Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-19648898-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Febrero de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2021-47000775- -APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

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: **“ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, expediente N° EX-2021-47000775- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2021-46996303-APN-SGASAD#TFN la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, dictada el 13/05/2021 por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta por la aquí apelante y confirma los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017, formulados cada uno de ellos por la suma de U$S 39.614 más intereses, en virtud de lo establecido en el art. 794 del C.A., con relación a los permisos de embarque N° 16 057 EC01 005206 L, 16 057 EC01 005207 M y 16 057 EC01 005208 N.

La recurrente, en primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes que dieran origen a la cuestión de autos. Seguidamente expone los fundamentos del recurso. Entiende que los cargos formulados resultan nulos en tanto no fueron agregados a la actuación administrativa los permisos de embarque por los cuales se formula el reclamo tributario. Señala que, en el caso, la División Minería y Combustibles del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportaciones, emitió un informe, mediante el cual se determinó que el pago en concepto de Derechos de Exportación concernientes a operaciones para consumo de Biodiesel aplicables a la Posición Arancelaria NCM 3826.00.00.100L, era incorrecto en virtud de lo ordenado en el Decreto 1719/12. Sostiene, al respecto, que los derechos abonados habían sido liquidados a la fecha de registro por el SIM (Sistema Informático Malvina) de acuerdo a los algoritmos cargados por las autoridades intervinientes (Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo y Dirección General de Aduanas) y expresa que los administrados no pueden cargar con los errores y demoras del sistema y, la Aduana no puede invocar su propia torpeza y revisar todas y cada una de las operaciones que se registran. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Como planteo subsidiario, señala que los derechos de exportación son inconstitucionales, en violación del principio de legalidad y reserva en materia tributaria, en tanto deriva de una norma emanada del Poder Ejecutivo y no del Congreso, Decreto 100/2012 y sus modificatorios (Decretos 1339/12 y 1719/12) y afirma que, en materia de derechos de exportación, el art. 755 del Código Aduanero y la Ley de Emergencia 25.561 no resultan normas delegantes válidas. Por último y también en forma subsidiaria, 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. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada, con costas.

II.- Mediante IF-2021-69228985-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento, al mismo tiempo que desconoce la prueba documental aportada por la contraria que no coincidiera con la obrante en las actuaciones administrativas. Seguidamente, efectúa un breve relato de los hechos y prosigue con la contestación de traslado. Considera improcedente el planteo de nulidad y, al respecto, manifiesta que acompaña copia de los Permisos de Embarque que surgen del sistema “Depositario Fiel” establecido por la RG AFIP N° 2573/2009. Cita jurisprudencia y sostiene que no existió afectación del derecho de defensa. En cuanto al fondo del asunto, señala que los derechos de exportación deben ser liquidados y abonados con ajuste a las pautas vigentes al momento del registro de la operación y expresa 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 las correspondientes solicitudes. Afirma que, si bien la recurrente liquidó los derechos de exportación de conformidad con la alícuota cargada en el SIM a la fecha de oficialización de las destinaciones, tal alícuota no era la vigente. Cita los arts. 726 y 728 del C.A. y el art. 2 del Decreto 1719/2012. En cuanto a la validez de los derechos de exportación, manifiesta que las normas del Código Aduanero que regulan los derechos de exportación se encuentran integradas con el régimen general de delegación legislativa de la Ley N° 26.122. Por otra parte, sostiene que los derechos de importación y exportación consisten en un porcentaje o alícuota aplicada sobre la mercadería objeto de la operación, cuyo valor en aduana está fijado en moneda extranjera; por lo que tales derechos constituyen obligaciones de pagar la cantidad resultante en esa misma especie de moneda. En cuanto a la tasa de interés aplicable, cita los arts. 794, 795 y 796 del C.A. y jurisprudencia de Cámara. Señala 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, acompaña como prueba documental las actuaciones administrativas, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Por intermedio de la PV-2023-43415949-APN-TFN#MEC se abre la causa a prueba, obrando la actuación administrativa en soporte digital. Mediante PV-2024-117098967-APN-VOCXIX#TFN se cierra el período de prueba y se elevan los autos a esta Sala "G". A continuación, mediante IF-2024-124165309-APN-VOCXIX#TFN se ponen los autos para alegar y, luego, se los pasa a sentencia mediante IF-2024-142741982-APN-VOCXIX#TFN.

IV.- La actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017 acompañada en oportunidad de contestar el recurso, en soporte digital y en diferentes archivos (IF-2021-69229285-APNDTD#JGM, IF-2021-69229530-APN-DTD#JGM, IF-2021-69229596-APN-DTD#JGM y IF-2021-69229663-APN-DTD#JGM), se inicia a fs. 1/vta. con el Informe Técnico N° 012/2017 (DV MINC) de fecha 23/03/2017. A fs. 2 obra el cuadro Anexo I de reliquidación sobre alícuotas móviles en relación a los Permisos de Embarque N° 16 057 EC01 005206 L, 16 057 EC01 005207 M y 16 057 EC01 005208 N. A fs. 3/5 lucen las respectivas liquidaciones. A fs. 6/8 lucen los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017 en concepto de ajustes de derechos de exportación por la suma de U$S 39.614, cada uno. A fs. 13/18vta., 22/27vta. y 31/36vta. lucen las presentaciones de la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A., todas de fecha 21/04/2017, mediante las cuales inicia sendos procedimientos de impugnación. A fs. 41 se tiene por presentado al letrado apoderado de la firma, por deducidas las impugnaciones en tiempo y forma, se rechaza la agregación de los Permisos de Embarque, argumentando que los mismos se encuentran al alcance de la impugnante en virtud de la RG N° 2721/09 (depositario fiel), y como medida para mejor proveer se solicita la ampliación del informe técnico. A fs. 44/vta. la firma exportadora interpone revocatoria. A fs. 45/vta. se resuelve no hacer lugar a la revocatoria y se ordena como medida para mejor proveer, al área generadora de los cargos, copias certificadas de los legajos completos. A fs. 49/64 luce agregada la Actuación SIGEA N° 18011-41-2019, la cual contiene el cuadro correspondiente al listado de fechas de oficialización de exportaciones de biodiesel, la Nota s/n de fecha 26/06/2019 requiriéndole a la División Arancel Informático las alícuotas vigentes a las fechas de oficialización listadas a fs. 50, la Nota N° 194/19 (DV ARIN) de fecha 05/07/19 informando las alícuotas vigentes, la Nota N° 311/19

de fecha 10/07/19 mediante la cual se solicita a la División Arancel Informático las alícuotas vigentes registradas en el SIM, la Nota N° 209/19 (DV ARIN) de fecha 19/07/19 y copias de las Notas (DV ARIN) N° 326/16, 278/16, 204/16, 66/15, 109/15, 373/14, 327/14 y 125/14. A fs. 65/68 se emite la Nota N° 410/19 (DV MINC). A fs. 69 se ponen los autos para alegar. A fs. 73/75 se agregan los alegatos de la firma exportadora. A continuación, s/n obra agregada la RESOL-2021-35-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD apelada en autos, notificada a la firma el 18/05/2021.

V.- En primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en el punto IV.- i) de su recurso de apelación. Al respecto sostiene que el reclamo efectuado por la Aduana resulta nulo en tanto no fueron agregados a la actuación administrativa los permisos de embarque involucrados, documentos que en sus dichos constituyen los antecedentes que sirven de causa al acto administrativo. Asimismo, manifiesta que en virtud del principio de legalidad, la materialidad de los hechos que se afirman deben ser acreditados por la parte que los alega, entendiendo que la omisión en la incorporación de las destinaciones aduaneras, en virtud de las cuales se formula el reclamo tributario, torna a los cargos en actos nulos de nulidad absoluta.

Teniendo en cuenta que los permisos de embarque relacionados con los cargos cuestionados fueron acompañados por la representación fiscal al contestar el recurso de apelación (específicamente, en los IF-2021-69229786-APN-DTD#JGM, IF-2021-69229936-APN-DTD#JGM e IF-2021-69229884-APN-DTD#JGM), el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente resulta inadmisible, evitando así declarar la nulidad por la nulidad misma. Además, la incorporación de estos documentos en esta instancia recursiva, después de la etapa administrativa, garantiza el derecho de defensa de la parte involucrada. En este sentido, es pertinente mencionar la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que indica que si la restricción del derecho de defensa se produce en el procedimiento administrativo, no se considera que haya una violación efectiva del art. 18 de la Constitución Nacional, siempre y cuando exista la posibilidad de corregir dicha restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos: 205:549 y 267:393).

De conformidad con lo expuesto, la nulidad planteada por la recurrente debe ser desestimada. Sin costas.

VI.- Sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, en cuanto confirma los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017, por los cuales se intima a la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. a abonar la suma total de U$S 118.842, en concepto de diferencia de derechos de exportación que resultaran de la aplicación de la alícuota cargada en el SIM al momento de oficializar los permisos de embarque N° 16 057 EC01 005206 L, 16 057 EC01 005207 M y 16 057 EC01 005208 N, y el porcentaje que debió aplicarse de conformidad con lo establecido por el Decreto 1719/2012.

La actora documentó la exportación de mercaderías clasificadas en la posición SIM 3826.00.00 a través de las destinaciones de exportación registradas el 16/06/2016; en este contexto, y de acuerdo con el Informe Técnico N° 012/2017 (DV MINC) y la Nota N° 410/19 (DV MINC), obrantes a fs. 1/vta. y 65/68 de las actuaciones administrativas, respectivamente, la liquidación tributaria de dichas operaciones de exportación de Biodiesel estaban reguladas por el Decreto 1719/2012.

El mencionado decreto 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."*

VII.- Cabe destacar que, no se encuentra discutido en autos que, la alícuota que se tuvo en cuenta para calcular los derechos de exportación no era la vigente al día del registro de las destinaciones en trato, conforme lo dispuesto por el art. 728 del C.A. que, en lo que aquí interesa, 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 vigente para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los arts. 726 y 727"*, esto es *"...el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo"* (conf. art. 726 del C.A.), y que la alícuota cargada en el SIM a la fecha de registro de las destinaciones de exportación de biodiesel eran inferiores a las que correspondía para la P.A. 3826.00.00, conforme las pautas establecidas en el Decreto 1719/2012.

Considero que resulta aplicable en autos *"mutatis mutandi"*, 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 C.A. 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.

El SIM (Sistema Informático Malvina) 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, corresponde a la D.G.A. realizar los ajustes necesarios en ejercicio de sus facultades y, fundamentalmente, en cumplimiento de sus obligaciones para asegurar el respeto de lo normativamente establecido.

A esta altura, corresponde únicamente 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.

VIII.- En relación con la supuesta invalidez de las facultades del Poder Ejecutivo para imponer y modificar los derechos de exportación, tal como se plantea en el punto IV.- iii) del recurso de apelación, corresponde rechazar dicha alegación. Ello, 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.

IX.- En atención a lo expuesto precedentemente y, sin perjuicio de lo resuelto en otros antecedentes similares, encuentro que debe confirmarse la Resolución RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017 y, por ende, los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017, vinculados a las destinaciones de exportación N° 16 057 EC01 005206 L, 16 057 EC01 005207 M y 16 057 EC01 005208 N, respectivamente. Con costas.

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

1.- Rechazar el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente, de conformidad con los considerandos del punto V. Sin costas.

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017 y, en consecuencia, los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017. Con costas.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

I. Que nos remitimos al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Licht por motivos de brevedad.

II.- Dicho lo que antecede, compartimos los fundamentos vertidos por el Vocal instructor en el considerando V al analizar y rechazar el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente en su recurso de apelación.

III. Que respecto al fondo de la cuestión, corresponde analizar si resulta procedente la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM para la PA 3826.00.00 al momento del registro de la destinación como lo sostiene la actora, o bien la exigencia pretendida por la Aduana -por la diferencia porcentual- aplicable en concepto de derechos de exportación para las operaciones de autos, sobre la base de lo informado por la División Arancel Informático.

Con el fundamento que en el SIM la NCM en cuestión estuvo cargada con un derecho de exportación distinto al informado por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo, como consecuencia, de una carga tardía en el SIM de la alícuota correspondiente conforme la fórmula de cálculo vigente en los términos del decreto 1719/2012

Por lo cual, 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 las destinaciones de exportación, y en base a la cual la recurrente pagara los correspondientes derechos de exportación.

En tal sentido, en el caso, que se está frente a una carga tardía en el SIM de la alícuota correspondiente conforme la fórmula de cálculo vigente en los términos del decreto 1719/2012.

Que, de las constancias de autos surge que el derecho de exportación fue liquidado y pagado por la actora, en todas las operaciones, aplicando el coeficiente determinado (y liquidado) por el SIM, y por ello, consideramos 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), lo resuelto en los autos EX-2022-40107323- -APN-SGASAD#TFN, caratulado "OLEAGINOSA MORENO HNOS S A C I F I A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (Sent.17/10/24), EX-2021-48385958- -APN-SGASAD#TFN, caratulado "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (Sent. 01/08/23); EX-2021-20281321- -APN-SGASAD#TFN, caratulado "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (Sent. 28/06/23), y la doctrina adoptada por 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)."

IV. 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. (Fallos: 284:232; 321:2933, entre otros). Lo que, aquí no se advierte. …"* (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; Causa n° 41421/2023 "Oleaginosa Moreno Hnos SA (TF 43816789-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" Sent. de fecha 28/12/2023).

Asimismo, La Sala III en los autos Expte: 46942/2023/CA1; "BUNGE ARGENTINA SA (TF 20281321-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", sentencia dictada por esta Sala G, el Tribunal de Alzada avalo el criterio adoptado por esta Sala, señalando que *"....los agravios expresados por la DGA encuentran adecuada respuesta –mutatis mutandis– en lo decidido por esta Sala en la Causa N°41090/2013 in re "Pan American Energy LLC Suc. Argentina c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 5/6/14, pronunciamiento que adquirió firmeza al rechazar la Corte Suprema de Justicia de la Nación el remedio extraordinario interpuesto (cfr. art. 280 del CPCCN). En dicha oportunidad, esta Sala sostuvo lo siguiente: (i) El hecho de que fuera el SIM el que aplicara la cotización indebida, conduce a estimar como razonable que, ante el pago realizado, el contribuyente se considere liberado de su obligación tributaria, sin que obste a ello el error en el que incurriera el servicio aduanero (cfr. esta Cámara, Sala I, Causa N° 19372/2011, in re "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 26647-A) c/ DGA", del 22/5/12 y Sala II, Causa N° 30178/2011, in re "Pan American Energy LLC (Suc Argentina)(TF 27239-A) c /DGA", del 23/2/12). (ii) La Corte Suprema de Justicia entendió que, aun mediando error en la percepción de un impuesto, éste 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; entre otros)...."*(idéntico criterio en la Causa N° 25505/2023 in re "Bunge Argentina SA (TF 48359690-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 21/12/23).

Así pues, si el Estado implementó el SIM, necesariamente debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias operativas.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que*: "...el Estado, al igual que todas las personas jurídicas, necesita de la actuación u omisión de personas físicas que tienen la función de hacer querer y actuar al ente ideal. De ahí que el primer problema a resolver es el modo en que dicha actuación se imputa al Estado, frente a lo cual el Derecho ha dado diferentes respuestas, algunas basadas en principios propios del Derecho Civil, como la teoría del mandato y de la representación legal, y otras basadas en la teoría del órgano (arg. doct. de Fallos: 327:5295). La teoría del órgano que rige esta materia supone la imputación de la actuación (u omisión) de las personas físicas a la persona ideal, y ello exige verificar y diferenciar cuidadosamente los entes y órganos involucrados y las atribuciones e incumbencias que cada uno de ellos despliegan" (cfr. CSJN Fallos 345:1025 y sus citas).*

Por último, también consideró certeramente 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).

Y agregó, que la Aduana no podía invocar el error en su favor pues, en esta materia, se aplica la doctrina del efecto liberatorio del pago (cfr. causas homónimas 16128/17 y 34776/17 “Sinopec Argentina Exploration and Production Inc Sucursal Argentina c/ DGA”, sentencias del 8/08/17 y 15/8/17, respectivamente; causas 28564/18 “Biocardales SA c/ DGA”, del 5/6/18, y 25/19, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ DGA”, del 11/4/19, y sus citas; entre otras). (Cfme: “ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF 16659476-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” Expte: 6136/2024. CNACAF, Sala IV. Sent. Fecha 04/07/2024).

Por lo expuesto, corresponde revocar la Resolución RESOL-2021-35-E- AFIPDIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 18011-13-2017, y por ende, los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017. Con costas a la DGA.

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

Por ello, **VOTAMOS POR**:

1. Rechazar el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente conforme los fundamentos vertidos por el Vocal instructor en el considerando V. Sin costas.

2. Revocar la RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017 y, en consecuencia, los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017. Con costas a la DGA.

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

1. Rechazar el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente conforme los fundamentos vertidos por el Vocal instructor en el considerando V. Sin costas.

2. Revocar la RESOL-2021-35-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 18011-13-2017 y, en consecuencia, los Cargos FE N° 26/2017, 27/2017 y 40/2017. Con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.02.20 13:41:01 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: 2025.02.22 10:52:31 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: 2025.02.24 11:31:03 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: 2025.02.24 11:32:31 -03:00