República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-40928354-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación, expediente nº 37.972-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación, expediente nº 37.972-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que a fs. 22-41, se presenta, por apoderada, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 86/2017 (AD CORI), recaída el 18/04/2017 en el expediente SIGEA Nº 14793-138-2009, por la que se la condenó al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, inc. c) del Código Aduanero (CA) y se le exigieron tributos adeudados en relación a los despachos de exportación N° 09014ES02000033Z y 09014EC08000039M mediante los cuales se exportaron 164.016.991 litros de petróleo crudo Escalante clasificados en la Posición Arancelaria (P.A.) 2709.00.10.900N. Alega que las operaciones se formalizaron al amparo del régimen de precios revisables establecido mediante Resolución ex ANA 2780/1992 y en oportunidad de documentar las destinaciones ES02 se presentó el contrato en el cual se estableció la forma de cálculo del precio y el descuento aplicado sobre el barril. Sostiene que la Aduana realizó una imputación basada en una errónea interpretación del contrato presentado. Afirma que no se configura la infracción imputada puesto que no existió una declaración que difiera del resultado de la comprobación, sino que la misma se ajustó a los parámetros del acuerdo firmado con el comprador. Alega que existió un hecho ajeno a las partes en la operación en cuestión—factor climático— que obligó a la confección de dos conocimientos de embarque en diferentes momentos dado que el proceso de carga se interrumpió y el buque salió del puerto, para luego retornar a finalizar la carga. Invoca los arts. 1061 y 1068 del CCyCN en cuanto a cómo deben interpretarse los contratos. Realiza consideraciones en relación al régimen de precios revisables. Cuestiona el reclamo

tributario. Efectúa un análisis de lo normado por la Resolución del ex Ministerio de Economía y Producción (MEP) N° 394/07 — modificado por Resolución MEP N° 599/10—, que sirve de fundamento a la demandada para emitir la resolución apelada. Invoca la teoría de los actos propios. Cuestiona la determinación de intereses. Ofrece prueba. Cita jurisprudencia. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas. Subsidiariamente plantea la inconstitucionalidad de la Resolución MEP 394/07 e invoca el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Camaronera Patagónica", solicita que se mantenga el reclamo de tributos en la moneda nacional o en su defecto se revea la tasa de intereses aplicada sobre una deuda en dólares estadounidenses.

II.- A fs. 59-65 vta. , se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Realiza un raconto de los hechos. Niega genéricamente las afirmaciones de la recurrente no reconocidas expresamente. Realiza consideraciones en relación al valor declarado y la normativa aplicable para su determinación en virtud del régimen especial que amparó las destinaciones en cuestión. Asimismo afirma que la Aduana, en el ejercicio de sus facultades de control puede y debe reclamar las diferencias de tributos que surjan de la revisión ex post de las operaciones realizadas. Así también sostiene que el pago de un importe diferente al debido no produce el efecto cancelatorio de la deuda. Contesta sobre el pedido de la recurrente respecto de la aplicación de la teoría de los actos propios, el cuestionamiento del cálculo de intereses y el planteo de inconstitucionalidad de la Resolución MEP N° 394/07. Cita jurisprudencia. Plantea reserva del caso federal. Solicita se rechace la apelación interpuesta y se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 67 se declara la causa de puro derecho. A fs. 76 los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- De la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 14793-138-2009 surge que, a fs. 4-10, obra el Informe Técnico N° 16/12 del 16/02/12 realizado por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Aduana de Comodoro Rivadavia en relación a la exportación realizada por la firma recurrente documentada bajo el régimen de precios revisables, según Resolución ex ANA N° 2780/92, es decir sobre la base de valor FOB sujeto a una determinación posterior al registro de la operación, siempre y cuando exista un contrato que así lo prevea y establezca la fórmula cuya aplicación permitirá arribar al precio definitivo. En este sentido, la recurrente transcribió en la solicitud de exportación la cláusula del contrato relacionado en la cual se estableció la forma para determinar el precio de la mercadería exportada (ver fs. 2 del sobre contenedor de la solicitud 09014ES02000033Z, fs. 23-24 y fs. 35-36 del sobre contenedor del permiso de embarque (PE) 09014EC08000039M obrantes en las actuaciones vinculadas).

En el informe mencionado el servicio aduanero concluyó que: *"la alícuota por la cual se han liquidado los derechos de exportación en la destinación en trato no se ajusta a la determinada en la normativa…"*. Ello por cuanto al analizar la documentación aseveró que la firma exportadora había declarado un precio final que difería del que habría resultado si se hubiera utilizado la fórmula de cálculo establecida en el contrato según lo declarado al momento de solicitar la autorización para exportar la mercadería.

Esta situación surge como consecuencia de la generación de dos conocimientos de embarque (B/L) en fechas diferentes, con distintos precios, respecto de diferentes cantidades de la mercadería amparada por la operación de exportación de marras, circunstancia que no estaba contemplada en el contrato referido y por ende no fue declarada al momento de solicitar el permiso de exportación en cuestión.

Asimismo, el servicio aduanero sostuvo que la Resolución MEP 394/07, en su art. 7, vigente al momento de la oficialización de la operación en trato, establecía que la forma de determinación de la alícuota de los derechos de exportación era según cotización diaria de los hidrocarburos determinados en sus Anexos I y II, entre los cuales se encuentra el exportado en autos.

En ese orden de ideas, la Aduana concluyó que la formula utilizada por la recurrente para la determinación del precio definitivo de la mercadería exportada no fue la declarada al momento de solicitar la autorización de exportación, por cuanto aquella no preveía la segmentación de la carga en dos documentos de transporte con fechas y precios unitarios diferentes, reflejados en distintas facturas comerciales. Tampoco el contrato presentado establecía la modalidad de cargas parciales. Por el contrario se trató de un solo cargamento con precio unitario determinado.

Como consecuencia de su accionar la exportadora habría incurrido en una declaración inexacta, ingresado un monto de divisas menor al que correspondía y pagado un monto menor en concepto de derechos de exportación, por lo que sería carente de efecto cancelatorio en los términos del art. 792 del CA.

En este sentido la recurrente alegó que el motivo por el cual se confeccionaron dos conocimientos de embarque fue la necesidad forzosa, debido a adversas condiciones climáticas, de interrumpir la carga del buque, desamarrar y salir del puerto, para luego volver y finalizarla. Sostuvo, asimismo, que fue la agente de transporte aduanero interviniente quien cerró el primer conocimiento de embarque, por lo que hubo que confeccionar un segundo documento cuando se completó el resto de la carga. No obstante ello, la agente de transporte informó al servicio aduanero que fue la firma exportadora quien le dio la orden de cierre del primer conocimiento de embarque.

En definitiva la Aduana consideró a la recurrente incursa en la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA. Ello dado que entendió que existió una inexactitud entre lo declarado y lo verificado en cuanto a la fórmula de determinación del precio definitivo de la mercadería exportada —esto es el precio declarado no se ajustó a la forma de cálculo establecida según el contrato previamente presentado—. Dicha situación evidenció la presunta incorrecta determinación de su valor FOB —en menos—, por lo que procedió a determinar el precio final de dicha mercadería, para lo cual tomó la fecha del último conocimiento de embarque, es decir el 7/10/09 —culminación de la carga— a los efectos de su cotización según lo establecido en la Resolución ex MEP 394/07.

Asimismo el servicio aduanero consideró que el pago efectuado por la recurrente el 3/11/09, en concepto de derechos de exportación, fue realizado fuera de término y erróneamente calculado su monto, por lo que no tuvo efecto cancelatorio. Por tal motivo adicionó los intereses resarcitorios devengados desde la fecha del vencimiento del plazo establecido en art. 54 del Decreto 1001/82 (15 días desde la finalización de la carga), es decir desde el 22/10/09.

A fs. 57 de las actuaciones obra el acta de denuncia por la presunta infracción. A fs. 59-62, el 22/05/12 se instruyó sumario y se notificó la corrida de vista a la recurrente el 10/08/12 según constancias de fs. 67-67 vta.

A fs. 80-95 la recurrente contestó la vista conferida, acompañó la prueba documental y ofreció prueba

informativa. A fs. 235-244 la División Aduana de Comodoro Rivadavia emitió el Dictamen N° 98/17 y a fs. 245-257 dictó la resolución apelada en autos.

V.- Corresponde determinar si se ajusta a derecho la resolución recurrida, en cuanto sanciona a la aquí accionante en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del CA.

El servicio aduanero sostuvo que existió un ingreso desde el exterior de un importe distinto (menor) del que efectivamente correspondía, como consecuencia de la declaración inexacta en que incurriera la actora al declarar el valor definitivo respecto al PE en cuestión.

La operación de exportación en análisis se efectuó en los términos de la Resolución ex ANA 2780/92, es decir que se trató de una operación concertada sobre la base de un precio FOB sujeto a una determinación posterior al momento de su registro (precio revisable).

Al documentarse el PE se declaró que se trataba de petróleo, aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso y se indicó la fórmula acordada para la determinación del precio definitivo. Asimismo se acompañó el contrato celebrado entre las partes donde se establecía dicha fórmula.

Cabe destacar que mediante el régimen de la Resolución mencionada, establecido en razón de particulares circunstancias del mercado internacional, se permitió a los exportadores, en lo que aquí interesa y en cuanto cumplieran con diversos requisitos sustanciales — como la existencia de un contrato que previera bajo ciertas reglas la fijación de un precio FOB a un momento determinado posterior al embarque— y también formales —presentación de diversa documentación y publicaciones, plazo de presentación, etc. —, solicitar y tramitar la exportación para consumo —y aun embarcar y exportar la mercadería— con la declaración, en dicha solicitud, de un precio FOB "revisable" o "sujeto a una ulterior determinación", a condición de fijarse después, en tiempo y forma reglados y de conformidad con el referido contrato, el "precio definitivo".

A su vez, sobre el precio FOB revisable se liquidarían de corresponder, se garantizarían y se pagarían, en su caso, los respectivos tributos y, oportunamente, sobre el precio FOB definitivo, se liquidaría la diferencia de tributos —a favor del exportador o del fisco y si fuera a favor del fisco se pagaría directamente—, siendo que en relación a dicho precio definitivo y a dicha eventual diferencia a favor del fisco se debía declarar un especial compromiso también previsto en el régimen (ver Anexo I capítulo 1 de la citada Resolución 2780/92).

En el caso de autos, la actora solicitó la exportación para consumo de petróleo crudo Escalante al amparo de dicho régimen y en lo que es aquí relevante, declaró, además del precio FOB revisable, del compromiso aludido y de los demás aspectos exigidos por el régimen especial y por el general, que el precio definitivo resultaría de una fórmula establecida en el contrato celebrado entre las partes, el cual adjuntó al efecto y cuya cláusula específica, como ya se expresó, transcribió en la documentación de solicitud.

Luego, la recurrente cumplió las formalidades para la fijación del precio FOB definitivo, ampliando el PE originario, dado que, según lo expresó, tuvo que “reinterpretar” la cláusula de fijación de la fórmula del precio definitivo por acontecimientos climáticos que interrumpieron la carga y obligaron al buque a salir de la zona primaria aduanera para luego regresar y completar la carga, lo cual derivó en la emisión de dos

conocimientos de embarque (B/L) con fechas diferentes.

Como consecuencia, el servicio aduanero advirtió que por aplicación de la fórmula oportunamente declarada y “reinterpretada” por la firma exportadora surgió una diferencia en menos en el valor FOB definitivo en relación al que efectivamente correspondía. Ello según el análisis que efectuara la Aduana respecto de la cláusula contractual —sin prever la hipótesis de dos conocimientos de embarque con fechas diferentes— por lo que consideró, a los efectos de la aplicación de la fórmula referida, que debía tomarse la fecha del último conocimiento de embarque emitido y descartó el primero.

Cabe señalar que la Aduana no objeta el precio definitivo fijado por la recurrente en su declaración, es decir en su realidad respecto de lo facturado al comprador extranjero y lo percibido por la actora, sino que lo que observa es que dicho precio no es el precio que debió fijarse como definitivo ante la Aduana según la respectiva declaración comprometida. Es decir, se limita a poner de manifiesto la inexactitud incurrida al declarar un precio que, según considera, no se corresponde con la formula también declarada. No se trata aquí de la desestimación del precio contractual —el cual no debería tener impacto infraccional—, sino que lo que se cuestiona es que la recurrente presuntamente **“modificó”** la fórmula declarada para el cálculo del precio definitivo y esto generó la inexactitud endilgada.

En efecto, el precio "declarado", según el régimen al cual se acogió la firma exportadora, era el que debía resultar de la formula expresada en oportunidad del registro. En dicho régimen de excepción se parte del presupuesto de que, aunque no se conoce todavía a cuánto ascenderá dicho precio —por eso es revisable—, sí se conoce y así se declara ante la aduana la fórmula mediante cuya aplicación se arribará al precio definitivo.

Sentado lo anterior, es preciso determinar si efectivamente se verifica un apartamiento, en cuanto a la aplicación de la formula declarada, que permita tenerla por incursa en la infracción imputada por la Aduana.

Analizada la conducta de la exportadora en base a las pruebas aportadas en autos y frente a las especiales circunstancias del caso, se colige que la recurrente aplicó la formula contractual declarada para el cálculo del precio definitivo, con la particularidad de que tuvo que tomar dos fechas de dos conocimientos de embarque generados debido a la interrupción de la carga por cuestiones de fuerza mayor (factores climáticos), situación que no fue cuestionada por la demandada, ni prevista por la actora en el contrato suscripto con la firma compradora. La sumatoria de los dos precios definitivos obtenidos de la aplicación de la formula declarada a cada uno de los conocimientos de embarque generados componen el precio definitivo de la operación de exportación de marras.

Cabe destacar que las especiales circunstancias del caso que hicieron imperiosa la interrupción de la carga y la salida momentánea del buque de la zona primaria aduanera, hicieron necesario que el medio de transporte contara con un documento que justificara la carga transportada. Ello a los efectos de eventuales controles que pudieren suscitarse mientras el buque debió permanecer en alta mar. Por lo que no resultó cuestionable que el medio de transporte contara con el conocimiento de embarque parcial de la carga al momento de su salida preventiva y luego, una vez retornado al puerto para finalizar la carga, se confeccionara un nuevo conocimiento para completar dicha carga y la documentación relativa a la

operación de exportación.

De lo expresado precedentemente no se advierte un alejamiento de la fórmula de cálculo del precio ni una inexactitud en los términos del art. 954 ap. 1 inc. c) del CA, tal como lo considera el servicio aduanero, ni una supuesta “reinterpretación”, de la cláusula contractual, tal como lo expresó la firma exportadora. Lo que sucedió realmente fue que fórmula en cuestión, **tal como fue declarada**, se aplicó a los dos conocimientos de embarque, de fechas que difieren por dos días entre sí, lo cual generó dos precios definitivos diferentes, cuya suma conformó el precio definitivo de la exportación. Es decir, la firma exportadora aplica la formula declarada, no obstante la especial circunstancia de fuerza mayor, no reprochable, que la obliga a considerar en vez de un solo conocimiento de embarque —como debería haber sucedido en una situación normal de carga ininterrumpida—, a tener que efectuar el cálculo del precio respecto de dos conocimientos de embarque y sumar ambos para obtener el precio único y definitivo informado.

En este sentido la Aduana entendió que la fórmula de cálculo del precio definitivo debió aplicarse tomando únicamente la fecha del último conocimiento de embarque y descartarse el primero.

Es allí donde se produce la confusión que resulta necesario aquí aclarar, dado que la diferencia se genera en cuanto al precio definitivo obtenido tanto por la actora como por la Aduana, en la aplicación de fórmula contractual declarada.

Entiéndase, si bien existe una diferencia de precio arribado que genera la cuestión aquí planteada (supuesta inexactitud por presunto apartamiento de la fórmula declarada para su cálculo), en estricto rigor esta diferencia no configura una declaración inexacta en cuanto a la formula declarada .

En efecto, si tenemos en consideración lo normado en el art. 332 del CA y en la Resolución ex ANA 2780/92, en especial los puntos 1.1, 1.3 y 2.8 de esta última, de ninguna manera se desprende de la citada normativa que, al manifestarse cuál resultó el elemento variable —emisión de dos conocimientos de embarque— que impedía fijar definitivamente el precio, pueda modificarse lo manifestado al registrar la exportación respecto a lo contratado.

Las normas determinan que al registrar el permiso de embarque se manifestará cómo será fijado el precio definitivo de la mercadería y en qué fecha. Es decir que deben darse los parámetros objetivos que llevarán, en el momento oportuno, a la determinación del precio definitivo. Lo que debe hacer el exportador en esa segunda etapa es poner en números los parámetros ya declarados. En el caso, si declaró que el precio se fijaría teniendo en cuenta la fecha del conocimiento de embarque, que luego por circunstancias de fuerza mayor terminaron siendo dos, no se puede modificar lo declarado ni pretender, como lo hace la Aduana, tomar solo el último de ellos sin considerar el primero. Si fuera el caso en que se hubieran modificado los referidos parámetros —léase cambiar el elemento variable: fecha del conocimiento de embarque—, sin realizar la correspondiente rectificación ni acompañar el documento que así lo autorizaría (entre las partes), sí se habría incurrido en manifestación inexacta. Pero no es el caso de autos.

En virtud de la formula declarada por la firma recurrente al momento de la solicitud del PE para el cálculo del precio definitivo de la mercadería exportada, correspondía tomar la fecha del conocimiento de embarque que, en el caso en análisis, en vez de ser uno, fueron dos. Ello no obstó a la aplicación de la

formula declarada, la cual no sufrió variación en lo sustancial declarado.

Tampoco se advierte en la conducta de la firma exportadora que la misma haya tenido intención alguna de diferir su accionar en relación con lo declarado, para provocar o haber podido producir alguno de los efectos contemplados en el art. 954 del CA. La única circunstancia especial que se evidencia como susceptible de generar confusión es el hecho de haberse emitido dos conocimientos de embarque en vez de uno, circunstancia la cual, como ya se expresó, no es atribuible al accionar de la firma, sino a una situación de fuerza mayor que así lo impuso.

Por otra parte, cabe destacar que la declaración cuestionada por el servicio aduanero se efectúa al momento del registro de la operación. Lo que se debe efectuar dentro del plazo estipulado es sólo el cálculo, porque hay elementos variables —en el caso que nos ocupa es el precio internacional de la mercadería— y otros que no pueden modificarse, como ser la publicación o el día de la cotización a considerar, por ejemplo, que estipula el contrato autenticado, acompañado al registrar el permiso. Menos aún puede alterarse un factor esencial como es en el caso la fecha de los documentos de transporte.

Por todo lo expuesto hasta aquí, considero que la actora no ha incurrido en inexactitud alguna en su declaración, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto la condena al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. c) del CA.

VI.- Sentado lo anterior, corresponde analizar el reclamo tributario dispuesto en la resolución apelada.

En este sentido, determinada la inexistencia de inexactitud en la declaración aduanera en los términos del art. 954 ap. 1, inc. c) del CA y amén de que el servicio aduanero no imputó a la aquí recurrente la comisión de infracción alguna en los términos del art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, la intimó mediante la resolución apelada, al pago de la diferencia de derechos de exportación con fundamento en la aplicación de la Resolución 394/2007, la cual regulaba la operación de exportación en trato.

La menciona resolución, en su art. 4, establece que para todos los hidrocarburos que figuran en el Anexo I —como el caso de marras— y para el supuesto en que el precio internacional supere o iguale al valor de referencia, la alícuota de exportación se calculará con la fórmula que la misma resolución prevé.

Seguidamente, 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, 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*".

La controversia suscitada en autos radica en que el servicio aduanero consideró que la alícuota por la cual se han liquidado los derechos de exportación en la destinación en trato no se ajustó a la determinada según la aplicación de la Resolución MEP 394/2007, por lo que debieran haber sido más de los liquidados y

abonados. En base a tal consideración formuló el cargo, con fundamento en lo establecido en los arts. 9 ap. 2 inc. d) del decreto 618/97 en cuanto a sus facultades de control ex post de exportación.

Asimismo el servicio aduanero consideró que la firma exportadora, al realizar el pago de tributos por un monto presuntamente menor al correspondiente y en forma posterior al vencimiento del plazo de espera según lo dispuesto por el art. 54 del Decreto 1001/82, dicho pago no extinguió la obligación tributaria aduanera, por lo que calculó los intereses generados desde el 22/10/2009 —fecha de vencimiento del plazo referido— convirtiéndolos a dólares estadounidenses al tipo de cambio de la fecha del cálculo de los derechos de exportación adeudados.

Uno de los principales argumentos de defensa de la actora se basa en el hecho de que los derechos de exportación fueron liquidados y pagados conforme la alícuota generada por el SIM sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía, datos que la propia Aduana carga en el sistema.

Cabe señalar que no se encuentra discutido en autos que el SIM liquidó los derechos sobre el precio internacional informado por la Secretaría de Energía. La cuestión en debate es determinar cuál era la alícuota en concepto de derechos de exportación que correspondía aplicar a la operación en trato.

Para ello, corresponde remitirme al Código rector en la materia, que en su art. 728 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 artículos 726 y 727*".

A su vez, el art. 726 del C.A. dispone que "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***" (el resaltado me pertenece).

En este orden de ideas, la alícuota correspondiente debió ser la de la fecha del registro de la destinación.

En el caso de autos no se halla en discusión que el precio internacional que se tuvo en cuenta a efectos del cálculo de los derechos de exportación correspondientes a la operación de marras, no era el vigente al día del registro de la misma como dispone la normativa citada sino, una cotización fijada con anterioridad,

desfasaje producido por la dificultad operativa de la carga de los datos informados diariamente por el organismo competente a la Aduana en el SIM a través del cual el exportador, efectuó su declaración.

La recurrente se opone a la pretensión aduanera por cuanto sostiene, esencialmente, que los derechos referidos fueron correctamente abonados de acuerdo a la liquidación practicada por el propio SIM por lo que, pretender su revisión, sería contrario a la doctrina de los actos propios y del efecto liberatorio del pago.

Asimismo hace referencia al principio denominado de la inalterabilidad de la declaración aduanera.

Sentado ello, cabe destacar que en autos se cuestiona la Resolución aduanera que intimó a la actora al pago de la diferencia de derechos de exportación, por aplicación de la Res. MEP 394/07.

Específicamente, debe decidirse si procede la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM al momento del registro de la destinación sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía, o la alícuota que considera la Aduana en la resolución apelada.

No se encuentra controvertido que el SIM computaba la cotización informada por la Secretaría de Energía correspondiente al día anterior al de la fecha de oficialización de la destinación. En el caso de autos dicha cotización resultaba necesaria a los efectos de obtener el coeficiente para el cálculo del valor de la mercadería en aduana y consecuentemente la base y alícuota para el cálculo de los derechos de exportación a abonar.

En este aspecto, la recurrente pudo considerarse razonablemente liberada de su obligación tributaria, al haber efectuado un ingreso adecuado al Sistema Informático, no pudiendo invocar la aduana el error de sistema. En este sentido, resulta aplicable al caso en análisis la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) respecto del efecto liberatorio del pago, sentada en los autos: "Armando Victorio Garibotti", del 20/11/72 (Fallos, 284:232), en los cuales expresó: que el error *"en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave de éste* (*Fallos, 258:208; 259:382 y otros)*", ya que exigencias notorias tanto de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso.

En este sentido, como ya se expresó, en el caso en análisis no existió una infracción en los términos del art. 954, ap. 1 inc. a) del CA imputable a la recurrente, con lo cual ha quedado demostrado que no ha habido dolo o culpa en su accionar.

Conforme la doctrina del efecto liberatorio del pago formulada por la Corte Suprema, salvo que la administración sea inducida al error por el dolo del administrado, "rige el principio de que el organismo recaudador debe cargar con sus propios errores" (Finanzas Públicas y derecho tributario, pag. 449 Ed. Cangallo Buenos Aires, 1989).

Tan es así que, con posterioridad a la mencionada norma, se dictó la Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) N° 599/10, en la que invocándose precisamente las dificultades de carácter operativo relativas a la carga en el SIM, conforme surge de los considerandos de la misma, por el art. 1° se sustituye el art. 7 de la Resolución MEP N° 394/07 en el sentido de que, a efectos de determinar el precio internacional de los productos incluidos en el Anexo 1 la DGA considerará las cotizaciones correspondientes al segundo día hábil anterior al del registro.

En resumidas cuentas, verificada la inexistencia de inexactitud en la declaración de la fórmula para el cálculo del precio definitivo obtenido e informado por la actora — que descarta el dolo o culpa en su accionar— conjuntamente con el pago efectuado por la actora, cancelatorio de los derechos de exportación correspondientes en base a la alícuota instruida por el SIM, resultan ser conductas ajustadas a derecho, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto la condena al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. c) del CA y dejar sin efecto el cargo por

diferencia de tributos formulado.

VII.- Atento a la forma en que aquí se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios de la recurrente.

VIII.- En cuanto a las costas del proceso, corresponde imponerlas a la demandada vencida, conforme lo dispuesto en el art. 1163 del CA.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Revocar la Resolución N° 86/2017 (AD CORI) dictada en las actuaciones SIGEA n° 14793-138-2009 contra la firma PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA.

2. Costas a la D.G.A.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

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

1. Revocar la Resolución N° 86/2017 (AD CORI) dictada en las actuaciones SIGEA n° 14793-138-2009 contra la firma PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA.

2. Costas a la D.G.A.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino en los términos del art. 1162 del CA.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 13:46:44 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 14:41:37 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 14:41:38 -03:00