las copias pertinentes de la actuación SIGEA 12123-20-2014, que dieron origen a los cargos impugnados, donde a fs. 2 por Nota 124/14 (DV ARIN) se solicita al Departamento Control de Desarrollo y Operaciones de Sistemas Aduaneros un listado de las operaciones de exportación que hayan utilizado el código de ventaja “D1719/12BEN” por el periodo allí indicado, lo que se cumple a fs. 3/8. A fs. 6 mediante Nota 125/14 (DV ARIN) se informa a la Dirección de Programas y Normas de Procedimientos Aduaneros – Coordinación del Comité Permanente Interáreas (C.P.I.) la diferencia porcentual aplicable al concepto de derechos de exportación, propiciando la generación de los respectivos cargos. A fs. 10 por Nota 958/14 (C.P.I. - DI PNPA) se solicita al Departamento Control de Desarrollo y Operaciones de Sistemas Aduaneros – Sección F, ampliar los listados de operaciones y destinaciones que allí indica a fin de subsanar y cumplir con el procedimiento nombrado en la RG AFIP 280/1998. A fs. 12 obra copia de la mencionada Nota 125/14 (DV ARIN). A fs. 13 obra Nota 1659/14 (C.P.I. - DI PNPA) por la que se repite lo solicitado mediante Nota 958/14 (C.P.I. - DI PNPA), lo que se da cumplimiento a fs. 14 mediante Nota 1272/14 (DE CDSA) adjuntando un sobre a fs. 15 con lo allí requerido. A 16 se remiten las actuaciones a la Dirección Fiscalización de Exportación mediante Nota 2470/14 (C.P.I. – DI PNPA) quien a fs. 17/19 informa que no es de su competencia la normativa invocada – Disp. 7/2013 e IG 8/2013 DGA-. A fs. 20 por Nota 843/2015 (C.P.I. - DI PNPA) se requiere la intervención de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitana y de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior y asimismo, a fs. 21 ref. Y 22/23 ref. se agrega copias de la Nota 390/2013 (DV COSO) y de la RG AFIP 280/1998, respectivamente. A fs. 24 ref. obra la Nota 77/2015 (DE SURG) dirigida a la Dirección de Fiscalización de Exportación. A fs. 25/26 ref. se agrega copia del Informe Técnico nro. 134/2015 (DV MICO), donde se indica que generaron cargos a fin de intimar la diferencia de derechos a fin de cumplimentar con lo establecido en el decreto 1719/12, respecto de las destinaciones enlistadas a fs. 39/42 ref. . A fs. 27/38 ref. se agregan copias de las destinaciones involucradas. A fs 43 ref. obra planilla con el resumen de los cargos generados y sus respectivas LMAN. A fs. 44/54 ref. se agregan copias de los cargos FE 134/2015 a 144/2015. A fs. 55/65 ref. se efectúan las correspondientes liquidaciones. A fs. 67/77 ref. luce las notificaciones del sistema SICNEA respecto de los mencionados cargos cuyo estado es “ENVIADO” fecha 14/8/15. A fs. 78 y 82 el apoderado de la firma solicita vista. A fs. 94 se informa la creación del Alcance 12123-66-2014/9 respecto de los cargos FE 134/2015 a 144/2015 para ser agregado a los recursos de impugnación que tramitan en las actuaciones SIGEA 13289-21550-2015.

A su vez se agregan sin acumular las actuaciones 13289-21553-2015, 13289-21559-2015,13289-21557-2015, 13289-21556-2015, 13289-21555-2015, 13289-21554-2015, 13289-21563-2015, 13289-21562-2015, 13289-21561-2015 y 13289-21552-2015 correspondientes a los recursos de impugnación interpuestos por la actora contra los cargos FE 134/2015 a 141/2015 y 143/2015 a 144/2015.

V.- Que, en primer lugar, con relación a la presunta invalidez de las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para gravar y modificar los derechos de exportación en los términos del art. 755 del Código Aduanero efectuado en el punto IV. ii) del escrito de apelación, corresponde su rechazo en virtud de la doctrina legal fijada por este Tribunal Fiscal de la Nación en el Plenario de fecha 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN), autos

“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución RESOL-2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, en cuanto confirmó los cargos FE nros. 134/2015 a 144/2015 por los cuales se intima a la firma Aceitera General Deheza S.A. a abonar la suma total de u$s281.959,50, en concepto de diferencia de derechos de exportación que resultara de la aplicación de la alícuota y coeficientes aplicables al momento de oficializar las destinaciones nros. 13 057 EC01 007650 N, 14 057 EC03 000122 D, 14 057 EC03 000126 H, 14 057 EC03 000127 X, 14 057 EC03 000128 J, 14 057 EC03 000131 D, 14 057 EC03 000132 E, 14 057 EC03 000133 F, 14 057 EC03 000157 L, 13 057 EC03 001377 P y 13 057 EC03 001425 J y la que correspondía aplicar según el decreto 1719/12.

Que la actora documentó mediante las mencionadas destinaciones registradas entre el 6 de septiembre de 2013 y el 24 de enero del 2014, la exportación de mercaderías ubicadas en la posición SIM 3826.00.00.

En atención a la mercadería exportada (Biodiesel), conforme surge del informe técnico nro. 143/2015 (DV MICO) y la Nota nro. 268/2019 (DV MINC), obrantes a fs. 25/26 del Alcance nro. 12123-20-2014/9 y fs. 92/96 de las actuaciones administrativas, respectivamente, la liquidación tributaria de dicha operación de exportación estaba regulada por el decreto 1719/2012.

Que el mencionado decreto modificó los derechos de exportación aplicables a los biodiesel comprendidos en posición arancelaria 3826.00.00, consignada en el Anexo XIV del decreto 509/2007, determinando que la alícuota de exportación se calculará con la fórmula polinómica que la misma resolución prevé (art. 1°).

Que en su art. 2°, establece que “La UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO creada por la Resolución Conjunta N°43 DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS, N° 269 del MINISTERIO DE PLANIFICACIÓN FEDERAL, INVERSIÓN PUBLICA Y SERVICIOS de fecha 7 de agosto de 2012 será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel (PR) y los Costos totales más retorno sobre el capital total empleado (CRCTE) que conforman la fórmula de cálculo del artículo 1°, e informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación que queda así definida”.

VII.- Que no se encuentra discutido en autos que la alícuota que se tuvo en cuenta para calcular los derechos de exportación no eran los vigentes al día del registro de las destinaciones en trato, conforme lo dispuesto por el art. 728 del CA que establece que *“A los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigente para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los arts. 726 y 727”*, esto es *“...el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo”* (conf. art. 726 del CA), ya que la alícuota cargada en el SIM a la fecha de registro de las destinaciones de exportación de biodiesel eran inferiores a las que correspondían para la PA 3826.00.00, conforme las pautas establecidas en el decreto 1719/2012.

Que considero resulta aplicable *“mutatis mutandi”*, al caso de autos lo resuelto por la Sala II de Excma. CNACAF, en los autos “PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC. ARGENTINA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", causa nro.15285/2011 (TF 26.805-A), mediante sentencia del 5 de julio de 2011, en la cual se sostuvo: *“Que los cargos formulados por el servicio aduanero, al advertir -en control ex post de exportación- que la alícuota por la cual se liquidaron los derechos de exportación no se ajustaba a la normativa*

citada (Resol. 394/2007), tienen su fundamento en las facultades previstas en los arts. 9° ap. 2 inc. d) del decreto 618/97 y 23 inc. d) del Código Aduanero, que en modo alguno conlleva la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago, inaplicable en la especie... Es que, el pago de los derechos de exportación efectuados por la actora fue inferior al que efectivamente correspondía en tanto no se ajustó a lo dispuesto legalmente, cuestión que ... no se encuentra discutida."

Cabe señalar que el art. 787, inc. a), del Código Aduanero especifica que, en las condiciones allí previstas, la obligación tributaria aduanera se extingue por el "pago de lo debido" y art. 792 agrega que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere "inferior al debido".

Que, en virtud de lo expuesto se concluye que los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas legales vigentes al momento de registro de la operación y dado que la firma exportadora tenía conocimiento y lo ha reconocido en esta instancia, que la alícuota abonada no era la establecida por la Unidad de Monitoreo a la fecha de oficialización de las operaciones, son inatendibles los argumentos vertidos en cuanto alega haber pagado correctamente los derechos de exportación correspondientes.

El Sistema Informático Malvina (S.I.M.) es una herramienta utilizada por el servicio aduanero para efectivizar las operaciones de comercio exterior y, en consecuencia, no debe cometerse el error de interpretar la ley a partir del funcionamiento del sistema informático. Es precisamente, todo lo contrario, siempre prevalece la ley (o norma regulatoria) a la cual el sistema informático debe adaptarse, y si se produjeron inconvenientes operativos, corresponde a la DGA efectuar – en el uso de sus facultades y fundamentalmente, cumplimiento de sus obligaciones – los ajustes pertinentes a efectos de cumplir con lo normativamente establecido.

VIII.- Que, finalmente, la actora se agravia respecto de la tasa de interés aplicable.

Que la misma es fijada por la Secretaría de Estado de Hacienda, conforme lo dispuesto por el art. 794 del CA, por lo que se debe rechazar dicho planteo.

Que en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD recaída en la actuación SIGEA nro. 13289-21550-2015 y, en consecuencia, los cargos FE NroS. 134/2015 a 144/2015.

2.- Imponer las costas a la actora.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que me remito a los considerandos **I** a **IV** del voto del Dr. Juárez, los que se dan por reproducidos *brevitatis causae*, a lo que agrego:

V.- ***Cuestiones a resolver***: Previo a ingresar en la resolución del caso cabe recordar que, en la decisión de las causas, los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino solamente aquellas que sean conducentes para la adecuada resolución del caso.

En tal sentido, no se dará tratamiento aquí, entre otras cuestiones planteadas por la actora y la demandada, a la impugnación referida a la inconstitucionalidad de las alícuotas que pretende aplicar la Aduana sobre la posición arancelaria del biodiesel, por aplicación del precedente de la Corte Suprema "Camaronera Patagónica". Siendo la más delicada función encomendada a un *tribunal de justicia* la *declaración de inconstitucionalidad*, ella resulta

admisible solamente cuando se erige como la consecuencia ineludible del recto pronunciamiento que el caso requiere (Fallos: 252:238; 260:153) encontrándose sometida a severos requisitos formales y sustanciales. El *control de constitucionalidad* es la *ultima ratio* de la función judicial. Desde su primera época, el Máximo Tribunal ha establecido, como guía férrea de *praxis* para los tribunales federales inferiores, que si éstos: "(…) *pudieran juzgar el método intrínseco de las leyes y de su justicia en abstracto, saliendo de sus atribuciones -que son* ***ius dicere****, no* ***ius condere****: juzgar sobre las leyes y no juzgar de las leyes- quedarían sobrepuestos al Poder Legislativo, cuyas resoluciones podrían diariamente invalidar a pretexto de que no eran ellas conformes a la justicia, viniendo a tener al fin, contra las disposiciones expresas de la Constitución que integran …la parte más importante en su sanción, que necesitaría obtener en tal caso, la final aprobación de los jueces para adquirir su fuerza obligatoria* (Fallos: 10:427, considerando octavo. Causa LXXXVII: "*Don José Caffarena contra el Banco Argentino del Rosario de Santa Fé, por conversión de billetes*", sentencia del 21.09.1871 suscripta por Salvador María del Carril, Francisco Delgado, José Barros Pazos y Marcelino Ugarte).

El ejercicio indiscriminado del control de constitucionalidad tiende a fomentar la *arbitraria práctica judicial, impropia de un tribunal técnico como el Tribunal Fiscal*, de decidir las causas en abstracto, mediante la aplicación de fórmulas conceptuales, que pueden resultar desasidas de los hechos y derecho inmediatamente aplicables al caso. Como sostiene la Corte las consideraciones genéricas resultan ineficaces para sustentar las decisiones, siendo tal praxis una denegación del adecuado servicio de justicia (Fallos 318:495, *"Concordia Refrescos S.A. c/Provincia de Entre Ríos"*). En definitiva, el control de constitucionalidad debe ejercerse del modo en que fue secularmente ejercido por la judicatura federal, conforme las reglas de auto-restricción que siempre han imperado, y que reservan la función *final* de dicho control a la Corte Suprema (ver considerando XIII del precedente "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación", Expte. Nº 36.719-A, de fecha 02.12.19).

VI.- ***Decisión del caso:*** Dicho lo anterior corresponde resolver la controversia traída a decisión, que consiste en determinar si son válidos los cargos FE 134/2015 (U$S 1.130,64), 135/2015 (U$S 87.939,78), 136/2015 (U$S 5.970,19), 137/2015 (U$S 1.190,5), 138/2015 (U$S 1.190,5), 139/2015 (U$S 1.190.5), 140/2015 (U$S 595,25), 141/2015 (U$S 892,87), 142/2015 (U$S 29.656,88), 143/2015 (U$S 125.816,30) y 144/2015 (U$S 26.386,09), correspondientes a las destinaciones de exportación de biodiesel -posición arancelaria ("PA") 3826.00.00.100L- concretada mediante los PE 14057EC03000126H, 14057EC03000127X, 14057EC03000128J, 14057EC03000131D, 14057EC03000132E, 14057EC03000133F, 14057EC03000122D, 14057EC03000157L, 13057EC01007650N, 13057EC03001425J y 13057EC03001377P del registro de la Aduana de San Lorenzo. La actora sostiene que deben aplicarse a dichas operaciones de exportación las alícuotas móviles que proveía el Sistema María para la Posición Arancelaria 3826.0000 (biodiesel) al momento de oficializarse las destinaciones, mientras que la Aduana opone que deben aplicarse las alícuotas más altas, publicadas por el Ministerio de Energía y Minería conforme las Actas de la UEIM, aun cuando no estuvieran publicadas ni incorporadas al Sistema María de la Aduana. La diferencia entre las alícuotas (del 1,35% para los PE 14057EC03000126H, 14057EC03000127X, 14057EC03000128J, 14057EC03000131D, 14057EC03000132E, 14057EC03000133F, 14057EC03000122D, 14057EC03000157L que representa la diferencia entre 27.79% y 26.44%; del 0,43% para el PE 13057EC01007650N que representa la diferencia entre 26,59% y 26,16%; del 0,28% para el PE 13057EC03001425J que representa la diferencia entre 26,44% y 26,16%; del 3,5% para el PE 13057EC03001377P que representa la diferencia entre 29,35% y 25,78%; aplicadas por el SIM al momento de la oficialización, que representó la diferencia total de U$S 281.959,50 conforme las planillas de fojas 39/42 de las actuaciones administrativas 12123-20-2014 sobre las que la DGA confeccionó los cargos apelados en la resolución apelada) que la actora y la Aduana consideran aplicables, es la que general los cargos en discusión.

VI.1. *Cuestiones conceptuales relevantes*: En esta discusión, previo a todo, conviene recordar algunos conceptos fundamentales que hacen a la *determinación tributaria*, por su innegable relevancia para los sistemas normativos que la regulan.

En primer lugar, la determinación tributaria puede legislarse en relación a cada tributo como: a) un sistema de autodeterminación (ejemplo clásico es el impuesto a las ganancias); b) de determinación por el fisco (ejemplo clásico es el impuesto inmobiliario) o, c) como un sistema de determinación *mixto*, donde fisco y contribuyente, de modo conjunto, configuran la obligación tributaria. Ejemplo de este último supuesto son, precisamente, los derechos de exportación del presente caso. El elemento *alícuota*, esencial para determinar los derechos, resulta provisto por el fisco al contribuyente a través del Sistema María, así como, por oposición, otros elementos -precio base de la transacción- son aportados por el contribuyente para la determinación del derecho, pues responden a la realidad comercial propia de su esfera. En rigor, ningún sistema de determinación tributario es "puro" y, siempre suele verificarse que algún elemento de la obligación tributaria (que puede ser esencial o no) queda a cargo de la parte opuesta -en la relación fisco-contribuyente- respecto a la que tiene la carga principal de determinación del tributo; puede también que alguno de esos elementos se encuentre en cabeza de un tercero extraño a la relación fisco-contribuyente, en cuanto tal sujeto se encuentre legalmente calificado para intervenir al acaecer el hecho imponible. La alícuota de un tributo es uno de sus elementos esenciales; lo *cuantifica, con* independencia del impuesto que, en definitiva, resulte a pagar.

En segundo lugar, no debe perderse de vista el elemento *temporal* del hecho imponible que, en general y en el caso de los derechos de exportación, tiene como carácter definitorio su naturaleza *instantánea*. Es en ese momento -y no en otro- en el que actúan los diversos sujetos que, *legalmente calificados*, concurren al acto determinativo; por lo general, únicamente el contribuyente y el fisco. En lo que resulta relevante para este caso, es en ese *momento* en que se aplica la alícuota que grava la operación de exportación, alícuota que es, actualmente, la provista por la Aduana al exportador (mediante el SIM) para determinar los derechos aplicables.

En tercer lugar, ligado a lo anterior, en la distribución de las tareas determinativas entre cada sujeto de la relación -el fisco por un lado y el contribuyente por el otro-, cada uno de ellos debe cumplir con sus cargas propias, no pudiendo delegar -o hacer responsable- al otro por las tareas que le competen. Lo dicho no resulta más que un corolario del *principio de equilibrio* en la relación fisco-contribuyente. Obtenido el *resultado* mediante cualquiera de los sistemas de determinación (autodeterminación, determinación por el fisco, o mixto), esto es, *liquidado* el tributo, todos los sistemas tributarios establecen, implícita o formalmente, el carácter *provisorio* del tributo determinado (con independencia de su efectivo pago). Tal carácter *provisorio* del tributo determinado es corolario jurídico de los fundamentales principios de *solve et repete*, de *legalidad* del tributo y de exactitud de la renta fiscal. Esto es así porque el tributo determinado siempre puede ser *revisado*, dentro de los plazos legales de prescripción, tanto por el fisco como por el contribuyente, bajo los respectivos procedimientos de determinación de oficio (*liquidación suplementaria*, en la terminología del CA) o de repetición. En tal sentido, *todos* los tributos, determinados -por el fisco, por el contribuyente o por ambos- son también cancelados de modo *provisorio*, provisoriedad que dura hasta que transcurran los plazos de prescripción de las acciones respectivas del fisco y del contribuyente para determinarlos de oficio o repetirlos. De ocurrir tales circunstancias debe tenerse claro que, tanto la actividad ulterior del fisco -al determinar de oficio- como la del contribuyente -al repetir-, no son más que nuevos procesos de naturaleza *determinativa* en los que, ante las diferencias entre los sujetos esenciales de la obligación tributaria, interviene un tercero que, en última instancia, configura su actuación mediante el dictado de una sentencia judicial que hace cosa juzgada, y que fija la cuantía, *exacta y definitiva*, del impuesto. Solamente en ese momento puede decirse que el pago del tributo tiene eficaz efecto cancelatorio o liberatorio. Este procedimiento determinativo jurisdiccional, conceptualmente *ulterior* a la determinación inicial, puede llegar a las

conclusiones alternativas (y es lo que sucede) de que: 1) se *determinó* ab initio de modo correcto el tributo; 2) no se determinó correctamente y es el tributo suplementariamente determinado por el fisco el que resulta conforme a derecho, o que; 3) ni el contribuyente ni el fisco determinaron correctamente el tributo, determinándose judicialmente. Es en el sentido expuesto en que debe entenderse que todo pago de un tributo es *provisorio*, en cuanto subordinado a un eventual proceso ulterior de naturaleza determinativa. *Sin embargo*, tal proceso ulterior no significa que no pueda confirmarse, en ese marco determinativo, la *exactitud* o corrección del pago *provisorio* en el momento en que determinó el tributo y canceló por el contribuyente, en cuyo caso queda convalidado que tal pago tuvo efecto liberatorio desde aquel momento inicial, consistiendo la labor jurisdiccional en un proceso meramente declarativo sobre aquella correcta determinación primigenia. El pago del tributo no tiene efecto liberatorio porque se realiza conforme el resultado del proceso determinativo inicial, sino que, cuando el proceso determinativo inicial ulteriormente se verifica como correcto -por la labor jurisdiccional- tal pago posee efecto liberatorio *desde el mismo momento de la cancelación originaria del tributo*.

VI.2. *Tratamiento de los argumentos de la Aduana*: Clarificados los fundamentos conceptuales expuestos, la resolución de este caso provendrá, primariamente, del examen de los argumentos de la Aduana. Tales argumentos, confrontados con aquellos fundamentos, arrojarán, para este caso, la *interpretación recta* de las normas del CA que invoca la Aduana para fundamentar sus cargos.

Los arts. 726 y 728 del Código Aduanero: El *primer argumento* de la Aduana consiste en sostener que corresponde aplicar las alícuotas fijadas por la Unidad de Monitoreo (conforme el art. 2 del decreto 1719/12), en vez de las alícuotas proveídas al contribuyente por el Sistema María al *momento* de oficializar las exportaciones impugnadas. La base de esta aserción de la Aduana sería el art. 726 del CA que establece: *"Es aplicable el **derecho de exportación** establecido por **la norma vigente en la fecha del registro de la** correspondiente **solicitud de destinación de exportación** para consumo"*.

La inteligencia que hace el fisco de la norma transcripta finca en sostener que como la nueva *alícuota* emergente del decreto 1719/12 -que sería la "norma vigente" a la que alude el art. 726 del CA- había sido fijada por la Unidad de Monitoreo al *momento* de la oficialización de la exportación (y *pese a que el Sistema María no se había "actualizado", ni la Aduana la proveía todavía al exportador en dicho momento*) corresponde aplicar de todas formas la nueva alícuota *a posteriori*, mediante la liquidación suplementaria del art. 1053 inc. a) del CA, a fin de cumplir con el transcripto art. 726 del CA y el art. 2 del decreto 1719/12.

Entiendo que la interpretación del art. 726 del CA que realiza el servicio aduanero no resulta jurídicamente rigurosa, en tanto: 1) Parece incurrir en la confusión -común- entre la expresión "derecho de exportación" usada por el art. 726 del CA, con el aislado elemento "alícuota" usado para cuantificar tal derecho; 2) Parece considerar que la expresión genérica "norma vigente", en singular, usada por el art. 726 (que alude a todas las normas legales y reglamentarias que regulan la determinación de los derechos) permite considerar, separada y específicamente, a cada una de las diversas regulaciones *vigentes* al momento de la oficialización, de modo divorciado entre sí e, incluso, como en el caso -respecto a la alícuota- claramente divergentes *en el momento del hecho imponible* (en el que habría dos alícuotas). Todo lo anterior prescindiendo de los principios, normas y demás elementos que rigen cada hecho imponible concreto (materiales, subjetivos, formales, temporales, espaciales); 3) Finalmente soslaya el natural sentido jurídico del art. 726 del CA, que debe comprenderse armónicamente con el art. 728, como si se tratara de una sola norma.

El art. 726, en su correcta lectura jurídica, establece que los derechos de exportación se *determinan* (conjunción de todos sus elementos esenciales: hecho imponible, valor imponible, *alícuota*, lugar, etc.) en el *momento* imponible normativamente previsto (que es, en sí mismo, un elemento esencial, el temporal) conforme el *sistema*

normativo integral que los regula, *vigente* al momento del registro de la solicitud de exportación. En ese mismo momento (que es el de la *"fecha del registro de la (…) solicitud de destinación de exportación"*) ocurre la intervención de los diferentes sujetos del proceso determinativo tributario quienes constituyen, también, en términos jurídicos, otro de los elementos esenciales del hecho imponible. Por tal razón, también tales sujetos, deben encontrarse *legalmente calificados para actuar en esa precisa instancia temporal de la determinación tributaria.* Tales sujetos son el fisco, el contribuyente e, incluso, pueden serlo también algunos terceros siempre que -como se dijo- se encuentren legal y expresamente habilitados para intervenir en tal momento de relevancia jurídica. Cuando el art. 726 usa la expresión "norma vigente" que establece el derecho de exportación, está empleando una expresión genérica que refiere a todo el sistema normativo que confluye, en el momento del hecho imponible, para la determinación del derecho de exportación y cuyo correcto alcance estamos aquí decidiendo.

No hace falta aclarar que los derechos de exportación están regulados por más de una norma. El presente caso es un ejemplo. Solamente en lo que respecta al elemento alícuota, en el caso concreto que nos convoca, el sistema normativo que las regula se encuentra integrado por un conjunto de normas; el decreto 1719/12, las normas del Código Aduanero y las regulaciones del Sistema María, para mencionar a las más importantes. Dicho sistema normativo coloca en cabeza de la Aduana (y en ningún otro sujeto) establecer la alícuota que se aplicará en el momento imponible previsto por los arts. 726 y 728. El sistema asigna específicamente a la Aduana proveer la alícuota al contribuyente exportador, en el marco del Sistema María, al *momento* de la oficialización en el que se determina el derecho de exportación; el decreto 1719/12 resulta conteste con ello. En efecto, el propio decreto 1719/12 no asigna ninguna otra tarea a la Unidad de Monitoreo más que fijar la alícuota, dejando bien claro que debe informarla a la Aduana y, por ende, que es la Aduana -y solamente la Aduana- la que provee la alícuota al momento de la determinación tributaria de los derechos de exportación. El decreto dispone en su art. 2, de modo expreso, lo dicho. *No dispone que la alícuota que establece la Unidad de Monitoreo resulta de aplicación inmediata a los derechos de exportación que se determinen, sino lo contrario: establece un proceso de comunicación con la Aduana, para que ella la aplique mediante el Sistema María respecto de los derechos de exportación una vez que fue fijada e informada por la Unidad de Monitoreo*.

Y es que, en rigor, las normas *vigentes* al momento de la oficialización, a las que refiere el art. 726 del CA, no se reducen a la del art. 2 del decreto 1719/12 -en cuanto la Unidad de Monitoreo fija la alícuota mediante un acta- sino al conjunto de normas legales que regulan el proceso determinativo. Obviamente -no podía ignorarlo el reglamentador del decreto 1719/12- la alícuota fijada por la Unidad de Monitoreo, iba a coincidir, al momento de su fijación mediante un acta, con la fecha de oficialización de muchas operaciones de exportación, como con otras posteriores. Sin embargo, no surge, en absoluto, del decreto 1719/12 que tales alícuotas sean inmediatamente aplicables: solamente surge del art 2 *in fine* del decreto -y es el aspecto de la norma dirimente para este caso- que la alícuota fijada deberá, estrictamente, informarse a la Aduana. Nada más. Estas diferentes regulaciones legales y reglamentarias, que deben aplicarse conforme su estricto contenido dispositivo, *cristalizan* en el momento preciso de la oficialización, no en otro, proveyendo el Sistema María (la Aduana) al exportador de una alícuota para determinar los derechos. Intervención de la Aduana en el proceso determinativo del que la Unidad de Monitoreo está expresamente excluida, *en todo tiempo*, por los propios términos del art. 2 *in fine* del decreto 1719/12.

El hecho de que, a la fecha de la oficialización, bajo el art. 2 del decreto 1719/12, la Unidad de Monitoreo haya establecido una alícuota, no significa que esa alícuota tenga *vigencia* en los términos de los arts. 726 y 728 del CA. Resta aún, bajo el sistema integral de *normas* que regulan la configuración del elemento alícuota, que la misma Unidad de Monitoreo informe la nueva alícuota a la Aduana (art. 2 *in fine* del decreto 1719/12) para que la Aduana, *bajo las normas del Sistema María y las del Código Aduanero*, le otorgue efectiva *vigencia.*

Debe rechazarse, en ese sentido, el argumento de la Aduana de que el contribuyente debió conocer, por su pertenencia al sector exportador, que regía la nueva alícuota, transfiriéndole la Aduana al exportador lo que es carga propia de la primera en el proceso determinativo. En efecto, tan “elemental” podría ser para el contribuyente el conocimiento de la nueva alícuota como lo era, de modo jurídicamente calificado como carga propia, para la Aduana. Y aquello que la Aduana considera que no le resulta imputable (la carga "tardía" de las alícuotas de derechos de exportación al Sistema María, ver pág. 6 tercer párrafo, pág. 7 tercer párrafo y pág. 13 tercer párrafo de su contestación, ver el IF-2021-57570829-APN-DTD#JGM), mucho menos podría resultarle imputable al contribuyente -derivándose un perjuicio económico para él- quien resulta completamente ajeno -en términos legales y reglamentarios- a tal aspecto específico del proceso determinativo de los derechos de exportación.

El contribuyente no aplica otras alícuotas a su determinación tributaria que aquellas que la Aduana le informa mediante el Sistema María. Las “normas vigentes” (arts. 726 del CA y 2 *in fine* del decreto 1719/12) depositaron en cabeza de la Aduana la carga de la provisión de la alícuota aplicable al derecho de exportación, no en la del contribuyente. Tal carga, se recalca (*tempestiva o tardía, imputable o no a un error del fisco*) resulta una competencia exclusiva de la Aduana en el actual régimen de determinación tributaria del CA; no lo es ni del exportador, ni de la Unidad de Monitoreo.

La interpretación del art. 726 del CA de la Aduana no puede, en definitiva, cohonestarse para este caso. Selecciona aisladamente, respecto al hecho imponible y el integral sistema normativo, la existencia del Acta de la Unidad de Monitoreo que fijó la alícuota, en tanto contemporánea a la fecha de oficialización. A partir de allí considera, sin más, prescindiendo del art. 726 del CA y del art. 2 *in fine* del decreto 1719/12, que dicha alícuota debería aplicarse a la operación de exportación inmediatamente, soslayando al propio Sistema María y de que es ella la que provee el elemento alícuota al momento de la determinación, no la Unidad de Monitoreo. Así, la Aduana traslada sobre el patrimonio del exportador lo que es su responsabilidad, consecuencia, en el mejor de los casos, de su tardanza en la carga de la alícuota en el Sistema María, proceso normativamente ajeno al exportador. Prescinde también el fisco del hecho jurídico de que el Acta de la Unidad de Monitorio es un acto meramente *preparatorio* dentro del sistema de fijación de alícuotas, las que cobrarán *vigencia* recién con su incorporación al Sistema María. Recién desde ese momento -el previsto por los arts. 726 y 728 del CA-, de modo conjunto con el contribuyente respecto de los otros elementos que lo configuran, servirá la alícuota fijada por la Unidad de Monitoreo para *determinar* el derecho aplicable a una concreta operación de exportación. Al *momento* del dictado del Acta de la Unidad de Monitorio que fija una nueva alícuota, la única alícuota conforme “la norma vigente” a la que alude el art. 726 del CA no es otra que la que el contribuyente aplica bajo el Sistema María de la Aduana, al confeccionar la declaración jurada aduanera y determinar el derecho de exportación, con todos sus elementos diferenciados y conforme el integral sistema normativo que cristaliza en ese preciso *momento*, el del hecho imponible de la exportación. El sentido expuesto del art. 726 resulta, por demás, el único congruente con el art. 728 del Código Aduanero que establece: *“**A los fines de la liquidación de los derechos de exportación** y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, **serán de aplicación el régimen tributario**, **la alícuota** , la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, **vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727**”*. La alícuota vigente al momento de la “liquidación” de los derechos de exportación es la que provee el Sistema María en ese instante, conforme el carácter temporal de determinación de los derechos de exportación, siendo la Aduana -no la Unidad de Monitoreo- el único sujeto legalmente calificado para intervenir en el proceso determinativo. Tal alícuota es la concreción de la voluntad administrativa, en la parte que le corresponde a la Aduana, en el proceso determinativo del derecho de exportación. El acta de la Unidad de Monitoreo que fijó la alícuota -con antelación a ese momento- no es más que un acto preparatorio que carece de vigor mientras la propia Aduana no cumpla con su

carga de incorporarla al Sistema María, conforme surge del art. 2 *in fine* del decreto 1719/12. En tal sentido, resulta inapropiado hablar de "alícuota desactualizada" (ver pág. 6 cuarto párrafo y pág. 13 tercer párrafo del escrito de contestación de traslado de la Aduana, ver el IF-2021-57570829-APN-DTD#JGM) al momento de la exportación porque la Unidad de Monitoreo ya hubiera establecido una nueva, distinta de la que, en ese momento, proveía el Sistema María. La alícuota del Sistema María al momento de la exportación era la *vigente* en los términos de los arts. 726 y 728 de CA, y su llamada "actualización" recién se cumplirá, legal y jurídicamente, cuando finalice el procedimiento que se inicia con la información (art. 2 *in fine* del decreto 1719/12) por la Unidad de Monitoreo a la Aduana de la nueva alícuota fijada y ella sea incorporada al Sistema María.

El art. 792 del Código Aduanero: Este artículo dispone: *"El pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido"*.

La Aduana realiza una interpretación literal de esta norma, tomando como pauta su posición jurídica en los procesos de determinación suplementaria que lleve adelante. Sugiere, con esa interpretación que, en todos los casos en que la Aduana determine diferencias tributarias a su favor no puede haber legalmente efecto liberatorio del pago a favor del contribuyente, protegido por el art. 17 de la Constitución. Así, de su posición en este caso -prevalencia de la alícuota de la Unidad de Monitoreo sobre la alícuota vigente en el Sistema María- se sigue que el pago del exportador fue *"inferior a lo debido"*, en los términos formales del art. 792 del CA, sin extinción de la obligación aduanera, ni efecto liberatorio del pago.

La correcta comprensión del artículo transcripto del CA no se condice con lo expuesto. Como principio, no es la posición jurídica de la Aduana -ni tampoco la del contribuyente, vale aclararlo- la que *define* que un pago de derechos de exportación sea "*inferior a lo debido"*, sino: **(i)** este proceso de determinación ulterior, de naturaleza jurisdiccional, con la eventual firmeza de la determinación suplementaria realizada por el fisco o; **(ii)** el propio reconocimiento del contribuyente de que pagó una suma inferior a la debida, renunciando a su derecho a repetirlo.

Ahora bien, si en este juicio se resuelve que la determinación del contribuyente y el pago de los derechos de exportación fue correcta (porque su determinación del tributo lo fue, en cuanto debía aplicarse la alícuota suministrada por el Sistema María) el efecto liberatorio del pago se configuró, en los términos del art. 17 de la Constitución, desde el momento mismo en que el derecho fue cancelado por el contribuyente, no habiendo existido nunca un pago "inferior a lo debido" bajo el art. 792 del CA. Si, en contraste, la posición del contribuyente fuera incorrecta y así se decidiera en un juicio como el presente -lo que puede ya anticiparse no será así- entonces existiría -como pretende la Aduana- un pago "inferior a lo debido" bajo el art. 792 del CA, sin efecto liberatorio desde el momento de la oficialización, correspondiendo el pago de la diferencia de derechos y fundamentando ello la procedencia de los intereses resarcitorios, también desde el pago sí -ahora- "inferior a lo debido", conforme las normas del CA. Nos remitimos a lo expuesto *supra* en **VI.1.** último párrafo.

Sentado esto, *se declara que* no resulta admisible la posición de la Aduana de que el art. 792 del CA establece que hay pago del tributo "inferior a lo debido" sin efecto liberatorio -en los términos del art. 17 de la Constitución- en todos los casos en que la administración fiscal considerara que la determinación y el pago por el contribuyente fue incorrecto, impugnándolo bajo el procedimiento previsto en el art. 1053 inc. a) y concordantes del CA. *Solamente hay pago "inferior a lo debido", en los términos del art. 792 del CA, cuando ha concluido un proceso determinativo, en sentido integral, sobre la obligación tributaria cuestionada, quedando firme la determinación tributaria del fisco, divergente de la originaria del contribuyente*.

Los arts. 787 inc. a), 788 y 322 del Código Aduanero: En la contestación del recurso de apelación la DGA reconoce que las alícuotas fijadas por la UEIM correspondientes a la fecha de oficialización de los PE de autos

quedaron operativas en el Sistema María con posterioridad a tales oficializaciones. Tales alícuotas de la UEIM, de vigencia posterior en el Sistema María respecto de las fechas de las oficializaciones de autos resultan, pues, inoponibles al conocimiento del contribuyente, prevaleciendo las vigentes en el Sistema María a la fecha de las oficializaciones.

Al respecto debe señalarse que el CA -arts. 787 inc. a) y 788- establece que *"la obligación tributaria aduanera se extingue (…) por el pago de lo debido"* -art. 787 inc. a)- que se efectuará *"de los modos y en los lugares que determine el servicio aduanero"* -art. 788-. Es decir que, en consonancia con todo lo hasta aquí expuesto, no resulta otro sujeto que el servicio aduanero el que tiene legalmente definida una potestad preponderante para definir el débito fiscal que debe honrar el contribuyente. Constituye, en ese sentido, un exceso pretender que sea el contribuyente quién deba hacerse cargo de los errores o ineficiencias de la administración, cuando se encuentra así sometido a la potestad legal del fisco respecto al pago de los tributos. Entre tales ineficiencias se encuentran los problemas internos de comunicación entre las agencias estatales, en las que el contribuyente no tiene parte; no debe olvidarse que el estado -en cuanto administración- es jurídicamente una unidad. El contribuyente no puede verse obligado a un control exhaustivo respecto a todos y cada uno de los actos dictados por las diversas reparticiones estatales que lo podrían involucrar. Por los mismos fundamentos normativos resulta que, liquidado el tributo por el Sistema María y pagado por el contribuyente en la cuantía exigida, no vale oponer que este último se encontraba legalmente obligado a conocer la suma exacta a cancelar, debiendo negarse a hacerlo como concretamente lo exigía la Aduana (vía el Sistema María) optando por una liquidación manual. Solamente cuando el contribuyente, de buena fe y voluntariamente, asume esa carga, ello puede ser validado *a posteriori*, en los casos específicos en que resulta admisible, conforme el art. 322 del CA.

Ahora bien, no puede pretenderse, con base en esta última norma, que el contribuyente sustituya al Fisco en su función recaudatoria *contra* la exigencia tributaria del propio Fisco al momento de la oficialización y liquidación del tributo, convirtiendo la buena fe del contribuyente -suficientemente satisfecha con pagar lo que el Fisco le ordena- en una obligación exorbitante respecto a las cargas administrativas propias de la Aduana.

Surge también de los antecedentes de autos (ver en las actuaciones administrativas vinculadas 12123-20-2014/9 a fs. 9 y 12 las notas 124/2014 y 125/2014 (DV ARIN) de fecha 22.04.14, a fs. 22/23 impresa la Resolución General (AFIP) 280/98, a fs. 25/26 el Informe Técnico 134/15 (DV MINC) y, finalmente, la resolución RESOL-2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD apelada) que la propia DGA reconoce que la comunicación por la Secretaría de Energía de las alícuotas que fija la UEIM se realiza de modo tardío o extemporáneo. Resulta claro, pues, que constituye un exceso exigir al contribuyente el cumplimiento de cargas que la DGA reconoce que ella misma no podía cumplir. La publicación tardía de las Actas y su comunicación extemporánea a la DGA, reconocida por el organismo, torna inconducente cualquier examen en autos sobre la cuestión de la publicidad de las alícuotas y la responsabilidad del contribuyente de conocerlas y prever su alteración. Ello, sin perjuicio de destacar que la comunicación de las alícuotas tiene como finalidad normativa poner en conocimiento de la DGA -no al exportador- las nuevas alícuotas -conforme el art. 2 del propio decreto 1719/12- pues es la administración quien tiene la carga de su incorporación al Sistema María. La publicación de las alícuotas no tiene como destinatario al contribuyente, quién carece de cualquier potestad respecto al Sistema María, ni es un agente de cumplimiento del decreto 1719/12. Solamente lo son la Secretaría de Energía y la DGA.

El art. 793.1 del Código Aduanero: Finalmente, debe decirse que la conducta asumida por la DGA en autos se encuentra vedada -con base constitucional- por el art. 793 inc. 1) del CA que, concordantemente con lo antes expuesto respecto al art. 792, impide que la determinación suplementaria pueda fundarse en una interpretación de la legislación tributaria adoptada con posterioridad al momento del pago originario *y que modifica la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago fue efectuado.* Cabe

señalar que el decreto 1719/12, aun tratándose de normativa dispositiva, sienta criterios generales sobre qué sujetos, de qué modo y desde qué momento, las alícuotas son establecidas y adquieren vigencia para los contribuyentes, no desempeñando ningún papel el contribuyente en tal normativa. La gran virtud de las normas operativas -por eso se usan y es recomendable hacerlo- es que tal carácter impide o reduce sustancialmente las indeseables controversias interpretativas, por el sentido unívoco y directo que poseen.

Se colige de los expuesto, además, la inaplicabilidad para supuestos como el de este caso de la jurisprudencia de la Corte *in re* "BASSO S.A. (TF 24.888-A) c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS", sentencia de fecha 27.08.13 que prestó conformidad al dictamen del Sr. Procurador General de la Nación (S.C. B.657, L.XL.VII. de fecha 18.04.12), por no versar dicho precedente -conforme el sentido propio que asume- sobre supuestos en disputa que afecten el principio de legalidad en materia tributaria, como ser la determinación de uno de los elementos esenciales de un tributo (la alícuota). En el caso "BASSO S.A." la Corte admitió los cargos en tanto se basaban en meros errores de *cálculo o liquidación*, en base a una fórmula errónea, no encontrándose en discusión allí la aplicación de la alícuota correcta al hecho imponible legalmente previsto, con directa implicancia sobre la *determinación* normativa del impuesto a pagar.

VI.3. ***Tratamiento de los argumentos del contribuyente:*** Conforme lo expuesto supra en **VI.2** corresponde admitir, en general, los argumentos desarrollados por la parte actora en las páginas 4 a 14, ***V.-i)*** (*Improcedencia del reclamo*) de su recurso de apelación (RE-2021-34739669-APN-SGASAD#TFN). En consecuencia, las alícuotas correspondientes al PE es la que surgía originalmente del Sistema María y fueron aplicadas por la empresa actora (del 26.44% para los PE 14057EC03000126H, 14057EC03000127X, 14057EC03000128J, 14057EC03000131D, 14057EC03000132E, 14057EC03000133F, 14057EC03000122D, 14057EC03000157L;del 26,16% para el PE 13057EC01007650N; del 26,16% para el PE 13057EC03001425J y del 25,78% para el PE 13057EC03001377P, aplicadas por el SIM al momento de la oficialización, conforme las planillas de fojas 39/42 de las actuaciones administrativas 12123-20-2014 sobre cuya base se confeccionaron los cargos apelados) al momento de registrar su solicitud de exportación, oficializándola y determinando los derechos de exportación.

Conforme lo expuesto hasta aquí en **VI.1**, **VI.2** y **VI.3** deben revocarse los cargos aduaneros FE 134/2015, 135/2015, 136/2015, 137/2015, 138/2015, 139/2015, 140/2015, 141/2015, 142/2015, 143/2015 y 144/2015 apelados en autos, resultando inoficioso, por el modo en que se resuelve, expedirse respecto del resto de los argumentos de las partes.

VI.4. ***Jurisprudencia que avala la decisión:*** La decisión que se acaba de tomar goza de amplio respaldo jurisprudencial. Cabe recordar, por guardar sustancial analogía con el presente, la sentencia de la Corte Suprema de Fallos: 209:213, del 31.10.1947 ("ROSA CURIONI DE DEMARCHI c. POVINCIA DE CÓRDOBA"), que estableció que la aplicación errónea por el fisco de la alícuota del tributo inmobiliario, inferior a la que legalmente correspondía, en cuanto fue determinada por el propio Fisco y cancelado el tributo por el contribuyente en la cuantía que resultaba de ella, no da derecho a reclamar al contribuyente la diferencia de impuesto consecuencia del propio error o actividad de la administración fiscal.

Nótese que en aquel caso (a diferencia del presente, en el que se ha definido que las alícuotas legalmente correctas son las aplicadas por el contribuyente, provistas por el SIM al momento del hecho imponible) no había siquiera controversia jurídica entre el fisco y el contribuyente de que la alícuota que pretendía aplicar el fisco -más alta- era la legalmente correcta para determinar la contribución, y no aquella inferior, erróneamente aplicada por el fisco y sobre la que había pagado el contribuyente el impuesto. La respuesta de la Corte al fisco fue, sin embargo, directa y simple: si la administración fiscal aplicó otra alícuota, aún errónea, debe hacerse cargo de su error y nada puede reclamar al contribuyente. *El pago de un gravamen de conformidad con la correspondiente*

liquidación oficial libera de su obligación al contribuyente, que incorpora así a su patrimonio un derecho adquirido amparado por el art. 17 de la Constitución Nacional; en consecuencia, el Fisco no tiene derecho para cobrarle después suma alguna por dicho concepto, aunque alegue haber incurrido en error al practicarse la liquidación que sirvió de base para la percepción del gravamen. Esta sentencia fue suscripta, por unanimidad, por los jueces Tomás D. Casares, Felipe S. Pérez, Luis R. Longhi, Justo L. Álvarez Rodríguez y Rodolfo G. Valenzuela. El pronunciamiento contiene, en sus párrafos 5º a 7º, una prolija reseña de la jurisprudencia de los principios tributarios que la propia jurisprudencia del mismo Alto Tribunal había aplicado en el pasado en esta materia, conteste con la expuesta en la sentencia. Esta jurisprudencia de la Corte se ha mantenido invariable en el tiempo, siendo además acogida por este Tribunal Fiscal.

Así, por ejemplo, cabe remitir al precedente de la Corte Suprema *in re* "ARMANDO VICTORIO GARIBOTTI v. ADUANA DE LA NACIÓN" (Fallos: 284:232), sentencia de fecha 20.11.72, cuyos fundamentos ratificaron el criterio general fijado por el Alto Tribunal para supuestos legales donde son las oficinas de recaudación de tributos las que los determinan, o las que determinan alguno de sus elementos esenciales: e.g. la alícuota. Tal línea jurisprudencial fue ratificada por la Corte en tiempo más reciente *in re* "BERNASCONI SOCIEDAD ANÓNIMA AGRÍCOLA GANADERA FINANCIERA COMCERCIAL INMOBILIARIA E INDUSTRIAL c/MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES" (Recurso de hecho B.216.XXXIV) de fecha de 12.11.98, considerandos 8° y 9° y, de la misma fecha, "GUERRERO DE LOUGE, SUSANA ERNESTINA TERESA Y OTROS c/ MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES" (Recurso de hecho G.182.XXXIV) que, pese a resolverse en un párrafo que remite a "Bernasconi", posee valor propio por el voto concurrente del Dr. Enrique S. Petracchi en ambos casos, destacable por la prolija reseña que realiza en su considerando 6° de la evolución de la jurisprudencia del Alto Tribunal sobre la materia. En el sentido expuesto cabe remitir también a Fallos: 258:208; 259:382; 264:124; 276:151 y 321:2933.

En lo que concierne a este tribunal, debe recordarse la doctrina de esta Sala "E" –con integración diferente a la actual- recaída en la causa "PETROLERA RÍO ALTO SA" de fecha 6.10.04, en la que la Dra. García Vizcaíno señaló que "*si el Estado ha implementado el Sistema Informático María debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del Sistema. Que no se encuentra controvertido que el Sistema Informático María computaba el tipo de cambio comprador y no el vendedor (en el puntual caso de autos se trata del coeficiente) por lo cual en este aspecto la contribuyente pudo considerarse razonablemente liberada de su obligación tributaria, al haber efectuado un ingreso adecuado al Sistema Informático, no pudiendo invocar la aduana el error en este Sistema. En este aspecto, pues, se aplica la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave de la apelante, lo que ni siquiera se ha invocado en la especie"*. El criterio fue reiterado por esta Sala E en la causa "BIOCARDALES c/DGA s/Apelación" (Expte. 28.136-A, sentencia del 24.10.11), siendo confirmado por la Sala IV de la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "BIOCARDALES c/DGA s/RECURSO" (Expte. 28.564) sentencia de fecha 05.06.18, pronunciamiento que quedó firme al desestimar la Corte Suprema, el 03.03.22, por inadmisible (art. 280 del CPCCN) el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana.

En el mismo sentido pueden señalarse los precedentes la Sala IV de la Excma. Cámara confirmando sentencias de este tribunal: "Pan American Energy LLC (Suc Arg) (TF 27.239-A) c/DGA" causa 30.178/11, sentencia del 23.11.12, y "Marcopolo SA (TF 25.128-A) c/DGA" causa 35.222/11, sentencia del 28.3.12), entre muchos otros

VI.5. ***Conclusión:*** No puede cohonestarse judicialmente que la DGA –como representación del estado y de la ejemplaridad que debería presidir su actuación- se valga de un error propio, o de la ineficiencia de otra repartición, en la carga tempestiva en el SIM para obligar, luego, a los contribuyentes a soportar el costo fiscal de

dicho error –ajeno a ellos-, obligándolos a aplicar *a posteriori* la alícuota que el propio SIM no aplicó en el momento imponible establecido por el CA para la determinación de los derechos.

Se postula así, equivocadamente, que los exportadores deberían ingresar a la DGA las diferencias de derechos de exportación de cada una de sus operaciones sometidas al SIM defectuoso para determinar los derechos; ello en tanto habrían aplicado en el momento imponible (oficialización del PE) una alícuota que, en realidad, correspondía a otro momento imponible (anterior), debiendo aplicar una que regiría en tiempo posterior, pese a que la Aduana no se la exigió en ese momento, el de la oficialización. En última instancia era el sistema implementado por el estado y la DGA –respecto a la información de las alícuotas y su aplicación- el que afectaba la determinación de los derechos de exportación, cuyo pago "correcto" ahora la DGA exige. Tal costo o diferencia fiscal de existir resulta, en rigor, responsabilidad de la DGA o de la dependencia del Estado Nacional que debía suministrar la información de las alícuotas al SIM -a los fines de la determinación de los derechos, en la parte que les compete-, nunca del exportador que los paga a la DGA.

No puede soslayarse que el elemento "alícuota" refiere, esencialmente, a la determinación del valor imponible del derecho de exportación, quedando engarzada bajo la rigidez constitucional del principio de legalidad en materia tributaria en lo que hace a los elementos esenciales de los impuestos, tales como los derechos de exportación. Como tal, la alícuota es un elemento legal esencial -en términos técnicamente rigurosos- de la *determinación* de los derechos de exportación, no de su mera *liquidación* -pese al lenguaje impropio usado por el art. 728 del CA que refiere a aspectos no esenciales de la obligación tributaria (conf. precedente "BASSO" de la Corte Suprema). Tal concepto -las alícuotas como elemento esencial de la *legalidad* en la determinación de los derechos de exportación- fue definido de modo contundente por la Corte Suprema en el precedente "CAMARONERA PATAGONICA S.A. c/ MINISTERIO DE ECONOMIA Y OTROS s/AMPARO" (Fallos 337:388, sentencia de fecha 15.04.14; ver considerandos 9º último párrafo y 10º último párrafo, y los considerandos 8º, 9º, 10º, 12º, 13° y 16 del voto en disidencia de los doctores Carmen M. Argibay y Enrique S. Petracchi). Como consecuencia de ello, el elemento "alícuota" tampoco puede quedar suspendido en el tiempo y sujeto a revisión retroactiva bajo los vaivenes interpretativos de la DGA, máxime cuando el derecho de exportación resultante de su aplicación fue íntegramente pagado, conforme fue *determinado* y exigido por el servicio aduanero al exportador, de consuno con el integral régimen normativo aplicable, cuyos términos operativos y estrictos no pueden soslayarse o modificarse en perjuicio del contribuyente.

VII.- Que, conforme los fundamentos expuestos *supra*, corresponde revocar la resolución apelada 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD por la que se confirmaron los cargos FE 134 a 144 del año 2015, que también se revocan, con costas.

VIII.- Por ello, **VOTO POR**:

Revocar la Resolución apelada 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD de fecha 27.01.21 y los cargos FE 134/2015, 135/2015, 136/2015, 137/2015, 138/2015, 139/2015, 140/2015, 141/2015, 142/2015, 143/2015 y 144/2015, con costas.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria

De conformidad con el acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución apelada 2021-7-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD de fecha 27.01.21 y los cargos FE

134/2015, 135/2015, 136/2015, 137/2015, 138/2015, 139/2015, 140/2015, 141/2015, 142/2015, 143/2015 y 144/2015, con costas.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívense los presentes autos.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.22 18:00:36 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.26 12:36:55 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.26 13:32:52 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.26 13:32:53 -03:00