República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-42726834-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; 44637982; COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.

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-2022-44637982- -APN-SGASAD#TFN: "COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. 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--2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada por la Directora de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental en el expediente SIGEA N° 18011-67-2019, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. y, por ende, confirma los cargos FE 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019, con más los intereses del art. 794 del Código Aduanero.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 5/5/2022 (RE-2022-44630315-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 y, seguidamente, formula los fundamentos del recurso. Plantea la nulidad del reclamo tributario en tanto no se han agregado a las actuaciones los permisos de embarque relacionados con el mismo. Señala que en el caso se trata de exportaciones de biodiesel, mercadería clasificada en la PA 3826.00.00.100L y que se pagó -por exigencia del servicio aduanero- 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 oficialización de cada permiso de embarque. 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 decrete la nulidad de los cargos o bien se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del recurso</u>: Que con fecha 16/09/2022 se presenta el representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora (IF-2022-98386505-APN-DTD#JGM). 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., como así también los considerandos y el art. 2 del Dec. 1719/2012. Manifiesta que dicho decreto 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 dólares 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 las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa (SIGEA N° 18011-67-2019) se inician a fs. 1 con la Nota s/n /2019 (DV MINC) de fecha 26/06/19 recaída en la Actuación N° 18011-41-2019. A fs. 2/4 luce Nota N° 194/19 (DV ARIN) de fecha 05/07/19 informando alícuotas vigentes para biodiesel de conformidad con lo que se desprende de la página de la Sec. de Energía. A fs. 5 luce la Nota N° 311/2019 (DV MINC) de fecha 10/07/19. A fs. 6 luce la Nota N° 209/19 (DV ARIN) de fecha 19/07/19. A fs. 7 luce la Nota N° 66/15 (DV ARIN) de fecha 13/03/15. A fs. 8 luce la Nota N° 109/15 (DV ARIN) de fecha 29/04/15/5. A fs. 9 luce la Nota N° 375/14 (DV ARIN) de fecha 03/10/14. A fs. 10 luce la Nota N° 327/14 (DV ARIN) de fecha 04/09/14. A fs. 11/17 lucen copias de la siguiente documentación: PE N° 15057EC01007443P; PE N° 15057EC01007444Z, consulta de factura de exportación N° 0006-00001112; PE N° 14057EC01004913N; consulta de factura de exportación N° 0006-00000874; PE N° 14057EC01007284R; consulta de factura de exportación N° 0006-00000932. A fs. 18 luce planilla (Anexo I) con reliquidación s/alícuotas móviles. A fs. 19 obra el Informe Técnico N° 020/19 (DV MINC) de fecha 23/09/19. A fs. 20 luce el resumen de cargos generados. A fs. 21/24 lucen sendas liquidaciones de las diferencias reclamadas. A fs. 25/29 lucen SICNEAS con estado “enviado” notificando los cargos y el informe técnico. A fs. 30 luce la Nota N° 463/2019 (DV MINC) de fecha 30/09/2019. A fs. 31 luce mail interno solicitando la remisión de los antecedentes. A fs. 32 luce la Nota N° 1187/19 (DV GRCD) de fecha 15/10/19. A fs. 33/68 lucen sendas impugnaciones de fecha 11/10/19 en relación a los cargos Nros. 1374, 1375, 1376 y 1377/2019. A fs. 69 luce la Nota (DV IMGV) N° 467/2019 de fecha 28/10/19. A fs. 70/73 los lucen SICNEAS de los cargos con estado “NOTIFICADO” en fecha 30/09/19/14. A fs. 74 luce la Nota N° 606/2019 (DV MINC) de fecha 30/10/19. A fs. 76, con fecha 03/02/20 se tienen por deducidas las impugnaciones y se ordena la remisión de las actuaciones a la División Minería y Combustibles a efectos de que se sirva ampliar el informe técnico. A fs. 79 y vta. luce presentación efectuada por la impugnante en fecha 11/02/20. A fs. 80 luce Nota N° 107/2021 (DV IMGV) de fecha 22/07/21. A fs. 81 se agrega la Actuación N° 18011-41-2019. A fs. 82 obra copia de listado de oficialización de exportaciones de biodiesel. A fs. 83/96 lucen copias de diversas Notas. A fs. 97/98 obra la Nota N° 282/22 (DV MINC) de fecha 18/10/21 la cual se emite a fin de ampliar el informe técnico relacionado a los cargos Nros. 1374 a 1377/2019. A fs. 99 luce la Nota N° 1388/21 (DE VADE) de fecha 20/10/21. A fs. 100 se corre vista de lo actuado a la impugnante con fecha 04/11/21. A fs. 101 luce el SICNEA con estado “NOTIFICADO” de fecha 05/11/21. A fs. 102/104vta. luce el alegato de la firma, presentado en fecha 18/11/21. A fs. 107 luce pronto despacho de fecha 31/01/22. A fs. 111 luce Nota (DV IMGV) N° 09/2022 de fecha 04/03/22. A fs. 112/113 obra la Nota N° 146/2022 (DV MINC) de fecha 17/03/22. A fs. 114 luce la Nota N° 307/22 (DE VADE) de fecha 18/03/22. Finalmente, a fs. 115/120 luce la RESOL-2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, apelada ante esta instancia, mediante la cual se resuelve rechazar las impugnaciones interpuestas y confirmar los cargos N° 1374 a 1377/2019.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación. Como fundamento de dicho planteo, la recurrente entiende que los cargos impugnados en sede aduanera resultan nulos por cuanto no se habrían agregado a las actuaciones los permisos de embarque relacionados a los mismos. Sin embargo, conforme surge de las actuaciones administrativas arrimadas a la presente causa, a fs. 11, 12, 14 y 16 –respectivamente- obran agregadas copias autenticadas de los PE N° 15057EC01007443P, 15057EC01007444Z, 14057EC01004913N y 14057EC01007284R, cuya validez no fuera cuestionada por las partes.

Que, en consecuencia de lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado por la actora, sin costas.

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

CARGO N°	**DIFERENCIA RECLAMADA EN CONCEPTO DE DCHOS. DE EXPORTACIÓN (U$S)**	**PE N°**
1374/2019	19057LMAN049214P (U$S 144.111)	14057EC01004913N
1375/2019	19057LMAN049215Z (U$S 218.353)	14057EC01007284R
1376/2019	19057LMAN049216R (U$S 1.867)	15057EC01007443P
1377/2019	19057LMAN049217S (U$S 280)	15057EC01007444Z

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 se ha tratado de un error sistémico, de carácter involuntario, sostiene que ello obedeció a la carga tardía en el SIM de la alícuota correspondiente.

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.

VII.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante las operaciones cuestionadas en autos, la firma NOBLE ARGENTINA S.A. (antecesora de COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.) documentó en las fechas 10/08/15, 21/07/14 y 05/09/147 la exportación a consumo de diversas cantidades de biodiesel declarado bajo la PA 3826.00.00.100L, consignando en el campo correspondiente a cada uno de los permisos de embarque (*"a) Opciones / b) Ventajas"*) 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.

VIII.- 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 aplicable en concepto de derechos de exportación de conformidad con lo informado por la División Arancel Informático, en cuanto aquí interesa, para los periodos: 1era quincena 8/2015, 2da quincena 7/2014 y 1era quincena 9/2014 (ver fs. 2/4 de las act. adm.). Al propiciar la formulación de los cargos, la División Minería y Combustibles señala que *"…se comprobó que las alícuotas de los derechos de exportación aplicadas en las destinaciones de exportación bajo fiscalización, son inferiores a las que correspondían para la p.a. N.C.M. 3826.00.00 (Biodiesel), conforme los datos consignados en las "Actas" antes referenciadas, e informados a esta División por la División Arancel Informático…"* (ver fs. 19 y vta. de las act. adm.)

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 COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. (al momento del registro de las operaciones de exportación NOBLE ARGENTINA S.A.) pagara los correspondientes derechos de exportación. En tal sentido, la resolución aduanera apelada, expresamente reconoce que en el caso 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. Es decir que se ha tratado de un error sistémico, de carácter involuntario. …"*. (ver fs. 117, último párrafo de las act. adm.)

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. En tal sentido, resulta oportuno señalar lo informado en respuesta al oficio librado en autos donde se estipula *"… Que técnicamente la alicuota aplicable a la fecha de oficilización es la asignada por el SIM. …"* (ver IF-2023-02027754-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI que obra agregado como archivo al IF-2024-43923857-APN-DTD#JGM)

Que, 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)."

IX.- 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. 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, finalmente, esta Sala G resolvió –unánimemente- en igual sentido que la presente en las Causas caratuladas "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/recurso de apelación", Expte. N° EX-2021-20281321- -APN-SGASAD#TFN, Sent. de fecha 28/06/23 (pronunciamiento confirmado por la Sala III de la CNACAF de fecha 09/05/24), y Expte. N° EX-2021-48385958- -APN-SGASAD#TFN, Sent. de fecha 01/08/23 (pronunciamiento confirmado –aunque por distintos fundamentos- por la Sala II de la CNACAF y respecto del cual se denegó el recurso extraordinario).

Que, por lo expuesto, corresponde revocar la resolución aduanera aquí apelada, 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--2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 18011-67-2019, y por ende los cargos FE 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto del Dr. Horacio Joaquín Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Dicho lo que antecede adelanto que, comparto el fundamento vertido por el Vocal instructor en el considerando V al rechazar el pedido de nulidad, esgrimido por la recurrente en su recurso de apelación.

No obstante, tras un nuevo análisis de la cuestión de fondo traída aquí a debate, he llegado a la conclusión de que no es posible adoptar la propuesta vertida en los Considerandos VIII y IX, sin perjuicio de lo resuelto en otros antecedentes similares allí citados.

En este sentido, es importante señalar que al evaluar la adecuación a derecho de la Resolución RESOL-2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, que rechazó la impugnación interpuesta por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. (antes denominada NOBLE ARGENTINA S.A.) y confirmó los Cargos FE N° 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019, con más los intereses del art. 794 del C.A., se consideró la diferencia detectada por la Aduana entre las alícuotas de derechos de exportación aplicadas por el SIM en el momento de la oficialización de cada una de las destinaciones de exportación N° 14 057 EC01 004913 N, 14 057 EC01 007284 R, 15 057 EC01 007443 P y 15 057 EC01 007444 Z 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 PA SIM 3826.00.00 a través de las destinaciones de exportación registradas el 21/07/2014, 05/09/2014 y 10/08/2015, respectivamente; en este contexto, y de acuerdo con el Informe Técnico y las Notas incluidas en las actuaciones administrativas, 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."*

III.- Cabe destacar que no se encuentra discutido en autos que las alícuotas que se tuvieron en cuenta para calcular los derechos de exportación no eran las vigentes 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 las alícuotas cargadas en el SIM a la fecha de registro de las destinaciones de exportación de biodiesel eran inferiores a las que correspondía para la PA SIM 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 la 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 UEIM (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 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.

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. 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.

IV.- En atención a lo expuesto precedentemente, encuentro que debe confirmarse la Resolución RESOL-2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada en el expediente SIGEA N° 18011-67-2019 y, por ende, los Cargos FE N° 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019, vinculados a las destinaciones de exportación N° 14 057 EC01 004913 N, 14 057 EC01 007284 R, 15 057 EC01 007443 P y 15 057 EC01 007444 Z. Con costas.

V.- Finalmente, en cuanto al planteo formulado por la actora, vinculado con la morigeración de la tasa de interés aplicable en dólares, advierto que aquella podría hacerse sin declarar la inconstitucionalidad de la reglamentación aplicable ni transgredir la norma procesal que limita las facultades jurisdiccionales de este tribunal. Como tuve oportunidad de afirmar en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación", EX-2020-15395348-APNSGASAD#TFN (sentencia del 18 de febrero del 2021), este tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma, asimilándose, de esta manera, a los jueces de la Constitución Nacional, y sobrepasando, con juegos interpretativos, la máxima que impone el sometimiento de la administración a la Ley. No obstante ello, también advertí que ese obstáculo legal no encorsetaba la posibilidad de resolver el caso sometido a decisión mediante una justa ponderación de los principios aplicables y sin necesidad de declarar la inconstitucionalidad de norma alguna. En ese orden de ideas, hice hincapié en que la limitación legal tenía exclusiva relación con los casos que demandaban su solución mediante una subsunción de los hechos en las normas aplicables. A su vez, añadí que, ante los casos de ausencia de complejidad sustancial en donde el control de constitucionalidad debía ser directo, no podía prescindirse de resolver el caso sino mediante una declaración de inconstitucionalidad que me estaba prohibida realizar. En sentido contrario, advertí que no era menester la declaración de inconstitucionalidad si la resolución del caso demandaba recurrir a la ponderación de los valores, principios y normas con incidencia en la situación examinada.

En la sentencia dictada el 30 de abril de 2020 en la causa "C.J.C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios", la Corte Suprema declararía inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas monetarias contra el Estado Nacional, regulado mediante el art. 22 de la Ley 23.982, respecto del crédito de una persona mayor de 70 años de edad, discapacitada, y con serios problemas de salud. Así lo hizo el Alto Tribunal al determinar que la parte actora no se encontraba exceptuada normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, que implicaba una serie de trámites y plazos de espera para su percepción. De esta manera, el voto mayoritario consideraría a la situación planteada como un "caso no previsto" que, por razones de equidad, debía ser resuelto por aplicación de normas análogas. En cuanto aquí es de específico interés, debe hacerse notar que la mencionada mayoría (conformada por los Sres. Ministros Maqueda, Lorenzetti y Rosatti) evita expresa e intencionalmente declarar la inconstitucionalidad del art. 22 de la Ley 23.982, siquiera en cuanto a su aplicación al caso concreto. A todas luces es significativo que, en este nuevo pronunciamiento, el Alto Tribunal elija apartarse de la declaración de inconstitucionalidad y se incline directamente por la inaplicabilidad de la ley en el caso concreto. En ese marco interpretativo, debe considerarse que la CSJN no ha hecho otra cosa que prescindir de la norma aplicable cuando conduce ocasionalmente a un resultado injusto en su aplicación concreta a un caso específico, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma, priorizar el espíritu del legislador y resolver el caso como este lo hubiera hecho de haberse representado las circunstancias del mismo, aun cuando esto implique dejar de lado el texto de la previsión normativa aplicable al caso.

En atención a la luz del estándar interpretativo comentado, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y, en consecuencia, reducir la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA, teniendo en cuenta la tasa de interés

correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en la Resolución ME Nº 21/91 -a título referencial-, que era del uno por ciento (1%) mensual y hasta el 1/08/19, fecha en la que por imperio de la Resolución Nº 598/19 (B.O. 18/07/19), que derogó la Resolución Nº 314/04, y sus modificatorias, entre las que se encuentra la Res. 50/19 del ex Ministerio de Economía y Producción, comenzó a regir la nueva tasa para intereses resarcitorios del 0,83% nominal mensual en aquellas obligaciones nominadas en dólares estadounidenses. Esta nueva tasa fue ratificada por la Resolución ME Nº 559/2022 (B.O. 25/08/22) y por la Resolución ME Nº 3/2024 (B.O. 22/01/2024).

Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar la Resolución RESOL-2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, dictada en el expediente SIGEA N° 18011-67-2019 y, en consecuencia, los Cargos FE N° 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019, con más los intereses del art. 794 del C.A. No obstante, estos últimos deberán calcularse en virtud de lo estipulado por el último párrafo del considerando V.

2) Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura, en virtud de los precedentes jurisprudenciales mayoritarios en esta materia, aplicables “mutatis mutandi” a las circunstancias de estos actuados.

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

1.- Revocar la Resolución RESOL--2022-8-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada en el expediente SIGEA N° 18011-67-2019, y por ende los cargos FE 1374/2019, 1375/2019, 1376/2019 y 1377/2019.

2.- Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.04.22 15:07:42 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: 2025.04.22 17:00:40 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: 2025.04.24 11:33:05 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 - GDE
Date: 2025.04.24 11:33:29 -03:00