Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140198178-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: (Sentencia); OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA; EX-2021-44893817- -APN-SGASAD#TFN

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación”,** Expediente Electrónico **N° EX-2021-44893817- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante IF-2021-44893731-APN-DTD#JGM la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2021-30-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada el 29/04/2021 por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 16598-107-2015, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta por la aquí apelante y confirma los Cargos FE N° 193/2015, 194/2015, 195/2015, 196/2015, 197/2015, 198/2015, 199/2015, 200/2015, 201/2015, 202/2015 y 203/2015, formulados con relación a los permisos de embarque N°14057EC01000773N, 14057EC03000233G, 14057EC0300234H, 14057EC03000290J, 14057EC03000291K, 13057EC03001403F, 13057EC0301404G, 13057EC03001581M, 13057EC03001582N, 13057EC03001614J y 13057EC030016115K.

Entre sus argumentos, la recurrente sostiene que tales cargos resultan improcedentes, por cuanto los derechos de exportación aplicados se fundan en el Decreto 1719/2012, dictado sin ley delegante y, por tanto, en violación del artículo 99 inciso 3° de la Constitución Nacional, conforme la doctrina de la Corte Suprema en “Camaronera Patagónica”. Añade que el referido decreto estableció una fórmula móvil cuya determinación dependía de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo, sin publicidad ni posibilidad de conocimiento por parte de los exportadores, lo que vulnera los principios de certeza, legalidad y transparencia. Señala asimismo que la empresa abonó oportunamente los tributos liquidados por el propio SIM, por lo que el Estado no puede pretender diferencias posteriores derivadas de errores propios, siendo aplicable la doctrina del efecto liberatorio del pago. En mérito de ello, solicita la

revocación de la resolución apelada con costas al fisco.

II.- Por su parte, el fisco se presenta y sostiene la validez del acto administrativo. Señala que los cargos fueron correctamente formulados conforme al Decreto 1719/2012 y al Código Aduanero, vigente al momento de las operaciones, y que las diferencias detectadas se debieron a que la actora aplicó alícuotas inferiores a las publicadas oficialmente. Afirma que el error en el SIM fue operativo y ajeno al Fisco, que el pago efectuado no tuvo efecto liberatorio por ser menor al debido y que la Aduana estaba facultada para emitir cargos suplementarios. Rechaza la inconstitucionalidad del decreto opuesta, señalando que el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la validez constitucional de normas y que la delegación al Poder Ejecutivo fue legítima en virtud del artículo 755 del Código Aduanero. En consecuencia, solicita se confirme el fallo aduanero con costas.

III.- Previo a todo análisis, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

IV.- Sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución RESOL-2021-30-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, en cuanto confirma los Cargos FE N° 193/2015, 194/2015, 195/2015, 196/2015, 197/2015, 198/2015, 199/2015, 200/2015, 201/2015, 202/2015 y 203/2015.

En dichos términos, la actora documentó la exportación de mercaderías clasificadas en la posición SIM 3826.00.00 a través de las destinaciones de exportación obrantes a fs. 27/38. En este contexto, la liquidación tributaria de dichas operaciones se encontraba regulada por el Decreto 1719/2012 (ver informe técnico N°139/2014 – fs. 25 de las actuaciones administrativas), el cual modificó los derechos de exportación aplicables a los Biodiesel comprendidos en la posición SIM 3826.00.00, consignada en el Anexo XIV del Decreto 509/2007, determinando que la alícuota de exportación se calculará con la fórmula de cálculo que el mismo decreto prevé (art. 1°).

A su turno, el art. 2°, expresamente establece que: *“La “UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO” creada por la Resolución Conjunta Nº 438 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, Nº 269 del MINISTERIO DE INDUSTRIA y Nº 1.001 del MINISTERIO DE PLANIFICACION FEDERAL, INVERSION PUBLICA Y SERVICIOS de fecha 7 de agosto de 2012 será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel (PR) y los Costos totales más retorno sobre el capital total empleado (CRCTE) que conforman la fórmula de cálculo del artículo 1°, e informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación que queda así definida.”*

V.- Cabe destacar que no se encuentra controvertido en autos que la alícuota aplicada para el cálculo de los derechos de exportación no era la vigente al momento del registro de las destinaciones en trato. Ello, conforme a lo dispuesto por el artículo 728 del Código Aduanero, el cual establece —en lo que aquí interesa— 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 vigente para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727”.

En tal sentido, el artículo 726 del mismo cuerpo legal dispone que será aplicable "...el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo". Así las cosas, la alícuota cargada en el SIM al momento del registro de las destinaciones de exportación de biodiesel resultaba inferior a la que correspondía aplicar para la posición arancelaria 3826.00.00, conforme las pautas establecidas en el Decreto N° 1719/2012.

En ese contexto, considero que resulta aplicable en autos *mutatis mutandis* lo resuelto por la Sala II de Excma. CNACAF, en la causa "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC. ARGENTINA c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", Causa N° 15285/2011 (TF 26805-A), mediante sentencia del 5 de julio de 2011, en la cual se sostuvo: "Que los cargos formulados por el servicio aduanero, al advertir -en control ex post de exportación- que la alícuota por la cual se liquidaron los derechos de exportación no se ajustaban a la normativa citada (Resol. 394/2007), tienen su fundamento en las facultades previstas en los arts. 9° ap. 2 inc. d) del decreto 618/97 y 23 inc. d) del Código Aduanero, que en modo alguno conlleva la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago, inaplicable en la especie (...) Es que, el pago de los derechos de exportación efectuados por la actora fue inferior al que efectivamente correspondía en tanto no se ajustó a lo dispuesto legalmente, cuestión que (...) no se encuentra discutida".

Llegado este punto, es menester señalar que el art. 787, inc. a) del CA especifica que, en las condiciones allí previstas, la obligación tributaria aduanera se extingue por "el pago de lo debido" y que el art. 792 de dicho cuerpo normativa agrega que "El pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido".

En virtud de lo expuesto, se concluye que los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas legales vigentes al momento del registro de las operaciones y, dado que en este caso, lo real y concreto es que la firma exportadora no canceló sus obligaciones en la extensión que normativamente correspondía, de conformidad con las alícuotas establecidas por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo, ello torna admisible la formulación de los cargos por las diferencias debidas.

VI.- A mayor abundamiento, debe señalarse que el SIM es una herramienta empleada por el servicio aduanero para facilitar las operaciones de comercio exterior; por lo tanto, no se debe interpretar la ley en función del funcionamiento del sistema informático. Al contrario, siempre debe prevalecer la ley o norma regulatoria a la que el sistema debe ajustarse. En caso de que se presenten inconvenientes operativos, corresponderá a la DGA realizar los ajustes necesarios en ejercicio de sus facultades y, fundamentalmente, en cumplimiento de sus obligaciones para asegurar el respeto de lo normativamente establecido.

Adicionalmente corresponde agregar que la conocida doctrina del efecto liberatorio del pago en 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 encontrar 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.

La doctrina del efecto liberatorio del pago no puede tener efectos en el vínculo enjuiciado en el caso *sub examine* dado que su aplicación no es automática; por el contrario, debe llevarse adelante caso por caso para establecer si encuentra amparo en la garantía que consagra el art. 17 de la Constitución Nacional.

VII.- Finalmente, y en lo que respecta a la supuesta invalidez de las facultades del Poder Ejecutivo para imponer y modificar los derechos de exportación, corresponde rechazar dicha alegación con fundamento en la doctrina legal establecida por este Tribunal Fiscal de la Nación en el Plenario del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APNVOCXIX# TFN), en el caso "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ Recurso de apelación", a cuyos fundamentos me remito por motivos de brevedad.

VIII.- En atención a todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la vencida.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución N° RESOL-2021-30-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada el 29/04/2021 por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 16598-107-2015.

2.- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1.- Confirmar la Resolución N° RESOL-2021-30-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada el 29/04/2021 por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 16598-107-2015.

2.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.17 15:28:07 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: 2025.12.17 15:38:50 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: 2025.12.18 13:25:59 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 - GDE
Date: 2025.12.18 13:26:30 -03:00