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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-117487606-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 3 de Octubre de 2023

Referencia: EXPTE N° 39.970-A – Total Austral S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación - Sentencia

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados “Total Austral S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación, Expediente N° 39.970-A,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/21 se presenta la firma Total Austral S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la resol. nro. 2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Rio Grande en fecha 20/2/2019 que confirmó los cargos nros. 44. 45 y 46 del año 2010 por la suma de u$s 433.042,14.

Relata que por los permisos de embarque nros. 09 049 ES02000029 G (09 049 EC08000024 Y), 09 049 ES02000022 W (09 049 EC08000021 L) y 09 049 ES02000021 V (09 049 EC08000018 R), documentó la exportación de petróleo crudo, mercadería que clasifica por la posición arancelaria NCM 2709.00.10.900N. Sostiene que a la fecha de oficialización de los permisos, el precio internacional informado por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización superaba el valor de referencia estipulado en la Resolución MEP nro. 394/07, por lo que se liquidaron y pagaron los derechos de exportación correspondientes a esos embarques mediante la fórmula estipulada en dicha resolución (realizado automáticamente por el Sistema Informático María).

Indica que dicho sistema tomó en consideración la información diariamente proporcionada por la Secretaría de Energía en los términos indicados por la propia resolución MEP nro. 394/07. Aun así, señala que, con posterioridad, la Dirección Regional Aduanera Comodoro Rivadavia consideró que el precio internacional utilizado por el SIM en la fórmula de determinación de la alícuota aplicable resultaba incorrecto, puesto que entendía que no era el precio internacional correspondiente al día de oficialización de cada uno de los permisos de embarque.

Realiza un resumen de lo acontecido en sede administrativa y del marco legal aplicable a las exportaciones en contienda.

Aduce que la resolución impugnada realiza una incorrecta interpretación de la normativa, pues atenta contra el principio fundacional de la declaración aduanera: su inalterabilidad.

Señala que la interpretación que realiza la resolución impugnada, tiene como consecuencia que todas las declaraciones estén sujetas a rectificación por parte de la Aduana sea cuando existe una diferencia en contra o a favor, dado que las cotizaciones cambian todos los días. A

Refiere que la resolución vulnera el principio de los actos propios al pretender la revisión de la liquidación que el SIM generó y se opone a lo dispuesto por el art. 793 del CA. Considera que debe aplicarse la doctrina de la CSJN del efecto liberatorio del pago.

Cita jurisprudencia aplicable a la materia.

Solicita la declaración de inconstitucionalidad de la resol. 394/07 a la luz de la doctrina sentada por la CSJN en el precedente “Camaronera Patagónica”, dado que el art. 755 del CA y la Ley de Emergencia 25.561, no resultan normas delegantes válidas a los efectos de que el Poder Ejecutivo pueda ejercer una facultad legislativa como la de creación o modificación de un tributo.

Por último, cuestiona que se le exija el pago de intereses desde el vencimiento del plazo de espera para el pago de los derechos y sobre el capital en dólares, dado que aún si se tomara al pago realizado como parcial, dicha circunstancia lo es por una cuestión ajena a la voluntad de la empresa, toda vez que él se limitó a declarar la posición arancelaria y fue el SIM quien calculó la alícuota correspondiente.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 35/45 la demandada contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar, niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Realiza un resumen de lo acontecido en sede administrativa.

Destaca que el art. 726 del Código Aduanero dispone que el momento relevante para individualizar la norma que fija el derecho de exportación aplicable en las exportaciones para consumo producidas en forma regular es la fecha de registro de la correspondiente solicitud y que el momento imponible fijado oportunamente por la resolución nro. 394/2007, concordante con el art. 728 del CA resulta ser el día de registro de las operaciones y no el día anterior.

Señala que si bien la destinación fue liquidada por el SIM sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía, dicha alícuota no era la correcta por no coincidir con la fecha del registro, según lo establecen los arts. 726 y 728 del CA.

Entiende que surge de las actuaciones administrativas que se trató, mediante el cargo correspondiente, de ajustar la realidad de la operación a la legislación vigente.

Hace un relevamiento de la normativa y jurisprudencia aplicables al caso y concluye que la actora no tenía un derecho adquirido, puesto que la aduana puede revisar y efectuar cargos suplementarios independientemente de los que se liquiden inicialmente. Agrega que resulta improcedente el efecto liberatorio del pago alegado por la actora frente a las facultades concedidas por el art. 9, apartado 2, inc. d) del decreto nro. 618/1997.

Sostiene que no existió imposibilidad fáctica alguna por parte de la recurrente para ajustarse a la normativa ya que el vencimiento de la obligación de pago operó, conforme el plazo de espera declarado en la destinación, a los quince días del libramiento de la mercadería, contados a partir del asiento documental e informático del cumplido de las operaciones.

Solicita el rechazo al planteo de inconstitucionalidad en atención a lo prescripto por el art. 1164 del CA y a que la norma cuestionada fue dictado por el entonces Ministerio de Economía y Producción en virtud de una delegación legítima y con arreglo al art. 755 del CA.

En cuanto a la fecha de cómputo de intereses, refiere que toda vez que el reclamo tributario formulado por el servicio aduanero surge a partir de que la propia actora abonó en menos los derechos de exportación exigidos por ley, y que por tal situación ha quedado automáticamente constituida en mora desde el vencimiento del plazo de espera, los intereses se devengaron a partir del vencimiento del plazo mencionado.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia, con costas.

III.- Que a fs. 48 se declara la causa como de puro derecho. A fs. 56 se elevan los autos a la Sala G. A fs. 57 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la actuación nro. 13289-12707-2012 se inicia con el recurso de impugnación a los cargos nros. 44, 45 y 46 del año 2010. A fs. 19/64 obran agregadas copias de los permisos de embarque, de los referidos cargos, sus notificaciones, de las notas de la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización nro. 4199 de fecha 02/07/2009, nro. 4050 de fecha 30/06/2009 y nro. 5973 de fecha 16/09/2009 y demás documentación relevante. A fs. 66 se abrió la causa a prueba por el término de 40 días. A fs. 85 se agregó una comunicación del Administrador Federal de Ingresos Públicos al Subsecretario de Coordinación Económica del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de fecha 23/03/2010 en el que le hace saber "ciertos inconvenientes de carácter operativo que resultan de aplicar la resolución nro. 394/07 del Ministerio de Economía y Producción" y estima conveniente se evalúe la modificación de dicha resolución, reemplazando el concepto diario por la modalidad que preveía la resolución 532/04 MEyP. A fs. 118/119 se agregó la nota 1667/2012 del 3/9/2012 de donde surge el cálculo realizado para determinar la alícuota según la resolución 394/07 MEyP. A fs. 120 se clausuró el periodo probatorio y se pusieron los autos para alegar. A fs. 134/135 la actora presentó su alegato. A fs. 136/138 el Jefe de Sección "S" de la Aduana de Río Grande emitió el dictamen jurídico nro. 33/2019. A fs. 139/141 la Administración de la Aduana de Río Grande, dictó la RESOL-2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI apelada en autos.

V.- Que la cuestión de autos radica en determinar si es válida la resol. nro. 2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI que confirmó los cargos 44, 45 y 46 del año 2010, que ascienden a la suma de u$s 433.042,14, correspondientes a los permisos de embarque nros. 09 049 ES02 29 G (09 049 EC08 24 Y), 09 049 ES02 22 W (09 049 EC08 21 L) y 09 049 ES02 21 V (09 049 EC08 18 R), por los que se documentó la exportación de petróleo crudo, mercadería que clasifica por la posición arancelaria NCM 2709.00.10.900N.

La actora sostiene que deben aplicarse a dichas operaciones de exportación las alícuotas móviles de exportación las alícuotas móviles que proveía el Sistema María para la Posición Arancelaria de referencia al momento de oficializarse las destinaciones, mientras que la accionada refiere que deben aplicarse las alícuotas publicadas por el Ministerio de Energía y Minería conforme las actas de la UEIM, aún cuando estas no estuviesen publicadas ni incorporadas al Sistema María de la Aduana al momento de la oficialización del destino.

VI.- Que el artículo 726 del C.A., en su parte pertinente establece: *"Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo"*. *Asimismo, el art. 728 establece "A los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727"*.

Ahora bien, la resolución MEP 394/2007 determina que: *"Art. 3: Se define como precio internacional al precio de los hidrocarburos vigente en mercados de referencia considerados como tales por su representatividad y relevancia, como alternativa de exportación desde la REPUBLICA ARGENTINA". Por otro lado, el art. 4 de dicha resolución resuelve la*

forma en que se calculará la alícuota de exportación correspondiente siendo: "Para todos los hidrocarburos que figuran en el Anexo I y para el caso que el precio internacional supere o iguale al valor de referencia, la alícuota de exportación se calculará con la siguiente fórmula: $d=(Pi-VC)/VC\times100$*"*.

Donde "d" es la alícuota del derecho de exportación, "Pi" es el Precio internacional y "VC" es el Valor de Corte.

Por último, el art. 7 al momento de los hechos acaecidos disponía: *"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"*.

Desde este mirador, resulta claro de la ecuación transcripta, que es clave para establecer la alícuota aplicable la determinación cuál es el día que debe tenerse en cuenta para fijar el precio internacional de los hidrocarburos.

VII. Que, cabe adelantar, le asiste razón a la actora en cuanto a su planteo. Ello así, no se encuentra controvertido en autos que la alícuota con la cual el S.I.M. liquidó la destinación, sobre la base del precio internacional, no era la correcta.

Asimismo, surge de la propia prueba aportada por la accionante en el expediente administrativo, que existió una comunicación entre el entonces Administrador Federal de Ingresos Públicos y el Subsecretario de Coordinación Económica del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en el que el primero le hizo saber sobre "ciertos inconvenientes de carácter operativo que resultan de aplicar la resolución nro. 394/07 del Ministerio de Economía y Producción".

Dichos inconvenientes derivaron en que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación dispusiera la modificación de la resolución nro. 394/2007 por su similar nro. 599/2010, en punto a que, a los efectos de aplicar el "Precio Internacional", 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. 394/200).

Cabe aclarar que de los propios considerandos de la resolución 599/2010 surge que "la Dirección General de Aduanas ha notificado que, por cuestiones de carácter operativo relativas a la carga en el SISTEMA INFORMATICO MARIA (S.I.M.) de la información suministrada por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, se produce un desfasaje de CUARENTA Y OCHO (48) horas entre el valor informado y el que realmente el sistema toma al momento del registro de la Destinación de Exportación".

Que, sentado lo anterior, el hecho de que fuera el Sistema Informático María el que aplicó la referida cotización indebida, conduce a estimar como razonable, ante el pago realizado, que el contribuyente se hubiese considerado liberado de su obligación tributaria, sin que pueda obstar a ello, el error del Servicio Aduanero.

Que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia que, aun mediando error en la percepción de un impuesto, éste no puede invocarse por el Estado para exigir un nuevo pago, ni siquiera en el supuesto de resultar de inmediata verificación por el contribuyente, por no ser función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de la percepción de la renta (Fallos: 209:213; 258:208; entre otros). Pues, 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.

Por último, lo cierto es que si el Estado implementó el Sistema Informático María, es él quien debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del sistema, en tanto ello, debe aplicarse al caso de autos la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago (conf. CNACAF, Sala III, in re: "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA SA - TF 31016-A c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo, expte. nro. 27.450/2022, sentencia del 30-3-2023, y sus citas).

VIII.- Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

IX.- Que, conforme los fundamentos expuestos supra, corresponde revocar la resolución apelada Resolución 2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI de fecha 20-2019 por la que se confirmaron los cargos nros. 44. 45 y 46 del 2010, que también se revocan, con costas.

Por ello, VOTO POR:

1.- Revocar la resolución apelada Resolución 2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI de fecha 20-2019 y, consecuentemente, los cargos nros. 44. 45 y 46 del 2010.

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución apelada Resolución 2019-28-E-AFIP-ADRIOG#SDGOAI de fecha 20-2019 y, consecuentemente, los cargos nros. 44. 45 y 46 del 2010.

2.- Costas a la D.G.A.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.02 22:43:50 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: 2023.10.03 16:24:06 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.03 16:32:03 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.03 16:32:48 -03:00