República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-126876144-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Noviembre de 2022

Referencia: Expte. Nº 31.666-A PETROLERA LF COMPANY S.R.L. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"PETROLERA LF COMPANY S.R.L. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", expediente Nº 31.666-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Llegan a conocimiento del Tribunal estas actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto por la firma exportadora contra el acto administrativo que rechaza la impugnación impetrada y confirma el Cargo formulado, en concepto de diferencia de derechos de exportación, sobre la base de la alícuota y coeficiente declarados en el P.E. y los que correspondía aplicar a criterio del servicio aduanero, según la Resolución MEyP Nº 127/2008.

II.- A fs. 26/31vta. la firma PETROLERA LF COMPANY S.R.L. al expresar agravios, relata que el 04/07/2008 registró la operación de exportación Nº 08 049 EC01 000459 S a través de la cual documentó la exportación de gas con destino a Chile, abonando los derechos que fueron liquidados automáticamente por el SIM. Resalta que en agosto de 2009 la Aduana de Rio Grande le notificó el Cargo FE Nº 74/2009, con fundamento en la aplicación de la Resolución MEyP Nº 127/2008. Destaca que el ajuste practicado se basa en una supuesta diferencia de alícuota y ello no es una declaración del exportador, sino una liquidación automática del SIM. Entiende que los pagos efectuados de conformidad a las liquidaciones realizadas por el SIM surten efecto liberatorio respecto del deudor. Subraya que su parte nada puede hacer para modificar la alícuota liquidada por el SIM al registrar la operación, ni corregir el funcionamiento del sistema para que liquide una alícuota distinta. Subsidiariamente solicita se la exima del pago de intereses.

III.- A fs. 58/65, la representación fiscal, en su responde señala que la actora no posee un derecho adquirido, ya que la Aduana puede revistar y hacer cargos suplementarios independientemente de lo que se liquide inicialmente. Recuerda que la actora pagó los derechos conforme el coeficiente determinado y liquidado por el SIM, pero explica que la cotización correspondiente se conoce sobre las últimas horas del día del registro, luego de su carga al sistema. Continúa su análisis manifestando que nos encontramos dentro del régimen de precios revisables y el art. 792 del C.A. expresamente impone la regla de que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido.

III.- A fs. 52 se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, que los pasa a sentencia a fs. 58.

IV.- La Actuación N°12830-149-2009 se inicia a fs. 1 con el recurso de impugnación interpuesto por la actora contra los Cargos FE 74/2009 y FE 75/2009. A fs. 12/14 se agrega copio del P.E. Nº 08 049 EC01 000459 S. A fs. 15 obra copia del Cargo FE 74/2009. A fs. 19/20 se agrega la Nota Nº 083/09 (SE FEVE) con informe. A fs. ref. 24/25 se apertura el procedimiento de impugnación. A fs. ref. 29/30 se resuelve desglosar y dar trámites separados a las impugnaciones de los Cargos FE 74 y 75/2009. A fs. 37/40 se emite el Dictámen Nº 218/2012 (AD RIOG) y a fs. 41/45 se dicta la Resolución Nº 177/2012 (AD RIOG), aquí apelada.

V.- De la reseña expuesta, resulta que mediante el PE N° 08 049 EC01 000459 S oficializado el 04/07/2008, la recurrente documentó, con fecha 04/07/2008, la exportación a consumo de mercadería clasificable por la PA 2711.12.90.000D "Los demás — Propano-Licuados: GAS DE PETRÓLEO Y DEMÁS HIDROCARBUROS GASEOSOS".

Los derechos de exportación correspondientes a dicha operación fueron liquidados y pagados por la firma de acuerdo a la liquidación practicada por el SIM sobre la base del precio internacional informado por la autoridad competente. No obstante ello, el servicio aduanero formuló el Cargo FE N° 74/2009 por U$S 950,05 en concepto de diferencia de derechos de exportación en tanto consideró que, el precio internacional tenido en cuenta para calcular la alícuota aplicable, no era el correcto en los términos de la Resolución MEyP N° 127/2008 por no corresponder a la fecha de oficialización del PE en cuestión sino a una fecha anterior. Dicho cargo fue impugnado por la recurrente y confirmado mediante la resolución venida en apelación.

Corresponde ahora decidir si esta última es ajustada a derecho.

VI.- En tales condiciones, debe señalarse que por medio de la **Resolución MEyP Nº 127/2008** se instruyó a la Dirección General de Aduanas, para que aplique "como base de valoración de las exportaciones de gas natural, el precio más alto establecido para esta mercadería en los contratos de importación de gas natural a la REPUBLICA ARGENTINA aplicables en cada momento, debiendo entenderse que dicho precio no contiene los importes correspondientes a los tributos que gravan la exportación para consumo". Indica también que la **Subsecretaría de Combustibles** de la Secretaría de Energía del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, **informará periódicamente** a la D.G.A. el precio aplicable a que se hace referencia en el párrafo anterior.

A su vez, el art. 3 establece la fórmula aplicable a las mercaderías de las P.A. que indica en su Anexo, para el caso de que el precio internacional supere o iguale el valor de referencia.

Resta señalar que, de conformidad con lo estipulado en los **arts. 726 y 728 del CA**, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y demás tributos que gravaren la exportación para consumo, corresponde aplicar el régimen tributario; la alícuota; la base imponible y el tipo de cambio vigentes a la **fecha de registro** de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

VII.- En el marco descripto, cabe aclarar que en el sub lite no se encuentra 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.

En autos, la recurrente se opone a la pretensión aduanera arguyendo, 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 del efecto liberatorio del pago.

VIII.- En las condiciones reseñadas, la primera de las cuestiones a abordar en el sub examine se refiere a la

prohibición del *venire contra factum proprium*, aplicable a la Administración en aquellos casos en los cuales pretenda contradecir su conducta.

IX.- Evidentemente, se presenta una antinomia entre distintos principios aplicables que deben ser ponderados en el caso en concreto a fin de lograr una decisión que armonice prudencialmente los distintos intereses involucrados. En ese marco de comprensión, no puede pasar desapercibido que, proteger la posición de un administrado que obtuvo una ventaja a partir del yerro del accionar administrativo, traduciría una desproporción del reparto de las cargas públicas en función de los mandatos establecidos por el legislador. Así las cosas, si bien la entidad de la conducta administrativa puede tener relevancia jurídica, no es menos cierto que no puede hacer sucumbir el principio de juridicidad. No en vano es propia de las prerrogativas exorbitantes administrativas la posibilidad de ir contra sus propios actos y revocar sus actos ilícitos en su propia sede cuando el destinatario del acto conoció su irregularidad. Solamente los actos administrativos dictados en ejercicio de facultades materialmente jurisdiccionales pueden sustraerse de los efectos de una revisión de su legalidad a posteriori. Es que, en efecto, aun los actos administrativos firmes y consentidos son susceptibles de ser revisados, excepto que el legislador expresamente cohíba su revisión a posteriori como en el caso de los ajustes tributarios que resultan precedidos de una determinación de oficio.

X.- Desde esta óptica, no encuentro óbice para que el ente administrativo pueda desentenderse de lo actuado previamente si, finalmente, el obligado tributario terminó cumpliendo su obligación en una medida inferior a la que demandaba el régimen jurídico aplicable. Tengo para mí que, por el contrario, existe la necesidad de restablecer sin dilaciones el imperio de la juridicidad. En definitiva, como ya he señalado, no está en discusión que el impuesto se determinó sobre base imponible y una alícuota que no correspondía debido a un sistema informativo que comunica los precios con posterioridad a su declaración.

XI.- Tal enfoque de la cuestión, no desatiende el derecho que asiste a los administrados a la protección de su confianza legítima, aspecto éste que ha preocupado inicialmente a la doctrina administrativista y que, por cierto, últimamente también ha sido objeto de tratamiento por la doctrina tributaria. La formulación del principio de confianza legítima parte del caso de la “viuda de Berlín” en el que, a la afectada, se le exigía la devolución de las sumas de su pensión percibidas indebidamente pero de buena fe debido a la información oficial equivocada que se le había proporcionado. En el caso que la falta de servicio de la autoridad administrativa hubiera generado una expectativa que resultara frustrada, el camino adecuado sería la iniciación de una acción de responsabilidad del estado por los eventuales daños acaecidos, pero no puede predicarse de esa situación el mantenimiento de una situación absolutamente irregular.

En definitiva, no debe olvidarse que, el mantenimiento o protección de un beneficio conseguido al margen de la disposiciones vigentes, implica un quebrantamiento de las reglas de la justicia distributiva y, en particular, de la regla constitucional que impone la igualad ante las cargas públicas, como también del principio de legalidad, acentuado en el campo tributario por la vigencia del principio de reserva de ley, que impide a la administración la creación de situaciones jurídicas que no fueron previstas por el legislador al tiempo de instituir la gabela, ya que frente a la vigencia irrestricta del *principio de reserva* a los fines del pago del tributo según la ley, es imposible que esa regla sea pospuesta en función de la confianza que pudo tener el interesado frente al actuar erróneo de los funcionarios cuando fueran contrarios a las previsiones del legislador.

XII.- Que, en esta inteligencia del asunto, se ha expresado que “La doctrina del *venire contra factum proprium non valet* no puede vincular a la Administración cuando la conducta precedente no se ajusta a la ley imperativa aplicable al caso, ya que la tutela de las expectativas generadas en los administrados no puede primar sobre el principio de legalidad al que se encuentra sometida la actividad del Estado” (del voto de la Jueza Elena Highton de Nolasco in re "Bertuzzi, Pablo Daniel y otro c/EN - PJN y otro s/amparo ley 16.986” - CAF 011174/2020/1/RS00103/11/2020).

XIII.- En ese orden de ideas, procede recordar que es regla elemental de hermenéutica jurídica la que aconseja que, frente a distintos criterios de interpretación posibles, se privilegie aquel que permite armonizar la norma en cuestión con el orden jurídico restante y con las previsiones de la Constitución Nacional.

XIV.- Sin perjuicio de lo anterior, es menester tratar la incidencia que tiene la conocida doctrina del efecto liberatorio del pago. Al respecto, es necesario hacer notar que su aplicación en la materia tributaria resulta circunscripta a dos casos específicos: a) Cuando se pretende aplicar un tributo con efecto retroactivo y el contribuyente ya ha cumplido con la prestación tributaria sobre la base de la legislación vigente al tiempo de la efectiva cancelación y b) Cuando la diferencia que se reclama proviene de un error determinativo del ente fiscal o de la rectificación de criterios interpretativos de las normas aplicables. Si bien en este último caso no estamos ante un acto de naturaleza jurisdiccional que pudiere encontrarse amparo por la cosa juzgada material, lo cierto es que, por razones de política legislativa, se pondera que debe privilegiarse, en ese caso específico, la estabilidad del acto administrativo determinativo de la obligación fiscal.

Las conclusiones referidas surgen de la doctrina establecida por la jurisprudencia de la Corte en los Fallos "Don Pedro Ordoqui. Su sucesión" (Fallos: 151:103); "Don Manuel Manrique y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero -Impuesto a la herencia-" (Fallos: 152:268); "Don Ignacio Guillermo Parera contra la Provincia de Buenos Aires, por inconstitucionalidad del impuesto a la herencia" (Fallos: 161:270); "Sociedad Anónima Luis Magnasco y Compañía contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas pagadas por contribución territorial" (Fallos: 167:5); "Banco Español del Río de la Plata v. Municipalidad de la Capital s. repetición" (Fallos: 180:16); "Rosa Curioni de Demarchi v. Provincia de Córdoba" (Fallos: 209:213); "Gerónimo Avelino Quirno v. Prov. de Santa Fé" (Fallos: 210:611); "S.A. Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal v. Gobierno de la Provincia de Salta" (Fallos: 237:556); "Bemasconi Sociedad Anónima, Inmobiliaria, Agrícola, Ganadera, Financiera, Comercial, Inmobiliaria e Industrial v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos: 321 :2933) y "Susana Ernestina Teresa Guerrero de Louge v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos: 321:2941), entre muchos otros.

En los casos citados, si bien se hizo hincapié en que los pagos efectuados por la contribuyente de acuerdo a las liquidaciones realizadas por el Fisco local poseen efectos liberatorios pues, de no ser así, se lesionarían principios de raíz constitucional como el derecho de propiedad y el de seguridad jurídica, lo cierto es que, esa doctrina, no es aplicable al caso bajo examen toda vez que la valuación es responsabilidad del obligado tributario. El error provocado por un organismo administrativo que es ajeno a la relación tributaria puede tener repercusión en otras esferas, pero no puede tener efectos en el vínculo enjuiciado en el sub examine dado que no es automática la doctrina del efecto liberatorio del pago que, por el contrario, debe llevarse adelante caso por caso para establecer si encuentra amparo en la garantía que consagra el artículo 17 de la Constitución Nacional.

XV.- En línea con lo expuesto precedentemente, cabe añadir que el cargo cuya procedencia se debate fue formulado en ejercicio de las facultades previstas en el **art. 9 ap. 2 inc. d) del Decreto 618/97** conforme el cual, es atribución del Director General de Aduanas, 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. Tal disposición, en armonía con lo previsto en el art. 792 del CA en cuanto dispone en forma expresa que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido, refuerzan mi convicción en torno a la improcedencia de la aplicación de la invocada doctrina de los actos propios y del efecto liberatorio del pago.

XVI.- Que, resta agregar que, así como el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera invocado por la actora no impide su rectificación por el propio declarante cuando ella es procedente (ver art. 322 CA), tampoco imposibilita la actividad de la autoridad aduanera para formular los cargos y los reajustes que por derecho pudieran corresponder.

XVII.- En relación al agravio planteado en forma subsidiaria, en relación a los intereses aplicables, cabe recordar que una vez cumplido el plazo cierto de espera sin que la actora haya abonado en su totalidad los derechos y demás gravámenes adeudados comienzan a devengarse los intereses correspondientes a la diferencia impaga, conforme lo dispone el art. 794 del C.A. Por lo que no corresponde hacer lugar a lo solicitado.

XVIII.- En orden a los argumentos expuestos en este voto considero que corresponde confirmar la resolución apelada.

XIX.- Las costas deben imponerse por su orden en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

Por todo lo expuesto**, voto por:**

Confirmar la Resolución N° 177/2012 (AD RIOG) dictada en la Actuación N° 12830-149-2009 y, por ende, el Cargo FE Nº 74/2009 formulado en relación al PE N° 08 049 EC01 0004459 S. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 177/2012 (AD RIOG) dictada en la Actuación N° 12830-149-2009 y, por ende, el Cargo FE Nº 74/2009 formulado en relación al PE N° 08 049 EC01 0004459 S. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.11.24 10:13:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.11.24 11:46:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.11.24 14:01:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.24 14:02:10 -03:00