Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-74059220-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA EX-2021-20281321- -APN-SGASAD#TFN: "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2021-20281321- -APN-SGASAD#TFN: "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada por la Directora de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental en el expediente SIGEA N° 13289-22434-2015, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta por la firma BUNGE ARGENTINA S.A. y, por ende, confirma los cargos FE 305 a 319/2015, con más sus intereses.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 8/3/2021 (RE-2021-20280068-APN-SGASAD#TFN) se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes que dieran origen a la cuestión de autos. Seguidamente formula los fundamentos del recurso. Señala que en el caso se trata de exportaciones de biodiesel, mercadería clasificada en la PA 3826.00.00.100L y que se pagó el derecho de exportación liquidado por el SIM en el marco de lo previsto en el Decreto 1719/12. Manifiesta que los algoritmos que figuraban en el SIM determinaron el derecho de exportación abonado y que atentaría contra el principio de seguridad jurídica efectuar una modificación posterior. Sostiene que de conformidad con lo previsto en el art. 726 del C.A., el derecho de exportación vigente al momento de registrar cada solicitud de destinación de exportación era el que surgía registrado en el SIM por la propia Aduana e informado por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo. Considera que cualquier error, carga tardía o falta de diligencia en la comunicación de la nueva alícuota o en la carga al SIM de la misma, no le resulta oponible ni puede perjudicarla, en tanto el pago resultó íntegro y la liberó de su obligación tributaria. Insiste en que el derecho de exportación que pagó era el vigente a la

fecha de cada exportación. Esgrime que no existía forma para los exportadores de biodiesel de anticipar o proyectar los cambios de alícuotas ya que las actas labradas por la Secretaría de Energía nunca fueron publicadas en el Boletín Oficial ni se informaron a los administrados por otro canal fehaciente para su conocimiento y control. Afirma que la posición del Fisco violenta la estabilidad de los negocios jurídicos y el efecto liberatorio del pago al revisar operaciones conformadas y declaradas conforme su propia liquidación. Hace referencia a un caso similar relativo a la alícuota aplicable en materia de derechos de exportación de hidrocarburos en el cual la jurisprudencia no convalidó la rectificación constante de las declaraciones aduaneras y los reclamos de mayores tributos. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Alude a la ilegitimidad de los derechos de exportación en tanto la norma que los crea emana del Poder Ejecutivo y no del Poder Legislativo. Refiere al principio constitucional de legalidad. Cita jurisprudencia al respecto, especialmente el fallo "Camaronera". Manifiesta que los intereses resarcitorios que eventualmente se podrían exigir en relación al reclamo tributario formulado en dólares arrojaría resultados abusivos implicando la repotenciación de la deuda. Asimismo exige que, en caso de confirmarse la determinación tributaria, no se computen intereses en los lapsos en que el servicio aduanero no ha dado trámite razonable y expedito a las actuaciones, en tanto no le es imputable su mora. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del recurso</u>: Que con fecha 2/05/2021 se presenta la representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y las copias invocadas por la actora que no sean expresamente reconocidas o bien surjan de las constancias obrantes en las actuaciones. Seguidamente efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede administrativa y prosigue con la contestación del traslado. Cita el texto de los arts. 726 y 728 del C.A. Señala que el momento relevante para individualizar la normativa que fija el derecho de exportación aplicable, en las exportaciones para consumo, es la fecha de registro de la correspondiente solicitud. También cita parte de los considerandos y el art. 2 del Decreto 1719/2012 y manifiesta que el mismo resultaba ser la normativa vigente al momento de la oficialización, la cual establecía un régimen de alícuota móvil que no podía desconocerse. Sostiene que se procedió a formular los cargos tras las discrepancias observadas tras el análisis comparativo entre las alícuotas de derechos de exportación que surgían de las oficializaciones de los permisos de embarque con los porcentuales informados por la División Arancel Informático. Refiere que si bien es cierto que la firma liquidó conforme la alícuota cargada en el SIM a la fecha de oficialización de las destinaciones, afirma que la misma no era la vigente para esa quincena y que el hecho de que el SIM no haya liquidado los derechos en forma correcta se debió a razones de carácter operativo. Destaca que la alícuota aplicable es determinada por la normativa que rige en ese momento y no por su carga en el SIM, debiendo conocer que la misma podía estar desactualizada. Cita jurisprudencia relativa al efecto liberatorio del pago. Sostiene que la firma no tiene un derecho adquirido ya que la Aduana puede y debe revisar efectuando, en su caso, cargos suplementarios, independientemente de lo que se liquide inicialmente. Considera inaplicable al caso el fallo "Camaronera" dictado por la CSJN y cita jurisprudencia de Cámara en la cual se concluye que la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo resulta legítima y le reconoce validez al art. 755 del C.A. Argumenta que, de conformidad con los artículos 641 y 734 del C.A. y jurisprudencia de la CSJN, que los importes de las determinaciones tributarias aduaneras suplementarias deben ser calculados en sólares hasta el momento de su efectivo pago y que, sobre ellos, deben calcularse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. En cuanto a la tasa de interés aplicable, cita los arts. 794, 795 y 796 del C.A. y jurisprudencia de Cámara. Señala que la obligación tributaria aduanera se origina en dólares estadounidenses, debiendo ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente a la fecha del efectivo pago, y que las tasas de interés aplicables a las deudas tributarias son las que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía vigentes en cada momento de la obligación tributaria, constituyendo dichas resoluciones una reglamentación específica que desplaza a las disposiciones de carácter más general. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución

aduanera, con costas.

IV.- Que previo a proceder con el relato de las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa, resulta importante señalar que la representación fiscal acompañó las mismas digitalizadas en distintos archivos y en distintas oportunidades. Tras la intimación –bajo apercibimiento- cursada por este Tribunal (PV-2021-40044462-APN-VOCXXI#TFN), la demandada efectuó la presentación de fecha 14/05/21 mediante IF-2021-43043323-APN-DTD#JGM, a la cual preceden (coincidiendo en su fecha de asociación al expediente) 6 "Documentos para conservar extensión del archivo" vinculados al presente en orden a su fecha de creación (del primero al último), de la siguiente forma: IF-2021-43038162-APN-DTD#JGM, IF-2021-43038958-APN-DTD#JGM, IF-2021-43040396-APN-DTD#JGM, IF-2021-43041264-APN-DTD#JGM, IF-2021-43042762-APN-DTD#JGM y IF-2021-43043017-APN-DTD#JGM. Tras ello, finalmente se tuvieron por acompañadas las actuaciones administrativas en formato digital mediante PV-2021-44372728-APN-VOCXXI#TFN de fecha 18/05/21. De este modo, en el relato de las actuaciones se aludirá a las mismas en el orden en que fueron vinculadas y se resolverá el presente en base a dichas constancias.

- **IF-2021-43038162-APN-DTD#JGM**: El Alcance N° 12123-66-2014/10 se inicia a fs. 1 con la carátula del expediente SIGEA N° 12123-66-2014. A fs. 2 luce la Nota N° 326/14 (DV ARIN) de fecha 04/09/14. A fs. 3/5 luce la Nota N° 1163/14 (DE CDSA) remitiendo listado de destinaciones de exportación a consumo en las que se utilizó el código de ventaja D1719/12BEN oficializadas para la PA NCM 3826.00.00 para el periodo 01/07/14 al 11/07/14 y 01/08/14 al 12/08/14. A fs. 6 luce Nota N° 327/14 (DV ARIN) de fecha 4/9/14 indicando la diferencia porcentual aplicable al concepto derechos de exportación, indicándose expresamente que *"Lo peticionado obedece a que el Derecho de Exportación para la NCM en trato, fueron informadas extemporáneamente por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo. …"*. A fs. 7 luce la Nota N° 2471/14 de fecha 25/11/14. A fs. 8/10 luce la Nota N° 31/2015. A fs. 11/12 lucen las Notas N° 845/2015 de fecha 5/5/15 y 390/2013. A fs. 13/14 luce publicación web de la Res. Gral. N° 280/1998. A fs. 15 obra la Nota N° 79/2015 (DE SURG) de fecha 15/05/15. A fs. 16/18 luce el Informe Técnico Nro. 154/2015 (DV MICO). A fs. 19/32 lucen copias de los PE N° 14 057 EC03 000846 Z, 14 057 EC03 000847 R, 14 057 EC03 000848 S, 14 057 EC03 000849 T, 14 057 EC03 000850 L, 14 057 EC03 000851 M, 14 057 EC03 000852 N, 14 057 EC03 000854 P, 14 057 EC03 000855 Z, 14 057 EC03 000857 S y 14 057 EC03 000858 T (oficializados en fecha 11/07/14), y de los PE N° 14 057 EC01 003858 U, 14 057 EC01 003848 T (oficializado en fecha 05/07/14). A fs. 33/47 lucen liquidaciones por diferencias de derechos de exportación. A fs. 48/62 luce el listado con los cargos generados por ajuste de derechos de exportación los cuales se identifican con su respectiva LMAN, y a continuación figura cada uno de los cargos: Cargo N° 305/2015 (15057LMAN027148N), 306/2015 (15057LMAN027149Y), 307/2015 (15057LMAN027150G, 308/2015 (15057LMAN027151H), 309/2015 (15057LMAN027152X), 310/2015 (15057LMAN027153J), 311/2015 (15057LMAN027154K), 312/2015 (15057LMAN027155L), 313/2015 (15057LMAN027156M), 314/2015 (15057LMAN027157N), 315/2015 (15057LMAN27158Y), 316/2015 (15057LMAN027159P), 317/2015 (15057LMAN027160H), 318/2015 (15057LMAN027161X) y 319/2015 (15057LMAN027162J). A fs. 63/64 luce constancia de consulta de notificaciones/comunicaciones. A fs. 64 (bis) se informa la formación de distintos Alcances para distintas firmas (en cuanto aquí respecta ALCANCE 12123-66-2014/10 BUNGE S.A. cargos FE 305/15 a 319/15). A fs. 66 luce la Nota N° 169/17 (DV IMVG) de fecha 27/04/17 por remisión de actuaciones y en el reverso obra la constancia de agregación sin acumular del alcance. A fs. 67 luce la Nota N° 436/2017 (DV MINC) de fecha 12/05/17 ratificando el informe técnico del cual surgen los cargos efectuados.
- **IF-2021-43038958-APN-DTD#JGM**: La Actuación N° 13289-22434-2015 se inicia a fs. 1/6vta. con la presentación efectuada en fecha 7/9/2015 por la firma BUNGE ARGENTINA S.A. planteando la nulidad e

impugnación, en subsidio, del cargo N° 316/2015. A fs. 11/12 obran mails internos. A fs. 13 se deja constancia de la agregación de diversas actuaciones SIGEA conteniendo las presentaciones formuladas en relación a los cargos FE N° 305 al 319/2015. A fs. 14/15 se dicta la Resolución N° 235/2015 (DV IPGN) de fecha 14/09/2015 mediante la cual se tienen agregadas sin acumular las actuaciones SIGEA conteniendo las presentaciones formuladas en relación a los cargos FE N° 305 al 319/2015 y se tiene por formulado y presentado el recurso de impugnación. A fs. 16 luce constancia de notificación por correo argentino sin fecha. A fs. 17 luce Resolución N° 265/2015 (DV IPGN) de fecha 28/9/15 mediante la cual se resuelve tener por reservada la Actuación SIGEA 12123-66-2014 que contiene el Informe Técnico N° 154/2015 y los antecedentes administrativos que dan origen al cargo. A fs. 18/32 lucen constancias de Recepción Recibo de Documentación de los siguientes Legajos: 14057EC03000855Z, 14057EC03000853Y, 14057EC03000852N, 14057EC03000851M, 14057EC03000850L, 14057EC03000848S, 14057EC03000849T, 14057EC03000847R, 14057EC03000846Z, 14057EC01003858U, 14057EC01003848T, 14057EC03000854P, 14057EC03000856R, 14057EC03000858T y 14057EC03000857S. Seguidamente obra agregado el Alcance N° 13289-22434-2015/1. Siguiendo con el orden de foliatura, a fs. 33 luce presentación de la exportadora constituyendo domicilio. A fs. 34/35 luce constancia de notificación de correo argentino de fecha 24/09/15. A fs. 36 luce portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000855Z y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 37 luce portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000853Y y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 38 luce portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000852N y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 39 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000851M.

- **IF-2021-43040396-APN-DTD#JGM:** En esta presentación luce el PE N° 14 057 EC03 000851M y su documentación complementaria, entendiendo a la misma como el contenido de la carpeta de la referida destinación. A fs. 40 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000850L y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 41 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000848S y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 42 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000849T y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 43 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000847R y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 44 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000846Z y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 45 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 003858U y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 46 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 0003848T y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 47 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000854P y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 48 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000856R y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 49 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000858T y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 50 luce la portada de la carpeta del PE N° 14 057 EC03 000857S y seguidamente luce agregada dicha destinación y su documentación complementaria. A fs. 51 se dicta la Resolución N° 298/2015 (DV IPGN) de fecha 21/10/15 mediante la cual se resuelve tener por clausurado el periodo probatorio y que pasen los autos para alegar. A fs. 52/53 luce constancia de notificación de correo argentino de fecha 22/10/15. A fs. 54 se dicta la Resolución N° 66/2016 (DV IPGN) de fecha 7/4/16 mediante la cual se resuelve como medida para mejor proveer requerir a la División Minería y Combustibles (Dirección de Fiscalización de Exportación) la ratificación o rectificación del Informe Técnico. A fs. 55 luce intimación para constituir domicilio.

- **IF-2021-43041264-APN-DTD#JGM:** A fs. 56 luce presentación de la firma exportadora constituyendo el domicilio. A fs. 57 luce constancia de notificación mediante correo argentino con fecha 04/07/17. A fs. 58 obra Nota N° 279/2017 (DV IMGV) de fecha 24/08/17. A fs. 59/118 lucen sendas presentaciones de la firma exportadora solicitando en cada una el pronto despacho, la suspensión del cómputo de intereses y planteando la ilegitimidad de los intereses que se pretendan aplicar sobre deuda en dólares, ello para cada uno de los siguientes expedientes: 13289-22418-2015, 13289-22430-2015, 13289-22422-2015, 13289-22434-2015, 13289-22432-2015, 13289-22423-2015, 13289-22420-2005, 13289-22419-2015, 13289-22421-2015, 13289-22425-2015, 13289-22428-2015, 13289-22424-2015, 13289-22395-2015, 13289-22427-2015, 13289-22426-2015. A fs. 119/123 luce Nota N° 278/19 (DV MINC) de fecha 26/06/19 la cual ratifica los cargos formulados e impugnados *"… en el entendimiento que la alícuota vigente a la fecha de registro de la solicitud de exportación para consumo, es la que surge de la fórmula establecida en el art. 1 del Decreto N° 1719/2012, siendo el momento de aplicación de la misma el que surja de las Actas emitidas por la UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO."*. A fs. 125/130, con fecha 23/09/19 lucen sendos pedidos de pronto despacho para los expedientes SIGEA Nros. 13289-22428-2015, 13289-22425-2015, 13289-22418-2015, 13289-22421-2015, 13289-22420-2015 y 13289-22419-2015. A fs. 131, con fecha 21/10/19, se ponen las actuaciones a disposición de la impugnante en virtud de la ampliación del informe técnico. A fs. 132/133 luce constancia de notificación del SICNEA en fecha 22/10/19. A fs. 135/137 luce el alegato presentado en fecha 24/10/19. A fs. 141 luce Nota (DV IMGV) N° 101/2020 de fecha 13/11/20 ordenando la remisión de las actuaciones a este Tribunal en virtud del recurso de amparo presentado. A fs. 142/161 lucen sentencias de este Tribunal dictadas en los expedientes donde tramitaran los recursos de amparo. A fs. 162 obra la Nota DV CTRI ordenando dar cumplimiento a las sentencias. A fs. 163/168 obran sendos pedidos de pronto despacho de fecha 15/12/20, solicitados en relación a las actuaciones SIGEA Nros. 13289-22426-2015, 13289-22395-2015, 13289-22422, 13289-22432-2015 y 13289-22424-2015. A fs. 169/172 luce la Resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD de fecha 18/02/2021 dictada en relación al expediente SIGEA N° 13289-22434-2015. A fs. 173 luce constancia de notificación SICNEA de fecha 24/02/21. A fs. 174 se comunica apelación ante este Tribunal. A fs. 175 obra F4 y a fs. 176 la constancia de remisión de las actuaciones a la Div. Causas Tributarias.
- **IF-2021-43042762-APN-DTD#JGM:** Las actuaciones nro. 13289-22423-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 314/2015. Las actuaciones nro. 13289-22424-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 313/2015. Las actuaciones nro. 13289-22430-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 312/2015. Las actuaciones nro. 13289-22428-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 311/2015. Las actuaciones nro. 13289-22421-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 309/2015. Las actuaciones nro. 13289-22418-2015 no poseen foja 1. A partir de la foja 1vta. luce procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. aunque no surge el número de cargo. Las actuaciones nro. 13289-22420-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 308/2015. Las actuaciones nro. 13289-22432-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 307/2015. Las actuaciones nro. 13289-22422-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 306/2015. Las actuaciones nro. 13289-22427-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento

de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 305/2015. Las actuaciones nro. 13289-22395-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 315/2015. Las actuaciones nro. 13289-22425-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 317/2015. Las actuaciones nro. 13289-22426-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 319/2015. Las actuaciones nro. 13289-22419-2015 se inician a fs. 1/6vta. con el procedimiento de impugnación impetrado con fecha 7/9/15 por BUNGE ARGENTINA S.A. contra el cargo N° 318/2015.

- **IF-2021-43043017-APN-DTD#JGM:** Dicha presentación contiene fojas correspondientes a un poder.

V.- Que corresponde decidir a este Tribunal si resulta ajustada a derecho la resolución aduanera aquí apelada, en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A. y confirma los cargos que se detallan a continuación:

CARGO N°	DIFERENCIA RECLAMADA EN CONCEPTO DE DCHOS. DE EXPORTACIÓN (U$S)	PE N°
305	1.797,98	14057EC01003848T
306	21.832,61	14057EC01003858U
307	11.233,84	14057EC03000846Z
308	29.861,40	14057EC03000847R
309	29.861,40	14057EC03000848S
310	14.930,64	14057EC03000849T
311	14.930,64	14057EC03000850L
312	14.930,64	14057EC03000851M
313	14.930,64	14057EC03000852N
314	7.489,23	14057EC03000853Y

315	7.489,23	14057EC03000854P
316	29.861,36	14057EC03000855Z
317	7.489,23	14057EC03000856R
318	29.861,36	14057EC03000857S
319	29.861,36	14057EC03000858T

Que dichos cargos fueron formulados como consecuencia de la diferencia detectada por la Aduana entre la alícuota de derechos de exportación aplicada por el SIM a la fecha de oficialización de cada una de las destinaciones de exportación detalladas *supra* y los porcentuales informados por la División Arancel Informático como consecuencia de lo establecido por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo.

Que el servicio aduanero, a través de la División Minería y Combustibles del Departamento de Valoración y Comprobación Documental de Exportaciones, entendió que las alícuotas aplicadas a las destinaciones de exportación involucradas resultaban ser inferiores a las que correspondían para la posición arancelaria declarada, de conformidad con lo establecido por el Decreto 1719/2012. Asimismo, si bien reconoce que el SIM no liquidó los derechos en forma correcta, sostiene que ello obedeció a razones de carácter operativo.

Que, por su parte, la actora sostiene haber liquidado y pagado para cada uno de los permisos de embarque el derecho de exportación de conformidad con la alícuota determinada y cargada en el SIM para la PA 3826.00.00.100L, entendiendo que cualquier error, tardanza o diligencia en la comunicación o carga en el SIM de la nueva alícuota no le resulta oponible, en tanto el pago efectuado por cada destinación resultó íntegro y la liberó de su obligación tributaria.

VI.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante las operaciones cuestionadas en autos, la firma BUNGE ARGENTINA S.A. documentó en las fechas 5/7/14 y 11/7/14 la exportación a consumo de diversas cantidades de biodiesel, consignando en el campo correspondiente a cada uno de los permisos de embarque el código de ventaja “b) D1719/12BEN”.

Que el Decreto N° 1719/2012, aplicable a dichas operaciones, refería en sus considerandos a la creación de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo (en adelante UEIM) y a la alta volatilidad de los precios del aceite de soja, principal insumo para la producción de biodiesel. Teniendo en cuenta ello, la UEIM desarrolló una fórmula de cálculo móvil de los derechos de exportación para el biodiesel, la cual fue estipulada expresamente en el artículo 1 del referido Decreto. Asimismo, el artículo 2 establecía que la UEIM *“… será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal…”* los importes que conformaban la fórmula prevista en el artículo 1 y, en cuanto aquí especialmente interesa, sería la encargada de *“… informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación…”*.

Que, por su parte, 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 resulta aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la destinación de exportación para consumo.

VII.- Que sentado lo que antecede, corresponde resolver entonces si resulta procedente la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM para la PA 3826.00.00 al momento del registro de cada una de las destinaciones como lo sostiene la actora, o bien la exigencia pretendida por la Aduana por la diferencia porcentual de 2,24 aplicable en concepto de derechos de exportación para las operaciones registradas –en cuanto aquí interesa- para el período 01/07/2014 al 11/07/2014 (inclusive). Ello, sobre la base de lo informado por la División Arancel Informático al propiciar la formulación de los cargos señalando que *"Lo peticionado obedece a que el Derecho de Exportación para la NCM en trato, fueron informadas extemporáneamente por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo."* (ver fs. 6 de la actuación SIGEA N° 12123-66-2014)

Que, como se dijo antes, la Aduana no controvierte el hecho de que el SIM liquidara los derechos conforme la alícuota cargada en el mismo a la fecha de registro de cada una de las exportaciones, y en base a la cual BUNGE ARGENTINA S.A. pagara los correspondientes derechos de exportación.

Que ambas partes aluden a lo normado por el art. 726 del C.A. La actora sostiene que en base a dicha norma el derecho de exportación vigente al momento del registro de cada solicitud de destinación de exportación era el que surgía registrado en el SIM por la propia Aduana y comunicado por la UEIM. Por su parte, la Aduana considera que en virtud de lo estipulado en el artículo en comentario, la normativa vigente a la fecha de registro era el Decreto 1719/12 y que la alícuota aplicable es la determinada por la normativa que rige en ese momento y no el de su carga en el SIM.

Que, de las constancias de autos surge que los derechos de exportación de las respectivas destinaciones fueron liquidados y pagados por la actora aplicando el coeficiente determinado (y liquidado) por el SIM, y por ello considero aplicable al caso de autos *mutatis mutandis* (en cuanto al coeficiente cargado en el SIM a efectos de la determinación de los derechos de exportación), la doctrina de la Sala "E" de este Tribunal –con integración diferente a la actual- recaída en la causa "Petrolera Río Alto SA" (Sent. del 06/10/04) 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 Corte Suprema ha sostenido en el Fallo *"Armando Victorio Garibotti"*, del 20/11/72 (Fallos, 284:232), 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"*.

Que, en síntesis, como resume Dino Jarach, conforme a 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 que el organismo recaudador debe cargar con sus propios errores"* (Finanzas Públicas y derecho tributario, pág. 449 Ed. Cangallo Buenos Aires, 1989)."

VIII.- Que la jurisprudencia antes referida ha sido sostenida ya por esta Sala en casos donde se debatían cuestiones sustancialmente análogas a la presente (Pan American Energy LLC TF N° 31.021-A Sent TF de fecha 10/04/2019) y donde la propia Cámara confirmó dicho pronunciamiento en estos términos: *"… este tribunal sostuvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que si no existió dolo del contribuyente en la declaración del impuesto, la aceptación del pago efectuado sin observación del Fisco Nacional tiene efecto liberatorio, aunque existiera error en la percepción del tributo y falta de diligencia o capacidad en la oficina liquidadora (Fallos: 259:382; 264:124; entre otros). …"*(CNACAF, Sala V, Expte. N° 55791/2019 "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC. ARG. S.A. c/ DGA s/Recurso Directo de organismo externo" Sent. del 01/09/2020).

Que, en igual sentido se ha expedido la Sala I de la Cámara al sentenciar que: *"… a) Si el Estado ha implementado el Sistema Informático María debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del sistema, por lo que debe aplicarse al caso la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave del contribuyente. …"* (CNACAF Sala I, Expte. N° 38412/2019 "PAN AMERICAN ENERGY LLC. SUC. ARG. - TF N° 31.005-A- c/DGA s/recurso directo de organismo externo", Sent. de fecha 11/11/2019)

Que, por último, también considero aplicable al caso de autos lo sentenciado por la Sala IV en cuanto establece que *"… los contribuyentes pudieron considerarse razonablemente liberados de sus obligaciones tributarias al haber efectuado ingresos acordes a lo liquidado por el sistema informático. (…) la Aduana no podía invocar el error en su favor pues en esta materia, se aplica la doctrina del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave del contribuyente. (…) Además ha dicho la Corte Suprema que, aun mediando error en la percepción de un impuesto, no podría 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; 259:382; 264:124). (…) la Dirección General de Aduanas había advertido que "por cuestiones de carácter operativo relativas a la carga en el SISTEMA INFORMÁTICO MARIA (S.I.M.) de la información suministrada por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, se produce un desfasaje (…) entre el valor informado y el que realmente el sistema toma al momento del Registro de la Destinación de Exportación. (…) En tales condiciones, tratándose de un error admitido por el servicio aduanero y de difícil detección por parte del contribuyente (pues recae sobre los algoritmos y cotizaciones que emplea el SIM en una fórmula de cálculo de los derechos de exportación), corresponde interpretar que aquél quedó liberado de su obligación tributaria con las sumas que abonó de buena fe …"*. (CNACAF, Sala IV, Expte. N° 25/2019 "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC ARG c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo externo", Sent. del 11/04/2019)

Que, por lo expuesto, corresponde revocar la Resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 13289-22434-2015, y por ende los cargos FE 305 a 319/2015, con costas.

Que, en virtud de lo resuelto no resulta necesario el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:

1.- Revocar la Resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 13289-22434-2015, y por ende los cargos FE 305 a 319/2015.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 13289-22434-2015, y por ende los cargos FE 305 a 319/2015.

2.- Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.06.28 17:22:10 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: 2023.06.28 17:24:19 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: 2023.06.28 19:27:41 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 19:28:20 -03:00