República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-72320282-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Julio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-48359690-APN-SGASAD#TFN BUNGE ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Cora M. Musso (por encontrarse de licencia el Dr. Héctor H. Juárez) con la presidencia de la Vocal mencionada en segundo término, para resolver en los autos caratulados **"BUNGE ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación" - Expte. N.º EX-2021-48359690-APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.-*Objeto del proceso:* Determinar si la resolución RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21, dictada por la directora de la Dirección Valoración y Comprobación Documental de la Dirección General de Aduanas ("DGA"), en las actuaciones SIGEA 13289-21192-2015, resulta ajustada a derecho. La referida resolución decidió rechazar el procedimiento de impugnación iniciado por la actora contra los cargos números FE 145/2015, 146/2015, 147/2015 148/2015, 149/2015, 150/2015, 151/2015, 152/2015, 153/2015, 154/2015, 155/2015 y 156/2015, correspondientes a las destinaciones de exportación de biodiesel, Posición Arancelaria ("PA") 3826.00.00,100L, concretadas mediante los permisos de embarque ("PE") 13057EC01006188S, 13057EC01007629T, 14057EC03000116G, 14057EC03000117H, 14057EC03000118X, 14057EC03000119J, 14057EC03000120B, 14057EC03000121C, 14057EC03000232F, 13057EC03001341G, 13057EC03001363K y 13057EC03001626M del registro de la Aduana de San Lorenzo. La diferencia entre las partes que genera los cargos aduaneros radica en la alícuota que consideran aplicable para la determinación de los derechos de exportación. Mientras la actora considera que deben aplicarse las alícuotas que le proveyó el Sistema Malvina ("SIM") de la Aduana al momento de la oficialización de los referidos PE, la Aduana sostiene que corresponde aplicar las alícuotas (más altas) emergentes de las actas de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo ("UEIM" o "Unidad de Monitorio") de la fecha de la oficialización, las que no eran provistas a esa fecha por el Sistema Malvina porque la Aduana no las había incorporado a dicho sistema.

II.- ***Fundamentos del recurso de apelación:*** El 31.05.21 Bunge Argentina S.A., mediante el RE-2021-48352722-APN-SGASAD#TFN, interpone recurso de apelación previsto en el art. 1132 del Código Aduanero ("CA") contra la Resolución RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21 (Expediente SIGEA 13289-21192-2015). Relata que mediante los permisos de embarque involucrados en las actuaciones documentó la exportación para consumo

de biodiesel -mercadería de la PA 3826.00.00.100L.- Señala que, en cada permiso, se consignó el valor y cantidad de biodiesel correspondiente y se pagó, por exigencia del servicio aduanero, el derecho de exportación móvil fijado por el decreto 1719/2012 a la alícuota que había sido determinada y cargada en el Sistema Malvina. Señala que, con posterioridad a las exportaciones, la División Minería y Combustibles del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportaciones, emitió un informe que pretendió fundar los cargos objeto de discusión. En dicho informe, 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 contenida en las actas de la UEIM – BIODIESEL, en los términos del decreto 1719/2012. Señala que dichas actas, recibidas extemporáneamente según expresamente se sostiene en el aludido informe, determinaban un cambio en la alícuota del derecho a abonar en las operaciones involucradas, por lo que el servicio aduanero formuló los cargos e intimó a su cancelación. Manifiesta que al impugnar las determinaciones suplementarias sostuvo que carecían de causa, en tanto el derecho abonado en cada caso había sido el liquidado a la fecha de registro por el SIM de acuerdo a los algoritmos cargados por las autoridades intervinientes -UEIM y Dirección General de Aduanas ("DGA")- señalando que cualquier reclamo adicional derivado de la exportación de biodiesel resultaba improcedente, desde que eran inconstitucionales los citados derechos -exigidos en virtud del decreto 1719/2012- conforme la doctrina de la Corte Suprema en el caso "Camaronera Patagónica" del 14.04.14. Indica que, no obstante, la Dirección de Valoración y Comprobación Documental dictó la resolución apelada, rechazando la impugnación y confirmando los cargos, argumentando, en relación al decreto 1719/12, entre otras consideraciones que *"no corresponde limitar las facultades del fisco en materia de control de operaciones aduaneras, por el mero hecho de una demora en la carga en el sistema de la alícuota aplicable…"*. La actora fundamenta su recurso. *En primer lugar*, señala que en las operaciones de exportación involucradas se embarcó biodiesel (PA 3826.00.00.100L) y, en lo que especialmente interesa, en cada caso se 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. En ese punto precisa que el art. 1º del decreto establece que el derecho de exportación del biodiesel se determina utilizando la fórmula: DE (expresado como %) = {(PR - CRCTE) * 100/ CRCTE}; en dicha fórmula, DE es la "Alícuota del Derecho de Exportación"; CRCTE son "Costos totales más retorno sobre el capital total empleado" y PR es "Precio de Referencia". Señala que según lo establecía expresamente el art. 2º del decreto la autoridad de aplicación era 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 conformaban la fórmula de cálculo del derecho de exportación, y debía informar a los organismos correspondientes la alícuota así definida, transcribiendo el art. 2° del decreto. Indica que, en ese marco normativo, los algoritmos que figuraban en el Sistema Malvina para el cálculo del derecho de exportación correspondiente a las operaciones involucradas en autos, determinaron el derecho de exportación abonado, por lo que no corresponde efectuar modificación posterior alguna, pues ello atenta contra el principio de seguridad jurídica. Manifiesta que la carga tardía del nuevo derecho de exportación fue reconocida por la Aduana, quien incluso sostiene que la Autoridad de Aplicación (UEIM, dependiente de la Secretaría de Energía) es la que debía determinar la alícuota e informarla, y que la alícuota vigente en el SIM al momento de documentar cada exportación podía no ser correcta o exacta ya que *"ello dependerá de la diligencia de dicha UNIDAD en informar a la DGA la nueva alícuota aplicable"*; en ese mismo entendimiento, la Aduana también afirma en la resolución apelada que la actora debió prever el cambio de alícuota y abonar la diferencia de tributos con posterioridad a cada exportación. Frente a lo anterior señala la actora que, conforme el art. 726 del CA, el derecho de exportación vigente al momento de registrar cada solicitud de destinación de exportación, fue el que surgía registrado en el SIM por la propia Aduana y comunicado por la Secretaría de Energía (en particular, la UEIM), de acuerdo con la fórmula del decreto 1719/2012. Señala la actora que, si hubo algún error, tardanza o falta de diligencia en la comunicación de la nueva alícuota o en su carga al SIM, tal hecho no debe perjudicarla ni le es oponible, en tanto su pago resultó íntegro y la liberó de su obligación tributaria en función de la propia conducta y exigencia aduanera. Señala que el derecho de exportación que pagó, en los términos del decreto 1719/12 era el vigente a la fecha de cada exportación. La modificación posterior, por la razón que fuere, no le resulta aplicable ni mucho menos amerita la modificación o rectificación de la declaración aduanera. Sobre el particular, señala que el art. 793 del CA recogió la doctrina "Garibotti" sentada por la Corte, precedente que transcribe. Señala que ningún error o dolo podría serle achacado. Rechaza los dichos de la DGA en la resolución apelada sobre la posibilidad de prever o proyectar el cambio de alícuota por parte de los exportadores de biocombustibles; opone que tal como lo establece el decreto 1719/12, la UEIM debía evaluar y

determinar quincenalmente dos factores de la fórmula y arribar así a la alícuota correspondiente. Señala que dicha Autoridad debía calcular el "precio de referencia del biodiesel" (PR) y los "Costos totales más retorno sobre el capital total empleado" (CRCTE) y que, en ese ámbito, como surge de los reclamos oportunamente elevados por la Cámara que nuclea a los exportadores de Biocombustibles, las actas labradas por la Secretaría de Energía nunca fueron publicadas en el Boletín Oficial, ni se informaron por un canal oficial y fehaciente para el conocimiento y control de los administrados. Los factores allí establecidos resultaban de análisis internos de la Secretaría y basados en información no oficial ni transparente (como podrían ser los precios internacionales, o de pizarra de algunos productos), de modo que difícilmente la actora y el resto de los exportadores de biodiesel podían anticipar o proyectar los cambios de alícuotas, con ningún grado de certeza o exactitud. Señala que, de hecho, la situación descripta provocó en la época de los hechos que se ventilan, que los exportadores de biocombustibles y la Cámara que los nuclea solicitaran formalmente a las autoridades la reimplementación de un sistema de determinación de derechos de exportación fijos, ante las diversas irregularidades que presentaba aquel sistema de derechos móviles. Manifiesta que se remarcó que las alícuotas del derecho de exportación de biodiesel eran modificadas en Aduana a través del SIM sin previo aviso ni conocimiento por parte de las empresas exportadoras. Destaca, incluso, que, ante la constante y tardía variación de la alícuota para cada quincena, cuando existían reducciones en el derecho de exportación, la Aduana no comunicaba dicha reducción y consecuentemente, tampoco devolvía el derecho de exportación abonado "en demasía", mientras que cuando la alícuota subía respecto de algún período anterior, la Aduana reclamaba diferencias, tal como ocurre en estos autos. Señala que, de hecho, dedujo en una oportunidad el derecho de repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación de biodiesel, cuando la alícuota tardíamente cargada en el SIM para la quincena resultó menor a la abonada al momento de registrar la exportación, en ese caso la Aduana notificó la denegatoria de la repetición iniciada. La actora adjunta los informes (conjuntamente con la resolución y su notificación) de la División UTV de la Aduana de San Lorenzo que sostuvo que *"no corresponde la devolución citada ya que técnicamente la alícuota aplicable a la fecha de la oficialización es la asignada por el SIM…"*. A su turno, la División Regional Jurídica Hidrovía también expresó que *"conforme surge de los informes técnicos, los derechos de exportación fueron abonados conforme lo establece el Decreto 100/2012 y en la especie, son los que corresponden a la fecha del hecho imponible"*. Pone de manifiesto que el servicio aduanero sostiene en los antecedentes recientes, que acompañó como prueba documental, que la alícuota que resulta vigente para el permiso de embarque es la cargada en el SIM a la fecha de oficialización, que es el mismo argumento que la actora sostiene en este caso y que se ve, pues, ratificado por la propia Aduana. Señala que la Aduana sostiene así, en contra de sus propios actos, una interpretación diversa en esta causa, puesto que aquí reclama diferencias de tributos mientras que en la repetición que se cita como antecedente debería devolver, bajo la misma premisa, lo percibido en demasía en concepto de derechos de exportación. Sostiene la actora que no resulta razonable que el Sistema (SIM) y la liquidación tributaria que éste arroja, quede sujeto a la permanente revisión por parte del servicio aduanero y de los contribuyentes. Señala que no se desconocen las facultades de revisión de la liquidación tributaria. Sin embargo, tal facultad no puede transformarse en una habitualidad por un supuesto defecto en la aplicación de la norma, ya que desvirtuaría el régimen a través del cual el exportador documenta una exportación de conformidad con la liquidación practicada por el propio SIM implementado por la Aduana. Señala que tal accionar violenta el principio general de inalterabilidad de la declaración sobre el cual reposa el sistema de control aduanero. Así, todas las destinaciones documentadas al amparo del decreto 1719/12 deberían ser revisadas por la Administración, ya sea para reclamar diferencias de derechos como para ordenar la devolución de los cobrados en demasía. Se ocupa de la posición de la Aduana en cuanto a que no resulta aplicable, en este caso, el efecto liberatorio del pago, conforme el art 792 del CA. Transcribe la norma y manifiesta que su interpretación por la Aduana resulta contraria a derecho, y que no se compadece con su espíritu ni con los principios del derecho aduanero. Reitera los argumentos en cuanto a la competencia de la Secretaría de Energía y que documentó correctamente los PE, pagando los derechos determinados por la Autoridad de Aplicación -Secretaría de Energía- y por la propia Aduana en el SIM, de modo que el derecho abonado en cada caso fue el vigente. Señala que el este tribunal ha marcado reiteradamente que los administrados no pueden cargar con los errores del sistema, y que 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. Manifiesta que la posición del Fisco violenta la estabilidad de los negocios jurídicos, alentando la revisión de operaciones conformadas y declaradas conforme su propia liquidación y violando el efecto liberatorio del pago. Indica que una cuestión análoga a la discutida en autos ya se presentó en materia de alícuotas móviles aplicables a derechos de exportación de hidrocarburos, bajo el régimen de la

Resolución 394/2007. Pone de resalto -con relación a la situación allí planteada- la jurisprudencia mayoritaria y de la Procuración General de la Nación que resolvieron sobre la improcedencia de los reclamos aduaneros. Repasa tales antecedentes, la jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (salas I, IV, III y V) y la opinión de la Procuración a las que cita. Señala, por último, que su posición encuentra suficiente sustento en la letra del mismo art. 2 del decreto 1719/12, que cita. *En segundo lugar*, en un extenso desarrollo -capítulo IV. (ii) del recurso de apelación- señala que los derechos de exportación exigidos son ilegítimos y nulos por las alícuotas que aplican, en tanto han sido creadas por decretos o resoluciones ministeriales u órganos administrativos subdelegados, apartándose de la manda de los arts. 76, 99 inc. 3 y cláusula transitoria octava de la Constitución y de la jurisprudencia de la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo" (Fallos: 337:388) del 15.04.14. Señala que ante la doctrina sentada por la Corte en el caso "Camaronera" este tribunal no se encuentra impedido de declarar la inconstitucionalidad, resultando inoponible en tales casos el art. 1164 del CA. Finalmente, *en tercer lugar* y para el eventual caso que se ratifiquen los cargos aduaneros realiza un extenso desarrollo sobre los intereses y tasas que deberían aplicarse sobre esa eventual deuda, hasta el momento de su cancelación. Acompaña prueba documental y solicita se produzca prueba de oficios, peticionando que se revoque la resolución administrativa apelada, con costas.

III.- ***Contestación del traslado:*** Con fecha 12.08.21 la representación fiscal contesta el recurso de apelación mediante la IF-2021-73988960-APN-DTD#JGM y ofrece acompañar las actuaciones administrativas, expediente SIGEA 13289-21192-2015. En el Capítulo III de su contestación realiza un relato de los antecedentes de la causa. Seguidamente, cumpliendo el imperativo legal, en el Capítulo IV, niega todos y cada uno de los hechos, afirmaciones, derecho, documentación y/o copias que contenga el recurso de apelación que no sean objeto de expreso reconocimiento, o que no surjan de la prueba documental. En el Capítulo V señala que el recurso de apelación de la actora no hace más que reiterar lo expuesto en el ámbito administrativo; contra ello sostiene la argumentación contenida tanto en el Informe Técnico N° 135/2015 (DV MICO), en las Notas N° 125/2014 (DV ARIN) y 276/2019 (DV MINC) y en la resolución apelada. En el capítulo V.1. se ocupa de la cuestión de fondo. En primer lugar, refiere a los antecedentes normativos e invoca los arts. 726, 728 y 792 del CA y el decreto 1719/2012 (B.O. 20.09.12), de los que transcribe su parte pertinente. Relata que la normativa vigente a la fecha de oficialización de las destinaciones involucradas en autos era el decreto 1719/12 (BO: 20.09.12), donde se establece el régimen de alícuotas móviles, no pudiendo la firma actora desconocer sus términos. Narra que, al proceder el área técnica a realizar un análisis comparativo entre las alícuotas que surgen de los PE de marras con los porcentuales publicados por el Ministerio de Energía y Minería en su página oficial (www.energía.gob.ar), resultaron discrepancias entre las alícuotas, procediéndose consecuentemente a efectuar los cargos suplementarios. Destaca que las alícuotas aplicadas en las operaciones involucradas eran inferiores a las que correspondían para la PA 3826.00.00 (Biodiesel), conforme las pautas establecidas en el decreto 1719/12. Reconoce que la recurrente liquidó conforme la alícuota cargada en el SIM a la fecha de oficialización de las destinaciones, la que no habría tenido vigencia para esa quincena. Destaca que el hecho de que el SIM no hubiese liquidado los derechos en forma correcta se debió a razones de carácter operativo y demoras no imputables al servicio aduanero. Entiende que, por tales motivos, resultó procedente la generación de los cargos, atento que la alícuota aplicable es determinada por la normativa que rige en ese momento (conforme establece el artículo 726 del CA) -en este caso el Decreto 1719/12- y no por su carga en el SIM. Reitera que la firma actora no podía desconocer la normativa vigente a la fecha de oficialización de las destinaciones. Es decir, *debía saber que existía la posibilidad que dicha alícuota fuera ajustada, asumiendo ella el riesgo de realizar con la oficialización de los PE un pago inferior al resultante de la carga en el SIM de la nueva alícuota, y que consecuentemente, pudiera dar lugar a una liquidación suplementaria de tributos en virtud de haber realizado un pago inferior al debido*. Recalca que los cargos formulados tienen su fundamento en el artículo 79, apartado 2, inciso d) del decreto 618/97 y los artículos 348 y 1018, apartado 2 del CA, y ello en modo alguno conlleva a la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago, inaplicable en la especie (conf. C.N.A.C.A.F. Sala II in re: "*Basso S.A. (TF24888-A) c/D.G.A." del 7.12.10*). Agrega respecto a ello, que el Sr. Procurador Fiscal en su dictamen de fecha 18.04.12 en la causa "BASSO" referida sostuvo que: *"(…) Cabe agregar que si bien de conformidad con lo dispuesto en el art. 793 incs 1 y 2 del C.A.., los cambios de criterios impositivos en materia aduanera –en principio- rigen para el futuro, ello no obsta a las facultades del organismo de revisar documentos cancelados y formular cargos cuando se verifiquen* "*errores de cálculos o liquidación*", supuesto verificado en la especie (Fallos: 305:283). Manifiesta que la

cuestión a discurrir no radicaría en un cambio de interpretación general de la legislación tributaria (lo que está prohibido por el artículo 793 del CA), sino frente a una carga tardía en el SIM de la alícuota correspondiente, conforme la fórmula de cálculo vigente en los términos del decreto PEN 1719/12. Se refiere al precedente de la Corte Suprema en la causa " *BASSO S.A. C/DGA S/APELACION***"** (TF N° 24.888-A)", del 27.08.13, en la que la Corte declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto y confirmó la sentencia apelada. Relata que, para ello, tuvo en consideración el dictamen mencionado seguidamente que, entiende, resultaría aplicable al presente caso: *"(…) no se trata (…) de la modificación de un "criterio interpretativo" sobre la gravabilidad o no de una determinada mercadería, o sobre su clasificación a los fines arancelarios, u otra cualquiera de las posibles hipótesis ocurrentes en que sea preciso "interpretar" la realidad jurídica encerrada en un concepto que ha menester de ella (conf. Fallos 318:1750), sino de un error de liquidación, producido por la aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar uno de los conceptos que debían ser tenidos en cuenta (…) entiendo que la tesitura adoptada por la DGA con el dictado de la IG 1/06 es la legalmente debida, en cuanto ordena a sus dependencias que se reclame de aquellos beneficiarios que corresponda la devolución de la suma que fue abonada en demasía...."*. (Conf. Dictamen Procurador General de la Nación N° 657/2012,18.04.2012, en autos TF N° 24.888-A "*BASSO S.A. C/DGA S/APELACION***"**). Afirma que los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas vigentes al momento del registro de cada operación, y en el caso, el exportador no canceló sus obligaciones en la extensión que normativamente corresponde. Esgrime que, en el caso de autos, mediante los cargos formulados, se trató de ajustar la realidad de las operaciones a la legislación aplicable. Destaca luego que, conforme lo previsto en el artículo 792 del CA, "(…) *el pago no extingue la obligación aduanera cuando su importe fuere inferior al debido* (…)". Asevera que, en autos, 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 y no tuvo virtualidad para producir el "efecto liberatorio" cuya aplicación persigue. Seguidamente se refiere a la posibilidad de rectificación por el propio declarante cuando resultare procedente, y también la facultad que posee la Aduana para formular cargos y reajuste cuando son procedentes, no afectando ello el principio de inalterabilidad de la declaración (cfme. lo dispuesto por el artículo 322 del CA). Se opone al efecto liberatorio del pago invocado por la actora. Sostiene que no cabe asimilar lo ocurrido en autos a un supuesto en el cual la contraria podía entender que con el pago se extinguía la obligación tributaria. Menciona que la Corte ha establecido que "(…) *Sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado. (…) Los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos: su imposición y la fuerza compulsiva para su cobro son actos de gobierno y potestad pública (…)"* (Conf. *Ángel Moiso y Cía*. S.R.L.1981T. 303, P. 1835). En igual sentido "Unola de Argentina Ltda. c/ Y. P. F. y BANADE s/ contrato de obra pública", 06/10/1998 T. 321, P. 2683, "De Milo, Ernesto N. c/ Nación"; "Kremer y Kramer Hnos. c/ Nación", Fallos:288:279; 291:359; 299:93; 303:1835). Señala que hacer lugar al recurso de la actora provocaría un enriquecimiento sin causa a su favor, fundando este argumento en normas constitucionales, del Código Civil y Comercial de la Nación y el principio de indisponibilidad del crédito tributario e inderogabilidad de la obligación tributaria. Señala en tal sentido que tampoco se lesionó el principio de confianza legítima, en tanto no prescribieron las facultades de la DGA para formular los cargos, manifestando que sostener lo contrario sería desconocer el sistema legal tributario. Señala que el planteo de la actora pone en jaque todo el sistema aduanero, basado en el despacho en confianza y el llamado control "ex-post". Argumenta luego sobre las facultades de control de la DGA, citando jurisprudencia de este tribunal. Concluye que, de las normas que otorgan esas facultades a la Aduana, la actora no tiene un derecho adquirido, pues la Aduana no sólo "puede" sino que "debe" revisar, y por ende lógicamente, efectuar cargos suplementarios, independientemente de lo que se liquide inicialmente. Cita jurisprudencia de la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ("PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA c/ D.G.A. s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", Expte. 31.002/2016, sentencia de fecha 04/08/2016; "SINOPEC ARGENTINA EXPLORATION AND PRODUCTION INC SUCURSAL ARGENTINA c/ D.G.A. s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", Expte. N° 53.017/2017, sentencia del 12/10/2017). Señala que el art. 322 del CA establece la posibilidad de rectificación por el propio declarante cuando resultare procedente, y 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. Indica que, por ello, resulta improcedente alegar el efecto liberatorio del pago invocado por la actora, frente a las expresas facultades

concedidas por el artículo 9, apartado 2, inciso d) del decreto 618/1997, resultando de aplicación al caso, como ya se señaló, lo dispuesto por el artículo 792 del CA. Indica que nada obstaculiza a que el servicio aduanero aplique la legislación vigente y que se encuentra perfectamente habilitado para efectuar los cargos suplementarios, conforme las facultades contenidas en la normativa aplicable. Se ocupa luego de los deberes de la empresa como operador del comercio exterior, expresando que era claro que la actora conocía el régimen a cuyo amparo efectuó las operaciones en cuestión; arguye que, si se trata de una profesional del comercio internacional, bien sabe que la alícuota aplicada puede (y debe) ser revisada conforme los lineamientos generales del sistema. Sostiene que no existe un derecho adquirido ni existe tampoco la posibilidad de alegar una expectativa razonable, porque conoce perfectamente que la alícuota se actualizaba conforme lo establecido en el decreto 1719/12 y que el cálculo de la misma depende de otro organismo; por tal motivo no cabe asimilar lo ocurrido en autos a un supuesto en el cual la contraria podía entender que, con el pago, se extinguía la obligación tributaria. Reitera citas a la jurisprudencia de la Corte Suprema de los casos "Moiso", "Unola de Argentina", "De Milo" y "Kremer y Kramer Hnos.", Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835. En el Capítulo V.2. opone sus argumentos sobre la inaplicabilidad del fallo "Camaronera Patagónica". Por tales fundamentos solicita se rechace el planteo de inconstitucionalidad interpuesto por la actora en el sentido expuesto. En el Capítulo V.3. se refiere a los agravios de "Tipo de moneda e intereses aplicables al reclamo tributario" de la actora, ocupándose de su refutación con un extenso desarrollo, al que se remite en mérito de brevedad. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se rechace del recurso de apelación y se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.-*Proceso en el Tribunal Fiscal*: Que, contestado el recurso de apelación por la DGA el 12.08.21, el 20.09.21 se abrió la causa a prueba por el término de sesenta (60) días (PV-2021-88585740-APN-VOCXIII#TFN). Producida la prueba con la contestación del oficio dirigido a la DGA, se declaró cerrado el período probatorio y el 08.07.22 se elevaron los autos a la Sala "E" (PV-2022-69802105-APN-VOCXIII#TFN). El mismo 08.07.22, por providencia de Sala (IF-2022-69954674-APN-VOCXIII#TFN, se resolvió que, dada que la prueba producida consistía en la ratificación de la documental acompañada por la actora al momento de interponer el recurso de apelación, no existía mérito para poner los autos a alegar. El 12.07.22 pasan los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** *En su iter temporal* las actuaciones administrativas **SIGEA 13289-21192-2015** se inician a fs. 2 de las actuaciones administrativas **SIGEA 12123-20-2014** (*pdf embebido 8 de 16 en el IF-2021-85067512-APN-DTD#JGM*), con fecha **22.04.14**, en la que obra la nota 121/14 (DV ARIN) de la División Arancel Informático -dirigida al Departamento Control de Desarrollo y Operaciones de Sistemas Aduaneros- a fin de que confeccione un listado de todas las operaciones de exportación con el código de ventaja "D1719/12BEN" y posición NCM.3826.00.00 (biodiesel) en los períodos que detalla en el cuadro. A fs. 4/8 obra el listado de operaciones requerido. A fs. 9, con fecha 22.04.14 obra la Nota 125/14 (DV ARIN) al Comité Permanente Interáreas para que, en función del referido listado, se requiera por las áreas de fiscalización que se procedan a efectuar los cargos, correspondientes a la partida NCM 3826.00.00 (biodiesel) por la diferencia porcentual aplicable al concepto de Derechos de Exportación en los periodos y porcentuales del cuadro que aparece en la misma nota; señala que lo peticionado obedece a que el Derecho de Exportación para la NCM referida fue recepcionado extemporáneamente a través de las Actas de la Unidad Interdisciplinaria de Monitoreo -BIODIESEL, especificando que en el SIM la NCM estuvo cargada con un derecho de exportación distinto al informado por las Actas, lo que hace que la División Arancel Informático propicie los cargos. A fs. 10/13 aparecen las notas operativas 958/2014 (CPI-DI PNPA), de fecha 03.06.14 y 1659/2014 (CPI-DI PNPA), obrando a continuación los archivos impresos con los listados de operaciones de exportación requeridos en los períodos identificados, cuyo cumplimiento se manifiesta por la Nota 2470/2014 (CPI-DI PNPA) a fs. 16. A fs. 16vta. con fecha 04.02.15 obra la remisión de las actuaciones a la División Minería y Combustibles. A fs. 17/19, con fecha 13.03.15, obra la Nota 28/2015 del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportación de la División de Fiscalización de Exportación de la DGA, que indica el modo de continuar con el examen de la cuestión por parte de la DGA, remitiéndose las actuaciones, con fecha 05.05.15 a la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitana y a la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior. A fs. 24, obra nota 77/2015 (DE SURG) por la que se vuelven a remitir las actuaciones a la Dirección de Fiscalización de Exportación, propiciando para su direccionamiento a las Aduanas de Registro de las destinaciones afectadas. A fs. 25/26, con fecha 13.08.15, obra el Informe Técnico

135/2015 (DV MICO) a la Jefa de la División Minería y Combustible que fundamenta los ajustes de las alícuotas que resultaron superiores/diferentes a las aplicadas en el momento de la oficialización, precisando que se realizaron los cargos a efectos de que se intime el pago de los montos que se consideran adeudados. A fs. 27/30, obran cuadros con detalle de doce (12) cargos sobre operaciones de exportación de BUNGE ARG, identificando los PE involucrados, fecha de oficialización y demás detalles para cuantificar la diferencia. Aparece luego de fs. 31/73 copias de los PE involucrados, consultas al SIM, históricos de liquidaciones de los PE involucrados y afectación de depósitos en Subcuenta María, listado de cargos generados (fs. 53) y copia de cada uno de ellos con las correspondientes L-MAN (fs. 54/73). A fs. 79 aparece la cédula SICNEA dirigida a Bunge Argentina (enviada) por la que se le notifica el Informe Técnico 135/2015 (DIV MICO) y los cargos que se notifican en la fecha, los que se detallan, uno a uno, al dorso. Aparecen agregados en las actuaciones administrativas -de modo desordenado- los doce (12) expedientes SIGEAS 13289-21186-2015, 13289-21187-2015, 13289-21188-2015, 13289-21189-2015, 13289-21190-2015, 13289-21191-2015, 13289-21193-2015, 13289-21194-2015, 13289-21184-2015, 13289-21185-2015, 13289-21195-2015 y el 13289-21192-2015 (todos con fecha de inicio 25.08.2015) que contienen los escritos de nulidad de la actora impugnando los cargos (correspondientes a cada expte. SIGEA), 153/2015, 151/2015, 150/2015, 149/2015, 148/2015, 146/2015, 147/2015, 152/2015, 154/2015, 155/2015, 156/2015 y 145/2015 que, a su vez, se corresponden con los PE 14057EC03000232F, 14057EC03000120B, 14057EC03000119J, 14057EC03000118X, 14057EC03000117H, 13057EC01007629T, 14057EC03000116G, 14057EC03000121C, 13057EC03001341G, 13057EC03001363K, 13057EC03001626M y 13057EC01006188S. Todo los SIGEA se agregan -sin acumular- al último de ellos, el 13289-21192-2015 (*cuerpo 1 de 16, pdf embebido en el IF-2021-85064730-APN-DTD#JGM*), conforme consta a fs. 12 de dicho expediente. A fs. 13/14, con fecha 17.09.15, ya en el SIGEA 13289-21192-2015 al que se agregaron sin acumular todos los SIGEAS, en referencia a los cargos 145 a 156/2015, se dicta la Resolución 237/2015 (DV IPGN) que dispone respecto de la actora (confundiendo su razón social con Aceitera General Deheza S.A.) lo siguiente: **1)** Agregar sin acumular todos los SIGEA antes referidos debiendo emitirse resolución respecto a todos los cargos referidos; **2)** Tener por formulado el recurso de impugnación del art. 1053 del CA en tiempo y forma, por ofrecida la prueba, ordenar agregar los PE involucrados y los antecedentes administrativos involucrados y; **3)** intimar a constituir domicilio en el radio urbano de la Dirección de Fiscalización de Exportación, División Impugnaciones de la ciudad de Rosario. A fs. 15 se notifica lo anterior a la actora. A fs. 16, con fecha 28.09.15, obra la Resolución 264/2015 (DV IPGN) por la que se reserva la inicialmente relatada actuación SIGEA 12123-20-2014 (*cuerpo 8 de 16, pdf embebido en el IF-2021-85067512-APN-DTD#JGM*) que contiene el Informe Técnico 135/2015 (DV MICO) y los antecedentes que dan origen a los cargos, la que se agrega sin acumular (fs. 47 vta.) A fs. 30 (SIGEA 13289-21192-2015/1) la actora constituye domicilio en Rosario, conforme lo oportunamente ordenado, lo que se tiene por cumplido a fs. 44. A partir de fs. 17 y en los IF-2021-85065070-APN-DTD#JGM (pdf embebido “cuerpo 2 de 16”), IF-2021-85065780-APN-DTD#JGM (pdf embebido, cuerpo 3 de 16), IF-2021-85066053-APN-DTD#JGM (pdf embebido cuerpo 4 de 16), IF-2021-85066398-APN-DTD#JGM (pdf embebido cuerpo 5 de 16) e IF-2021-85066766-APN-DTD#JGM (pdf embebido cuerpo 6 de 16) obra toda la documentación correspondiente a los sobres contenedores de los PE de autos, los que se tienen por agregados a fs. 45. A fs. 49 la División Impugnaciones, mediante Nota 278/2017 (DV IMGV), de fecha 24.08.17, remite todo lo actuado a la División Minería y Combustibles, por haberse cerrado el período probatorio y para que ratifique o rectifique los cargos atento las impugnaciones presentadas por la empresa actora. A fs. 50/54 obra la Nota 276/19 (DV MINC) de fecha 26.06.19 por la que la División de Minería y Combustibles fundamenta y ratifica todos los cargos. A fs. 55 se remite el SIGEA nuevamente a la División Impugnaciones. A fs. 56/65 obran los doce (12) escritos de pronto despacho de la actora presentados con fecha 23.09.19 (asimismo en los IF-2021-85067186-APN-DTD#JGM -*pdf embebido “cuerpo 7 de 16*”- y IF-2021-85067512-APN-DTD#JGM -*pdf embebido “cuerpo 8 de 16”*-, obran otros doce (12) escritos de pronto despacho, que ya habían sido presentados por la actora con anterioridad, el 07.05.18). A fs. 66 se ponen las actuaciones para alegar, lo que se notifica a la actora el 22.10.19 mediante cédula SICNEA (fs. 68). A fs. 70/72 obra el alegato de la actora. A fs. 73/77 obra la RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21 apelada en estos autos, la que se notifica el 20.05.21 (fs. 78). A fs. 79/80 se dicta la RESOL-2021-47-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 27.05.21 por la que se corrige la resolución apelada en la cual, por un error involuntario, se omitió rechazar la impugnación de la actora respecto del cargo 156/15, el que también queda confirmado por la DGA y la actora apela en estos autos.

VI.- ***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 de la controversia.

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).

VII.- ***Decisión del caso:*** Dicho lo anterior corresponde resolver la controversia traída a decisión, que consiste en determinar si son válidos los cargos números FE 145/2015, 146/2015, 147/2015 148/2015, 149/2015, 150/2015, 151/2015, 152/2015, 153/2015, 154/2015, 155/2015 y 156/2015, correspondientes a las destinaciones de exportación de biodiesel, PA 3826.00.00,100L, concretadas mediante los PE 13057EC01006188S, 13057EC01007629T, 14057EC03000116G, 14057EC03000117H, 14057EC03000118X, 14057EC03000119J, 14057EC03000120B, 14057EC03000121C, 14057EC03000232F, 13057EC03001341G, 13057EC03001363K y 13057EC03001626M 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: **(i)** 1,35 % para los PE 14057EC03000116G, 14057EC03000117H, 14057EC03000118X, 14057EC03000119J, 14057EC03000121C, 14057EC03000120B y 14057EC03000232F -alícuota de 26,44% contra 27,79%-; **(ii)** 0,4% para los PE 13057EC03001626M y 13057EC01007629T -alícuota de 26,16% contra 26,59%; **(iii)** 0,28% para el PE 13057EC03001363K -alícuota del 26,06% contra 25,78%; **(iv)** 3,57% para los PE 13057EC01006188S y 13057EC03001341G -alícuota del 29,35% contra 25,78%-. Todo conforme fojas 27/30 de las act. adm. 12130-20-214, IF-2021-85068131-APN-DTD#JGM, pdf embebido 10 de 16) que la actora y la Aduana consideran aplicables, es la que genera los cargos en discusión.

VII.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 que se haya realizado 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*.

VII.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 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 Código Aduanero, 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, conforme págs. 15 segundo párrafo y 23 tercer párrafo de su contestación), 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" (pág. 6 cuarto párrafo y página 13 tercer párrafo del escrito de contestación de traslado de la Aduana) 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 fueron correctos (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 **VII.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 act. adm. **SIGEA 12123-20-2014** -*pdf embebido 8 de 16 en el IF-2021-85067512-APN-DTD#JGM*- a fs. 9 la Nota 125/14 (DV ARIN) del 22.04.214, de la División Arancel Informático; a fs. 10/13 la nota 958/2014 (CPI-DI PNPA), de fecha 03.06.14; las act. adm. **SIGEA 13289-21192-2015** -*pdf embebido 6 de 16 en el IF-2021-85066766-APN-DTD#JGM*- fs. 50/54 Nota 276/19 (DV MINC) de fecha 26.06.19 de la División de Minería y Combustibles y a fs. 73/77 la propia RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD apelada) que la propia DGA reconoce que la comunicación por la Secretaría de Energía de las alícuotas que fija la UEIM se realizó 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 propio 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.

VII.3. ***Tratamiento de los argumentos del contribuyente:*** Conforme lo expuesto supra en **VII.2** corresponde admitir, en general, los argumentos desarrollados por la parte actora en las páginas 4 a 14 de su recurso de apelación (RE-2021-48352722-APN-SGASAD#TFN). En consecuencia, las alícuotas correspondientes a los PE 13057EC01006188S, 13057EC01007629T, 14057EC03000116G, 14057EC03000117H, 14057EC03000118X, 14057EC03000119J, 14057EC03000120B, 14057EC03000121C, 14057EC03000232F, 13057EC03001341G, 13057EC03001363K y 13057EC03001626M son las que surgían originalmente del Sistema María y fueron aplicadas por la empresa actora (para los PE 14057EC03000116G, 14057EC03000117H, 14057EC03000118X, 14057EC03000119J, 14057EC03000121C, 14057EC03000120B y 14057EC03000232F -alícuota de 26,44%-; **(ii)** para los PE 13057EC03001626M y 13057EC01007629T -alícuota de 26,16%-; **(iii)** para el PE 13057EC03001363K -alícuota del 26,06%-; **(iv)** para los PE 13057EC01006188S y 13057EC03001341G -alícuota del 29,35%-. Todo conforme fojas 27/30 de las act. adm. 12130-20-214, IF-2021-85068131-APN-DTD#JGM, pdf embebido 10 de 16) al momento de registrar su solicitud de exportación, oficializándola y determinando los derechos de exportación.

Conforme lo expuesto hasta aquí en **VII.1**, **VII.2** y **VII.3** deben revocarse los cargos aduaneros FE 145/2015, 146/2015, 147/2015 148/2015, 149/2015, 150/2015, 151/2015, 152/2015, 153/2015, 154/2015, 155/2015 y 156/2015 apelados en autos, resultando inoficioso, por el modo en que se resuelve, expedirse respecto del resto de los argumentos y prueba ofrecidos por las partes.

VII.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

VII.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-, 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.

VIII.- Que, conforme los fundamentos expuestos *supra*, corresponde revocar la resolución apelada RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21 por la que se confirmaron los cargos FE 145/2015 a 156/2015, que también se revocan, con costas.

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

Revocar la Resolución RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21 y los cargos FE 145/2015, 146/2015, 147/2015 148/2015, 149/2015, 150/2015, 151/2015, 152/2015, 153/2015, 154/2015, 155/2015 y 156/2015, con costas.

La Dra Cora. M. Musso dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución RESOL-2021-44-E-AFIPDIVACD#SDGCAD de fecha 13.05.21 y los cargos FE 145/2015, 146/2015, 147/2015 148/2015, 149/2015, 150/2015, 151/2015, 152/2015, 153/2015, 154/2015, 155/2015 y 156/2015, con costas.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Musso, por licencia del Dr. Juárez (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.14 12:42:54 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.14 13:06:46 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.14 13:06:46 -03:00