República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-151694315-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA "E". EX-2020-87233854-APN-SGASAD#TFN (PAMPA ENERGÍAS.A.).

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Christian González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía 14ª), con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2020-87233854-APN-SGASAD#TFN (PAMPA ENERGÍAS.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma PAMPA ENERGÍA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 113/2020 (AD CAMP), dictada en el expediente SIGEA 12389-8754-2011, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando el cargo nro. 18/2011, por la suma de u$s 4.268,99, formulado con motivo de la diferencia de derechos de exportación que resultara de la aplicación de la alícuota y coeficiente declarados en la destinación nro. 08 008 ES02 000048 B -y definitiva 08 008 EC08 000064 M- y la que correspondía aplicar según la Res. MEyP 394/07. Analiza los antecedentes que dieron origen a la causa y los fundamentos de la resolución apelada. Manifiesta que al documentar la destinación involucrada tanto su mandante como la aduana y la Secretaría de Energía actuaron conforme a derecho, siendo que, de esta forma, los derechos de exportación fueron correctamente liquidados y pagados. Expresa que, conforme con lo normado por la legislación aplicable -Res. MEyP 394/07-, a los efectos de un correcto cálculo de la alícuota aplicable para la exportación de las mercaderías involucradas, la Secretaría de Energía debía informar periódicamente a la aduana las cotizaciones internacionales respectivas e, inmediatamente, el servicio aduanero debía cargarlas al SIM. Puntualiza que es claro que estas cotizaciones diarias recién son consideradas por el sistema al día siguiente, no pudiendo ser de otra manera, ya que, en el mejor de los casos, a finales del día -antes no se conoce la cotización de ese día- la Secretaría está en condiciones de informar el valor diario de la cotización y la aduana puede cargar ese mismo día dicho valor, pero nunca podrá ser considerado para los permisos oficializados ese día sino que recién será considerado en las operaciones que se oficialicen al día siguiente, por lo cual se toma,

entonces, la cotización del día vencido. Sostiene que los exportadores no tienen acceso, ni siquiera al día siguiente, a las cotizaciones que diariamente informa la Secretaría de Energía a la aduana, limitándose a documentar sus exportaciones y pagar los derechos de acuerdo a los cálculos que elabora el SIM, a partir de la información diariamente cargada por la propia aduana. Argumenta que la correcta lectura del art. 728 del CA impone considerar que corresponde aplicar la alícuota determinada y cargada en el SIM por el servicio aduanero, considerando la última cotización proporcionada diariamente por la Secretaría, que usualmente resulta ser la cotización correspondiente al día anterior. Explica que no se debe confundir alícuota con los elementos que la componen, en tanto el art. 728 del CA establece que la alícuota a aplicarse será la determinada a la fecha de registro del permiso, más allá de los elementos que la componen y la determinan. Entiende que el Administrador pretende incluir la conformación de la alícuota como uno de los elementos considerados por el art. 728 del CA, es decir, reclamar la diferencia de derechos a partir de una interpretación analógica de la norma, cuestión vedada en materia tributaria. Plantea que esta interpretación no resulta razonable ni conforme a derecho, que los elementos que conforman la alícuota deben ser diferenciados de la alícuota en si misma. Indica que el servicio aduanero ha actuado correctamente, determinando la alícuota aplicable, al considerar la información diariamente proporcionada por la Secretaría de Energía, cotización que nunca podrá ser la del día porque ésta se conoce al cierre de los mercados. Menciona que no desconoce las facultades que el decreto 618/97 le otorga a la aduana, pero no resulta razonable que el Sistema quede sujeto a la permanente revisión por parte del servicio aduanero y de los contribuyentes. Cita jurisprudencia. A modo de ejemplo, destaca que el tema fue correctamente solucionado por el reglamento 1001/82 y la ley 23.905, al determinar que resulta aplicable el tipo de cambio vigente al último día hábil anterior al día de pago. Entiende que la única forma razonable de interpretación de la norma es la adoptada por la Aduana central -y avalada por las demás aduanas del país- al cargar en el SIM diariamente las cotizaciones y determinar las alícuotas correspondientes a cada día, considerando la última información recibida. Cita jurisprudencia de la CSJN y considera que la posición asumida por la aduana supone una clara violación al principio de inalterabilidad de la declaración, ya que no resulta razonable pensar que la situación es fácilmente superada con una rectificación, ello toda vez que de este modo todas las destinaciones serían susceptibles de rectificación y revisión, habida cuenta que las cotizaciones cambian todos los días, no sólo las que al día siguiente presenten una cotización mayor, sino también las que presenten una cotización menor que la reduce y, por lo tanto, genera diferencias a favor de los exportadores. Explica que no desconoce la facultad de revisión de la liquidación tributaria efectuada en la destinación de exportación, pero que dicha 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 sistema informático implementado por la aduana. Afirma que este procedimiento se opone a la doctrina de la CSJN que estableció que las normas jurídicas deben interpretarse de manera armónica con el resto del ordenamiento jurídico vigente, y que evidentemente, la modificación ulterior de todas las declaraciones se opondría al principio de inalterabilidad de la declaración comprometida establecido en el art. 321 del CA. Manifiesta que pretender la revisión de la liquidación que el propio Sistema generó -en virtud de la interpretación allí volcada- vulnera el principio de los actos propios, correspondiendo aplicar la doctrina de la Cote del efecto liberatorio del pago. Hace saber que se dictó la Resolución ME nro. 599/10 que modificó la resolución ministerial, indicando que debía considerarse la cotización correspondiente al segundo día hábil anterior al registro de las solicitudes de exportación para consumo. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Excma. Cámara que avala su postura. En subsidio, plantea la inconstitucionalidad de la resolución 394/07 por aplicación de la doctrina de la Corte en el caso “Camaronera Patagónica”. Indica que el reclamo tributario formulado en dólares estadounidenses y los intereses resarcitorios que eventualmente se exigirían resultan inconstitucionales, en tanto arrojan resultados abusivos y contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia, e implican la repotenciación o actualización de la deuda prohibida por las Leyes 23.928 y 25.561, como así también en atención a que la normativa en que se sustenta fue dictada por órganos distintos al titular del Poder Ejecutivo o

del Jefe de Gabinete de Ministros, en violación al art. 1 de la Ley 26.519. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que, oportunamente, se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo legal, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la actora que no fueran de su especial reconocimiento. Realiza un breve relato de las actuaciones administrativas. Considera que la actora no hace más que reiterar lo expuesto en sede administrativa. Sostiene la argumentación contenida tanto en el Informe Técnico como en la resolución aduanera, a cuyas conclusiones se remite. Destaca que el servicio aduanero no ha hecho más que aplicar lo establecido por la Resolución (MEP) nro. 394/2007 y los arts. 726, 728 y 792 del CA, normativa específica aplicable al caso de autos, de la que surge que el momento imponible resulta ser el día de registro de la operación, y no el día anterior al día de registro. Explica que si bien la actora liquidó la destinación a través del SIM, al oficializarla sobre la base del último precio internacional informado por la Secretaría de Energía, dicho precio no correspondía al del día del registro de la destinación, ocasionando que la alícuota aplicada no sea la correcta, por no estar conformada según lo establecido por la resolución nro. 394/07, y no coincidir con la alícuota que debía aplicarse a la fecha de registro de la operación conforme los arts. 726 y 728 del CA. Destaca que el cargo formulado tiene su fundamento en el art. 9, apartado 2, inc. d) del Decreto nro. 618/97 y los arts. 348 y 1018, apartado 2 del CA, 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 del TFN y de la CNACAF. Reseña que conforme el art. 792 del CA *"el pago no extingue la obligación aduanera cuando su importe fuera inferior a lo debido"*, por lo que el pago efectuado por la actora no tuvo la virtualidad para producir el "efecto liberatorio" cuya aplicación se pretende, citando jurisprudencia al respecto. Recuerda lo dispuesto por el art. 322 del CA en el sentido de la posibilidad de rectificación por el propio declarante cuando resultare procedente, y también la facultad de la Aduana para formular cargos y reajuste cuando son procedentes, lo que no afecta el principio de inalterabilidad de la declaración. Indica que no es acertado que hubiera existido imposibilidad fáctica alguna por parte de la actora para ajustarse a la normativa vigente, ya que por tratarse de operaciones realizadas bajo la modalidad de precios revisables, el vencimiento de la obligación de pago operó conforme el plazo de espera declarado en la destinación, es decir, a los quince días del libramiento de la mercadería contados a partir del asiento documental e informático del cumplido de la operación. Manifiesta que al momento de llevarse a cabo la operación, la actora tenía pleno conocimiento de la norma que reglamenta el régimen, a cuyo amparo efectuara la destinación, por lo que no se trata de un error, sino de la aplicación de la normativa vigente. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de la resolución nro. 394/07, destaca lo normado por el art. 1164 del CA que imposibilita que las sentencias del Tribunal Fiscal puedan contener pronunciamiento sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones. Indica que los derechos de exportación habían sido creados previamente por la Ley 25.561 y prorrogados por las Leyes 26.217 y 26.732, estableciéndose claramente en dicha normativa la delegación correspondiente, por lo que no nos encontramos en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice ni de un despojo que viole el derecho de propiedad, por el contrario estamos ante el ejercicio de una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la autoridad máxima del Poder Judicial en el leading case "Camaronera" tantas veces invocado. Manifiesta que si bien no desconoce la doctrina emanada de "Camaronera", lo cierto es que hoy el análisis debe hacerse a la luz de la Ley nro. 26.122 que, si bien no tuvo incidencia en el examen de constitucionalidad de la Resolución 11/02, sí lo tiene en la actualidad. Señala que de los considerandos de la Resolución 394/07 surge que ha sido dictada en función de lo previsto en las Leyes nro.22.415, 25.561 y 26.217, la ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto nro. 438/92 y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por el art. 3 del Decreto nro. 809/02, el art. 2 del Decreto nro. 645/04 y el Decreto nro. 2752/91. Manifiesta que la Excma. Cámara ha dictado numerosos fallos en los cuales concluye que la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo resulta legítima, reconociendo la validez del art. 755 del CA,

citando numerosos ejemplos. Recuerda que según lo establecido en los arts. 641 y 734 del CA, los derechos de importación y exportación consisten en un porcentaje o alícuota aplicada sobre la mercadería objeto de la operación, cuyo valor en aduana está fijado en moneda extranjera, por lo que tales derechos constituyen obligaciones de pagar la cantidad resultante en esa misma especie de moneda (de acuerdo con los arts. 660 y 752 del CA), por lo que no se trata de obligaciones de pagar en moneda nacional sujeta a cláusula de ajuste, citando jurisprudencia al respecto. Finalmente, indica que la obligación tributaria aduanera se origina en dólares estadounidenses, debiendo ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente a la fecha de efectivo pago, y que las tasas de interés aplicables a las deudas tributarias serán las que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía vigentes en cada momento de la obligación tributaria, conforme lo prevé el Código Aduanero. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme totalmente el decisorio aduanero cuestionado con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que con fecha 16/3/21 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 20/12/23 se elevan los autos a la Sala “E” y se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12389-8754-2011 se inician a fs. 1/6 y vta. con el recurso de impugnación interpuesto por la firma PAMPA ENERGÍA S.A. contra el cargo 18/2011, respecto del P.E. 08 008 ES02 000048 B, cuya carpeta contenedora obra a fs. 20ref. Se acumula la actuación 12647-98-2011. A fs. 17ref./19ref. obra el Informe Técnico de Fiscalización y Valoración de Exportación nro. 50/2011 (SE FVEX). A fs. 21ref. mediante Nota nro. 206/2011 (DV FOLP) se remiten las actuaciones a la División Aduana de Campana. A fs. 22 obra el cargo 18/2011 por la suma de u$s 4.268,99 en concepto de diferencia de derechos de exportación. A fs. 23/24 se agregan impresiones de pantalla de CONSULTA DE ITEM, respecto del PE 08 008 EC08 000064 M. A fs. 25 se tiene por el procedimiento de impugnación en tiempo y forma y se remiten las actuaciones a la Dirección Regional Aduanera La Plata Sección Fiscalización y Valoración de Exportación a fin de rectifique o ratifique los ajustes de valor efectuados, remisión que se efectúa a fs. 27 mediante Nota nro. 226/2012 (AD CAMP). A fs. 28 se glosa Nota nro. 390/2012 (DV FOLP) ratificando el cargo formulado por la Sección Exportaciones. A fs. 29 se ponen los autos para alegar. Se acumula la actuación nro. 13289-696-2013. A fs. 31ref. y vta. alega la actora. A fs. 33/34 obra el Dictamen nro. 328/2015 (SEC. SUMARIOS). A fs. 35 por Nota nro. 180/17 (AD CAMP) se remiten las actuaciones al DEPTO. ASESORAMIENTO 7 COORD. JURIDICA INTERIOR (DI LEGA): SECTOR JURÍDICO – CAMPANA (DE ACJI), a fin de que informe si la jurisprudencia agregada se encuentra vigente atento a la multiplicidad de causas con un mismo objeto. A fs. 47 se agrega copia de la Nota nro. 996/17 (DE ACJI), por la que se informa que la jurisprudencia vigente no es univoca, entendiendo que lo sostenido por la Sala II de la Excma. Cámara, otorga sustento jurídico para mantener la pretensión fiscal. A fs. 57/58 se dicta la Resolución nro. 113/20 (AD CAMP), apelada en la especie.

V. Que corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución nro. 113/20 (AD CAMP), en cuanto confirmó el cargo nro. 18/2011 intimando a la firma PAMPA ENERGÍA S.A. a abonar la suma de u$s 4.268,99 en concepto de diferencia de derechos de exportación que resultara de la aplicación de la alícuota y coeficiente declarado en la destinación 08 008 ES02 000168 S y la que correspondía aplicar según Res. MEyP nro. 394/07.

Que la actora documentó mediante la mencionada destinación -bajo el régimen de precios revisables- registrada el 2/7/08 (y definitiva 08 008 EC08 000064 M), la exportación de mercadería ubicada en la posición SIM 2710.11.49.990W.

En atención a la mercadería exportada: *“Los demás Las demás Las demás Naftas –Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones -Aceites de petróleo o de mineral bituminoso (excepto los aceites crudos) y preparaciones no*

expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento de base, excepto los desechos de aceites: CEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS; PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO, EN LOS QUE ESTOS ACEIT...", conforme surge del el Informe Técnico de Fiscalización y Valoración de Exportación nro. 50/2011 (SE FVEX) -ver fs. 17ref./19ref. de las act. adm.-, la Nota nro. 390/2012 (DV FOLP) -ver fs. 28 de las act. adm.- y el Dictamen nro. 328/2015 (SEC. SUMARIOS) obrante a fs. 33/34 de las act. adm., la liquidación tributaria de dicha operación de exportación estaba regulada por la resolución nro. 394/2007.

Que la mencionada resolución modificó los derechos de exportación aplicables al petróleo crudo y a otros hidrocarburos comprendidos en las posiciones arancelarias que figuran en el Anexo I -como son los del caso de marras- determinando que para el caso que el precio internacional supere o iguale al valor de referencia fijado también en el Anexo, la alícuota de exportación se calculará con la fórmula polinómica que la misma resolución prevé (art. 4°).

Que en su art. 7°, establece que *"a los efectos de aplicar el valor del Precio Internacional (Pi) de los productos incluidos en el Anexo I"* -en el cual se encuentra la mercadería exportada-*"la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, considerará las cotizaciones diarias de dicho precio"*.

A su vez el art. 8 de la misma resolución determina que ***"****la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, dependiente de la SUBSECRETARIA DE COMBUSTIBLES de la SECRETARIA DE ENERGIA del MINISTERIO DE PLANIFICACION FEDERAL, INVERSION PUBLICA Y SERVICIOS, fijará diariamente el precio citado en el Artículo 7º de la presente medida"*.

VI. Que no se encuentra discutido en autos que el precio internacional que se tuvo en cuenta para calcular los derechos de exportación no eran los vigentes al día del registro de la destinación (ES02) 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), sino que se calcularon en base a el precio internacional del día anterior al de la fecha de oficialización, desfasaje producido por la dificultad operativa de la carga de los datos informados diariamente por la Secretaría de Energía en el SIM a través del cual el exportador efectúa se declaración.

Que considero resulta aplicable 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."

"Y, si bien ello se debió a que el S.I.M. no liquidaba los derechos de exportación en forma correcta debido a cuestiones de carácter operativo en la carga de los datos que informara otro organismo y tal dificultad fue motivo de la modificación de la citada resolución por su similar nro. 599/2010 -en punto a que a los efectos de aplicar el P.I. la Aduana debe considerar las cotizaciones correspondientes al segundo día hábil anterior al del registro de las solicitudes de exportación para consumo (art. 1°, que sustituyó el art. 7° de la resol. 397/2007)-, tal disposición no ha previsto su aplicación en forma retroactiva."

Que, en virtud de lo expuesto se concluye que los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas 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 se fijó en base al precio informado el día anterior al de la operación, son inatendibles los argumentos vertidos en cuanto alega haber pagado correctamente los derechos de exportación correspondientes.

Que a mayor abundamiento, corresponde destacar que si bien el S.I.M. es una herramienta utilizada tanto por el servicio aduanero como por los exportadores para efectivizar el comercio exterior, no debe cometerse el error de interpretar la ley a partir del funcionamiento del mismo, sino de encontrar las alternativas para que aquél se ajuste a la normativa vigente

VII.- En referencia al principio denominado de la inalterabilidad de la declaración aduanera, cabe señalar que ello no impide que el propio declarante realice una rectificación en caso de corresponder, conforme lo establece el art. 322 del C.A., ni tampoco prohíbe a la aduana de practicar liquidaciones suplementarias, en cuanto el art. 9, apartado 2, inc. d), del decreto n° 618/97 atribuyó a la D.G.A. facultades de efectuar revisión de las actuaciones y la documentación una vez concluida la tramitación no sólo a efectos de formular rectificaciones y cargos, sino también para disponer las devoluciones y reintegros que correspondieren.

En relación con el efecto liberatorio del pago, el Código Aduanero es claro y preciso al afirmar en su artículo 792 que "*el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido"*, y como ha quedado demostrado en autos, la actora realizó un pago inferior al debido, motivo por el cual se practicó la correspondiente liquidación suplementaria.

Que advierto que en el caso no existe un cambio de interpretación de la legislación tributaria realizada por el servicio aduanero que haya dado fundamento a la formulación del cargo o liquidación suplementaria, que pudiera analizarse a la luz de lo dispuesto por el art. 793, inc. 1°, del C.A. que dispone: *"La determinación tributaria suplementaria a que pudiere dar lugar el supuesto previsto en el artículo 792 no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado.*"

Que en el caso de autos se observa, en cambio, que la norma determina inequívocamente que la alícuota correspondiente debió ser la de la fecha del registro de la destinación, debiéndose exclusivamente a cuestiones de carácter operativo que el servicio aduanero carga los datos, que informa otro organismo, al SIM quedando ello reflejado en el sistema al día siguiente, es por ello que el sistema tomó en cuenta para liquidar los tributos el precio internacional del día anterior al de la fecha de oficialización y no el de la fecha de registro del permiso de embarque, en discordancia con lo previsto por la norma.

En conclusión, teniendo en cuenta la actividad comercial desarrollada por la firma exportadora y la cantidad de

operaciones registradas, y que la misma tenía conocimiento y lo ha reconocido en esta instancia respecto de que la alícuota abonada se fijó en base al precio informado el día anterior al de la operación, son inatendibles los argumentos vertidos en cuanto alega haber pagado correctamente los derechos de exportación correspondientes, y no sólo esto, sino que teniendo en cuenta el plazo de espera, la actora realizó el pago de los derechos de exportación posteriormente y no al momento de la oficialización del P.E., por lo cual tuvo la oportunidad de aplicar adecuadamente la alícuota correspondiente.

VIII.- Que respecto a los planteos de inconstitucionalidad, los mismos deben ser rechazados en virtud de lo dispuesto en el art. 1164 del C.A., que reza: *"La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la* inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal".

IX.- Que en cuanto a la reducción de la tasa de interés aplicable solicitada por la actora corresponde mencionar 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 dicha solicitud.

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución 113/20 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro 12389-8754-2011 y, en consecuencia, el cargo nro. 18/2011.

2.- Imponer las costas a la actora.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez en sus considerandos I a IV, continuando el considerando V conforme lo siguiente:

V.- ***Decisión del caso:*** Que corresponde resolver en autos si la resolución apelada, en cuanto confirma el cargo 18/11 e intima a la actora al pago de la diferencia de derechos de exportación que resultara de la aplicación de la alícuota determinada en la destinación 08 0008 ES02 000168 S y la que correspondería aplicar según la Resolución 394/07 MEyP, se ajusta a derecho.

V.1.- Que mediante la mencionada destinación, efectuada bajo el régimen de precios revisables (y su definitiva 08 008 EC08 000064 M), registrada el 02.07.08, la actora documentó la exportación de la mercadería ubicada en la PA 2710.11.49.9990W, respecto de la cual la Aduana formulo el cargo 18/11, a través del cual exige el pago en concepto de diferencia de derechos de exportación por considerar errónea la alícuota aplicada, en los términos de la Resolución 394/07 MEyP.

Que mediante el Informe Técnico 50/11 (SE FVEX), la nota 390/12 (DV FOLP) y el dictamen 328/15 (SEC. SUMARIOS) se concluye que la liquidación tributaria de la operación objeto de autos estaba regulada por la Resolución 394/07 MEyP. Tal resolución establece, entre otros aspectos, la forma de determinación de la alícuota de derechos de exportación aplicable diariamente a las mercaderías indicadas en su Anexo –dentro de las cuales se encuentra la exportada en la destinación de autos-, señalándose que, mediante la implementación de la formula allí establecida, la alícuota que se declara en las destinación de marras no es coincidente con la que surge de la información brindada por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, por considerar incorrecto el precio internacional tenido en cuenta para el cálculo de la alícuota de los referidos derechos de exportación.

Que la Resolución 394/07 MEyP dispone, en su art. 4, que para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias que figuran en el Anexo –como es la del caso de marras- y para el caso de que el precio internacional supere o iguale el valor de referencia, la alícuota del derecho de exportación se calculará con la fórmula que allí establece. Asimismo, el art. 8 dispone que la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización fijará diariamente el precio citado en el artículo 7 de la presente medida.

Que el art. 728 del CA 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 para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los arts. 726 y 727*". El art. 726 dispone que es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la destinación de exportación para consumo.

Que la controversia de autos radica en dirimir si corresponde la aplicación de la alícuota calculada por el SIM al momento del registro de las destinaciones sobre la base del precio internacional informado por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, o si procede la aplicación de la alícuota que considera la Aduana.

Que la actora centra sus defensas en el hecho de que los derechos fueron determinados y pagados conforme la alícuota generada por el SIM, invocando la inalterabilidad de la declaración aduanera, y el efecto liberatorio del pago conforme jurisprudencia que cita.

Que surge de la destinación motivo de los presentes autos que los derechos de exportación fueron pagados por la actora aplicando la alícuota de derechos de exportación y el coeficiente de derechos incluidos determinados por el SIM, sobre la base del precio internacional de referencia que informaba la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización.

V.2.- Que resulta aplicable al caso de autos -*mutatis mutandis*, respecto al coeficiente cargado en el SIM a efectos de la determinación de los derechos de exportación- 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"*.

Que la sentencia citada resulta una aplicación particular de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia *in re* "ARMANDO VICTORIO GARIBOTTI v. ADUANA DE LA NACIÓN" (Fallos: 284:232), sentencia de fecha 20 de noviembre de 1972. En el mismo sentido se ha expedido la más prestigiosa doctrina al sostener que, salvo que la administración sea inducida al error por el dolo del administrado, "*rige el principio que el organismo recaudador debe cargar con sus propios errores*" (JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y derecho tributario*, pág. 449 Ed. Cangallo Buenos Aires, 1989)."

Que el razonamiento antes expuesto resulta un criterio general en materia tributaria 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 los elementos esenciales de los tributos, tal como sucede en este caso: e.g. la alícuota aplicable para determinar los derechos de exportación. Esta línea jurisprudencial fue ratificada por la Corte Suprema en tiempo más reciente (así lo recordó la Dra. García Vizcaíno en su voto del referido precedente "PETROLERA RÍO ALTO") *in re* "Bernasconi Sociedad Anónima Agrícola Ganadera Financiera Comercial Inmobiliaria e industrial c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Recurso de hecho B.216.XXXIV) de fecha de 12 de noviembre de 1998, considerandos 8° y 9°. A tal precedente de la Corte Suprema debe agregarse su sentencia de la misma fecha *in re* "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 del Dr. Enrique S. Petracchi para ambos casos, que se destaca por la completa y prolija reseña que realiza en su considerando 6° de la evolución de la jurisprudencia del Alto Tribunal sobre la materia en trato.

Que la solución propiciada en autos, y que surge de la familia de fallos del Alto Tribunal que ilustra el Dr. Petracchi en "Guerrero de Louge", no es más que una derivación particular del aforismo del derecho romano *Nemo auditur propriam turpitudenem allegans*. Tal principio, en su aplicación práctica, debe extenderse también al fisco, que no puede cargar a los contribuyentes con los costos económicos –incluidos los fiscales- derivados de sus errores propios o ineficiencias sistémicas en la recaudación de tributos. Ello es también corolario de que en el derecho argentino las obligaciones impositivas no son otra cosa que obligaciones *ex lege*, iguales a las obligaciones civiles reguladas por el Código Civil y Comercial y que, como tales, se extinguen cuando son pagadas a satisfacción de lo requerido por el acreedor, desapareciendo el crédito y liberando al deudor (art. 880 del Código Civil y Comercial de la Nación; en tal sentido el voto en disidencia de los doctores Enrique Santiago Petracchi y Juan Carlos Maqueda *in re* "FILCROSA S.A. s /QUIEBRA s/ INCIDENTE DE VERITIFICACIÓN DE MUNICIPALIDAD DE AVELLANEDA", sentencia de la Corte Suprema de fecha 30 de septiembre de 2003, considerandos 9° y 10°).

Que, en efecto, 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 en la carga tempestiva en el SIM de los precios internacionales de referencia, para obligar luego a los contribuyentes -también de modo sistémico- 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 de la determinación de los derechos. Se postula así -erróneamente- 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, pues el exportador habría aplicado en el momento imponible (registro del PE) una alícuota que, en realidad, correspondía a otro momento imponible pues derivaba de un precio de referencia informado tardíamente: era pues el sistema defectuosamente implementado por el estado y la DGA –con la información tardía de los precios de referencia- el que viciaba la determinación de los derechos de exportación, cuyo pago "correcto" ahora la misma DGA exige. Tal costo fiscal es, en rigor, responsabilidad exclusiva de la DGA o de la dependencia del Estado Nacional que debía suministrar la información para el SIM de los precios internacionales de referencia a los fines de la determinación de los derechos de exportación, no del exportador que paga los derechos que la DGA –a través del SIM- le ordena cancelar.

V.3.- Que, adicionalmente, cabe suponer que tal error sistémico del SIM podría originar también un resultado inverso al que motivó la discusión de autos: esto es, la carga tardía de aquellos precios de referencia internacionales válidos pero menores (y en consecuencia con una alícuota de derechos de exportación inferior) respecto al mayor precio de referencia incorrectamente cargado en el SIM al momento de la oficialización, provocando (la ausencia de carga tempestiva del precio correcto) que el exportador haya ingresado derechos de

exportación en exceso. Cabría también esperar de la DGA para tales supuestos acciones positivas tendientes a evitar el "*error de interpretar la ley a partir del funcionamiento del sistema*", como para "*encontrar las alternativas para que aquél (el sistema) se ajuste a la normativa vigente*".

Que, en caso de fallas generalizadas del SIM como las que se denuncian en autos, la posición de la DGA al reclamar la diferencia de derechos tendría cabal legitimidad ejemplificadora si hubiera implementado, en relación al SIM defectuoso, un mecanismo normativo automático de correcciones, completo, integral y simétrico sobre todos los despachos de exportación, procediendo tanto a devolver a los exportadores como a percibir de ellos los derechos pagados –respectivamente- en exceso y defecto como consecuencia de la carga tardía del precio internacional de referencia al SIM.

Que, de tal modo, el encomiable afán de la DGA por el cumplimiento de la normativa vigente –superando y corrigiendo los defectos propios del SIM que traicionarían en la práctica, según su posición, al sistema legal- resultaría ecuánime y uniforme tanto para la DGA como para los exportadores, al corregir uniformemente los defectos del SIM tanto cuando resultan perjudiciales para la DGA como cuando le son beneficiosos, y de modo simétrico en relación a los exportadores; esto último sin necesidad de que el exportador afectado ocurra por vía de repetición (art. 809 del Código Aduanero). Sucede que, en casos sistémicos como el que se evidencia en esta contienda, se pone en juego el principio imperativo de exactitud de la renta fiscal –cuyo fundamento es de índole esencialmente moral- por el que se encuentra tan vedado al fisco como al contribuyente apropiarse de renta fiscal en exceso de la que legalmente le corresponde. Tal principio de exactitud de la renta fiscal, si bien no tiene una norma obligatoriamente aplicable en la legislación aduanera, se encuentra recogido en materia impositiva en el art. 81 quinto párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998), al punto que se considera un criterio de equidad fundamental que anima todo el sistema tributario, y que predica como verdadera obligación del fisco incluso respecto de contribuyentes cuyas acciones de repetición se encontraran prescriptas.

Que resta señalar que no comparto la solución a la que se arriba en el precedente "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC ARGENTINA (TF 26805-A) C/DGA" -sentencia de julio del año 2011 de la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal- ni con los fundamentos de la mayoría de la Sala G de este Tribunal -voto del Dr. Krause Murguiondo al que adhiere la Dra. Sarquis- en el precedente "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina S.A. c/DGA S/ Recurso de apelación" (Expte. 27.439-A), sentencia de fecha 12 de julio de 2012.

Que, conforme los fundamentos expuestos *supra*, corresponde revocar la resolución apelada por la que se confirmó el cargo 18/11, que también se revoca, con costas. ASÍ LO VOTO

Por ello, **VOTO POR**:

Revocar la Resolución 113/20 (AD CAMP) y por ende el cargo 18/11, con costas a la Aduana.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

1.- Confirmar la Resolución 113/20 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro 12389-8754-2011 y, en consecuencia, el cargo nro. 18/2011.

2.- Imponer las costas a la actora.

Regístrese, notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 10:41:28 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 16:20:33 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 16:23:11 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 16:23:12 -03:00