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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-64250827-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente N° EX-2021-44871288- -APN-SGASAD#TFN.-

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, el Dr. Christian M. González Palazzo y la Dra. Claudia B. Sarquís, a fin de resolver en los autos caratulados “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente N° EX-2021-44871288- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, mediante IF-2021-44871178-APN-DTD#JGM se presenta, por apoderado la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2021-33-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD recaída en las Actuación Administrativa SIGEA Nº 16598-138-2015, conforme la cual se rechazó el recurso de impugnación y se confirmaron los Cargos FE Nros. 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285 y 286 por la suma -en su totalidad- de QUINIENTOS VEINTINUEVE MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SIETE CON VEINTICUATRO DÓLARES (US$529.757,24) más los intereses correspondientes a las operaciones documentadas mediante destinaciones nros. 14 057 EC01 006244 M; 14 057 EC03 000924 N, 14 057 EC03 000925 Y, 14 057 EC03 000926 P, 14 057 EC03 000830 J, 14 057 EC03 000831 K, 14 057 EC03 000832 L, 14 057 EC03 000837 Z; 14 057 EC03 000840 K, 14 057 EC01 005257 P, 14 057 EC03 000859 U y 14 057 EC03 000860 M.

Sostiene que el **Decreto N° 1719/2012**, el cual estableció el derecho de exportación que aquí se litiga, resulta inconstitucional por cuanto violenta el principio de reserva de ley y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Manifiesta que el art. 755 del C.A. no califica como una norma delegante válida a efectos de que el Poder Ejecutivo Nacional pueda fijar derechos de exportación, ello atento que no determina de manera cierta e indubitable cuál es la forma de cuantificar la respectiva obligación tributaria, ni prevé parámetros máximos y mínimos para su fijación. En tal sentido, manifiesta que debió aplicarse el precedente “Camaronera Patagónica” donde se afirmó que el único poder legítimamente facultado para crear tributos es el poder legislativo mediante la sanción de una ley y por ende, corresponde la nulidad de

los derechos de exportación creados por decretos o resoluciones ministeriales u órganos administrativos subdelegados. En este orden de ideas, expresa que resulta inconstitucional que se haya fijado una nueva alícuota diferente a la del Decreto 509/2007 como también que se haya subdelegado en la Unidad de Monitoreo el cálculo de las alícuotas respectivas. Señala la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para expedirse sobre la inconstitucionalidad de los derechos de exportación aplicados en autos remitiéndose, en sus argumentos, al voto del Dr. Pablo Garbarino en autos "La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A.". Menciona que el 1164 del CA, desde la adhesión de la República Argentina al Pacto de San José de Costa Rica, también resulta inconstitucional. No obstante, entiende que dicho artículo no limita literalmente al T.F.N para avanzar en el conocimiento de lo que en autos se cuestiona en tanto que aquel artículo dispone que la sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de "*la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones a menos que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas.",* lo que, en el presente caso, estaría validado por el fallo "Camaronera Patagónica". Menciona que dicho estándar ha sido utilizado y reiterado por todas las Cámaras Federales de Apelaciones del país contra la pretendida fijación de tributos establecidos por decretos presidenciales sin cumplir los extremos legales delineados nítidamente por la Corte.

En segundo lugar, argumenta que la fórmula implementada por el Decreto 1719/2012 concluye en la aplicación de una alícuota móvil que atenta contra el principio de certeza que es pilar de todo el derecho tributario. En tal sentido señala que teniendo en consideración la manera en que se formula el cálculo, los términos de la misma resultan secretos, esto es, son determinados exclusivamente por la denominada "Unidad Ejecutiva de Monitoreo", lo que también atenta contra el principio de certeza -el contribuyente jamás podría "autoliquidarse" si el Fisco no le informa la alícuota-, circunstancia que, según la recurrente, vulnera el principio de publicidad establecido como obligación para las partes tanto en el acuerdo del GATT como en el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC, tratados internacionales de los que la Argentina es parte. Además, entiende que vulnera el principio establecido en el art. 728 citado, en tanto que la alícuota que pretende aplicar el fisco no estaba vigente, no se encontraba publicada ni cargada en el sistema al momento del registro de los permisos de embarque, por lo que argumenta que la supuesta alícuota móvil "nueva", carecía de virtualidad para obligar a la exportadora. En conclusión, la apelante considera que el mencionado mecanismo afecta la previsibilidad, publicidad y estabilidad del tributo, al fijarse alícuotas móviles dependientes de un cálculo cuyos elementos fijaba la Unidad de Monitoreo con total desconocimiento de los contribuyentes respecto del contenido de los términos de la fórmula.

Finalmente y en forma subsidiaria, expresa que la Resolución en pugna vulnera el principio liberatorio del pago. En este sentido, señala que habiendo determinado y pagado el impuesto utilizando la información provista por el propio Fisco a través del SIM, posteriormente se le pretende cobrar una diferencia tributaria alegando de que la alícuota cargada en el sistema "*habría estado desactualizada"*. En efecto, señala que del Decreto 1719/2017 y la Resolución Conjunta 438/2012, 269/2012 y 1001/2012 se deriva que la modificación de las alícuotas y la fijación de los valores de referencia deben ser informados de inmediato a los "organismos correspondientes" –léase AFIP-DGA- para que se pueda adaptar el SIM y realizar los controles "*ex-ante"* que se disponen. No obstante, menciona que casi dos años después de haber sido liquidados por el propio Fisco los derechos de exportación, y habiendo realizado el pago cancelatorio, le comunica la existencia de supuestas alícuotas diferenciales que no estuvieron incorporadas en tiempo

oportuno al SIM ni de las cuales existió publicidad previa.

En este punto menciona que el Estado se debe hacer cargo de su propia torpeza la cual fue reconocida por el propia Aduana. Además, expresa que no resulta de aplicación al particular el fallo “BASSO” citado en la Resolución apelada toda vez que allí se trataba de una devolución de reintegros mal pagados por el servicio aduanero, mientras que en autos se trata de la determinación y pago de tributos liquidados por el propio Fisco.

Por último, manifiesta la improcedencia del interés resarcitorio y de la tasa utilizada por el Fisco para el interés. Cita jurisprudencia hace reserva de plantear el caso federal, solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y deje sin efecto la resolución recurrida, con costas al Fisco.

II.- Que mediante IF-2021-68718459-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas pertenecientes a la causa.

Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de las actuaciones administrativas. Afirma que el Servicio Aduanero no ha hecho más que aplicar lo establecido por el Decreto 1719/2012 y los artículos 726, 728, 792 y 793 del Código Aduanero, normativa específica aplicable al caso de autos. En este sentido expresa que la normativa vigente a la fecha de oficialización era el Decreto 1719/2012 -donde se establece el régimen de alícuota móvil-, por lo que, el área técnica a realizar un análisis comparativo entre las alícuotas de Derechos de Exportación que surgen de las oficializaciones de los Permisos de Embarque de marras con los porcentuales informados por la División Arancel Informático, resultaron discrepancias entre las alícuotas, procediéndose consecuentemente a efectuar los cargos.

Señala que que el hecho de que el SIM no haya liquidado los derechos en forma correcta, se debió a razones de carácter operativo, dado que como lo indica la División Arancel Informático mediante Nota 125/2014(DV ARIN): *“el Derecho de Exportación para la NCM en trato, fueron recepcionados extemporáneamente a través de las Actas de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo – BIODIESEL.”*, quien fuera responsable de calcular el precio de referencia de acuerdo a lo establecido por el Decreto 1719/2012. En consecuencia, menciona que la alícuota cargada en el SIM no era la vigente para esa quincena, dado que se cargó tardíamente; y por tal motivo resulta 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 Código Aduanero) -en este caso el Decreto 1719/2012- y no por su carga en el SIM. En este orden de ideas, expresa que la actora no puede desconocer la normativa vigente a la fecha, como así tampoco el hecho que, al momento de destinar, lo podía estar haciendo con una alícuota desactualizada. Menciona que resulta aplicable la doctrina del fallo “BASSO S.A.”. Por todo lo expresado, entiende que resulta improcedente el efecto liberatorio del pago invocado por la actora, ello frente a las expresas facultades concedidas por el artículo 9, apartado 2, inciso d) del Decreto N° 618/1997 y resultando de aplicación al caso lo dispuesto por el artículo 792 del C.A.

Manifiesta que los derechos de exportación (implementados por los Decreto 100/2012 y sus modificatorios Decretos 1339/2012 y 1719/2012) exigidos al documentar la exportación de autos resultan constitucionales conforme a la doctrina del fallo “Camaronera Patagónica”. A su vez, expresa que el artículo 1164 del C.A., no habilita al T.F.N a aplicar el mencionado Precedente.

Señala que la correcta interpretación del fallo “Camaronera” no lo hace aplicable al caso en cuestión y, por lo tanto, la interpretación que realiza la apelante no recepta el análisis completo de la sentencia dictada ni el sentido que quiso darle la C.S.J.N. En efecto, señala que el Máximo Tribunal no ha declarado la invalidez de las alícuotas por derechos de exportación, sino por el contrario, la validez de dichos derechos. En este sentido, señala que no se trata de una norma carente de respaldo legal al entender que ha habido una clara política legislativa y que los recaudos mínimos del tributo poseen sustentación normativa. En consecuencia, afirma que la resolución aquí atacada ha sido dictada en el marco de las funciones que acuerda al Poder Ejecutivo los arts. 664 y 775 del C.A. Expresa, que en “Camaronera”, la CSJN señalo que la realidad imperante en el comercio internacional, traducida en la velocidad del intercambio de mercaderías como también en el vertiginoso cambio coyuntural exterior, justifican la delegación en cabeza del Poder Ejecutivo a los efectos de establecer los aranceles y su quantum en función de los cambios producidos en el contexto internacional como en la necesidad de mitigar los efectos de este “*promoviendo, protegiendo y conservando”* las actividades productivas nacionales.

Manifiesta que si bien los derechos se expresan en dólares estadounidenses, ello es solo a efecto de enunciar los valores involucrados en una divisa única y a los fines de su “determinación”, pero se abonan en PESOS de curso legal. En efecto, la devolución debe concretarse en la misma moneda con la cual se canceló la obligación tributaria.

Hace mención a la tasa aplicable. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las que corren por cuerda, resulta que el procedimiento de impugnación iniciado por la firma respecto la suma total de QUINIENTOS VEINTINUEVE MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SIETE CON VEINTICUATRO DÓLARES (US$529.757,24), con más los intereses, correspondientes a las operaciones de exportación documentadas mediante destinaciones nros. 14 057 EC01 006244 M; 14 057 EC03 000924 N; 14 057 EC03 000925 Y, 14 057 EC03 000926 P, 14 057 EC03 000830 J, 14 057 EC03 000831 K, 14 057 EC03 000832 L, 14 057 EC03 000837 Z, 14 057 EC03 000840 K, 14 057 EC01 005257 P, 14 057 EC03 000859 U y 14 057 EC03 000860 M, concluyó con el dictado de la Resolución N° 2021-33-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD recaída en las Actuaciones Administrativas SIGEA Nº 16598-138-2015, la cual fue apelada en esta instancia.

IV.- Que a mediante PV-2023-41321813-APN-VOCXVII#TFN se elevan los autos a la Sala “F”, mediante IF-2023-42963807-APN-VOCXVII#TFN se ponen para alegar. En fecha 24/04/2023 alega la actora. Finalmente, mediante IF-2023-57710769-APN-VOCXVII#TFN, los autos quedan en estado de dictar sentencia.

V.- En primer lugar, corresponde resolver si la resolución en pugna vulnera el principio liberatorio del pago. En tal sentido, la disyuntiva radica en determinar si, como sostiene la actora, corresponde la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM al momento del registro de la destinación, o si, por el contrario, como lo considera la aduana, procede la aplicación de la alícuota del día de la fecha de registro (la cual había sido modificada por el **Decreto N° 1719/2012**) por más que la misma no estaba cargada en el sistema SIM.

En este sentido, los arts. 726 y 728 del CA, señalan que corresponde aplicar la cotización del día del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. A su vez, el art. 9, apartado 2, inc. d) del decreto n° 618/97, que sustituyó el art. 23 inc. d) del CA que contenía una norma similar, estableció que le corresponde a la D.G.A. *"...efectuar la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación ante las aduanas, de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones y reintegros que correspondieren"*. En ejercicio de esta facultad es que la aduana ha formulado el cargo que ahora se discute. En efecto, si bien le asiste razón a la actora en el sentido de que la alícuota y el coeficiente aplicables en la destinación era la liquidada por el SIM, lo cierto es que esa alícuota no resultó ser la correcta por no corresponder a la fecha del registro de la destinación, conforme los arts. 726 y 728 del CA, motivo por el cual se formuló el cargo que ahora se apela.

Comparto lo dicho por el Dr. Krause Murguiondo en un caso análogo al presente, donde señaló, haciendo referencia a lo dispuesto en el art. 9, ap. 2, inc d), del decreto 618/97 que prevé la facultad de la DGA de efectuar la revisión de las actuaciones y formular rectificaciones, *"...Que la facultad indicada puede ejercerse en cualquier circunstancia, o por cualquier motivo que origine que los ingresos de los tributos aduaneros hubieran sido inferiores a los que correspondieren, de modo que es aplicable tanto a los supuestos de errores o inadvertencias de los importadores, exportadores y demás operadores aduaneros, como así también a los errores o inadvertencias de los agentes aduaneros. Que con mayor razón aún esa facultad puede ejercerse en aquellos casos en que las dificultades y erróneas liquidaciones se originan en una deficiente operatividad, cualquiera fuera su origen, del sistema informático utilizado por la aduana, y/o de las comunicaciones con la Secretaría de Energía. Al respecto carece de todo sustento la afirmación de la actora de que la aduana mediante el defecto señalado implantó un criterio interpretativo general de la Res. 394/07, que no podría revertirse por aplicación del art. 793 del CA. No es así. En realidad se trató de una dificultad operativa, que impedía o dificultaba que los precios internacionales que fijaba día a día la Secretaría de Energía se comunicaran a la aduana y se aplicarán a las exportaciones para la fijación de las alícuotas en el mismo día de su comunicación. Y este es uno de los casos en que las facultades del art. 9, ap. 2, inc. d) del dec. 618/97 debe ejercerse."* (conf. "PAN AMERICAN ENERGY LLC. SUC. ARG.", Expte. n° 26.647-A, 9/12/2010).

En este marco de ideas, entiendo que resulta de aplicación al caso lo dispuesto por el art. 792 del CA cuando dispone que *"...el pago no extingue la obligación aduanera cuando su importe fuere inferior al debido..."*, por lo que considero que no resulta procedente lo alegado por la actora en cuanto al efecto liberatorio del pago, teniendo en cuenta, además, el ya mencionado art. 9, ap. 2, inc. d) del dec. 618/97. Resulta asimismo improcedente el planteo acerca de la teoría de los propios actos, ya que no existió intención en la aduana de efectuar una errónea liquidación, sino que dicho error se debió a una ineficiente operatividad del sistema informático.

En definitiva, los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas vigentes al momento del registro de la operación, y en el caso, el exportador no canceló sus obligaciones en la extensión que normativamente corresponde.

VI.- En cuanto al fondo de la cuestión en litigio, la actora sostiene que el **Decreto N° 1719/2012** (el cual estableció el derecho de exportación que aquí se litiga) resulta inconstitucional por cuanto violenta el

principio de reserva de ley y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria.

En este sentido, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictada por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN,) en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal *"ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467*"

Que siendo ello así y en virtud de lo dispuesto en el art. 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada. En este sentido, y dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el plenario de referencia respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada -a cuyo voto me remito-, debe confirmarse los Cargos FE 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285 y 286 a la firma "**OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.**" en relación a las destinaciones mencionadas, en virtud de lo dispuesto en el **Decreto N° 1719/2012** el cual establece el derecho de exportación que aquí se litiga y mediante el cual se creó un régimen de alícuotas móviles que se calculan a través de la aplicación de una fórmula que tiene en cuenta un precio de referencia fijado por la Unidad Interdisciplinaria de Monitoreo y los costos totales. En efecto, hasta tanto se mantenga vigente el plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un acuerdo plenario aunque no comparta –*estricto sensu*- lo allí resuelto.

VII.- Que las costas deben imponerse por su orden en atención a la temática de la cuestión en trato y que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso (art. 1163 C.A.)

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución N° 2021-33-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD recaída en las Actuaciones Administrativas SIGEA Nº 16598-138-2015,

2. Costas por su orden.

Así lo voto.-

La Dra. Sarquís dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Christian M. González Palazzo.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución N° 2021-33-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD recaída en las Actuación Administrativa SIGEA Nº 16598-138-2015,

2. Costas por su orden.

Suscriben la presente el Dr. Christian M. González Palazzo - Vocal Titular de la Vocalía de la 17a Nominación- y la Dra. Claudia B. Sarquís - Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación- en los términos del art. 59 de la Acordada AA 840/93.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 14:41:03 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 16:27:27 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 16:27:27 -03:00