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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55203953-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia;EX-2020-87226732- -APN-SGASAD#TFN;PAMPA ENERGIA SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados **"PAMPA ENERGIA S. A (EX PETROBRAS ENERGIA SA) c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación". EX-2020-87226732- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 111/2020 (AD CAMP), dictada en las actuación SIGEA Nº 13289-8744-2011, en cuanto confirman el cargo Nº FE 14/2011 formulado a la apelante con relación a la exportación a consumo Nº08 008 ES02 000076C, por la diferencia tributaria devengada en la liquidación de derechos de exportación, efectuada sobre la base de la aplicación de la alícuota y el coeficiente declarado en el Permiso de Embarque, y la que correspondía aplicar según la Resolución MEP 394/07.

II.- Fundamentos de la apelación: (RE-2020-87224078-APN-SGASAD#TFN) Se presenta la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la referida resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Explica que mediante el permiso de embarque Nº08 008 ES02 000076C, documentó la exportación de mercadería clasificada por la posiciones NCM 2710.11.49.990W. Indica que a la fecha de oficialización del permiso, el precio internacional informado en ese entonces por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, superaba el valor de referencia estipulado en la Resolución ME y P N° 394/07. Agrega que se liquidaron y pagaron los derechos de exportación correspondientes a dicho embarque, considerando la fórmula estipulada en dicha Resolución, la que resultaba automáticamente liquidada por el SIM. Expresa que tiempo después, la Dirección Regional Aduanera La Plata consideró que el precio internacional utilizado por el SIM en la fórmula de determinación de la alícuota aplicable, resultaba incorrecta, ello así que este precio no era el precio internacional correspondiente al día de

oficialización del PE. Manifiesta que en virtud de ello, la Aduana de Campana formuló el referido cargo, reclamando el pago de diferencias de derechos de exportación por un monto total de u$s 57.097,40.

Señala que impugnó el cargo, y que la resolución aquí apelada, rechazó la impugnación planteada señalando que la cotización a considerar debe ser la del día del registro de la destinación. Describe el marco legal aplicable. Indica que la resolución Nº 394/07- que derogo la Resol. 532/04- determino una fórmula de fijación de alícuota cuando los precios internacionales superen o igualen al valor de referencia allí determinado y asimismo, determino que cuando el precio internacional resultare inferior al valor de referencia, corresponderá aplicar una alícuota del 45% siempre que el precio del barril supere los U$D 45. La Aduana considerara las cotizaciones diarias de dicho precio; el cual será fijado diariamente por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización.

Acota que en la práctica, la Secretaria de Energía informa diariamente las cotizaciones internacionales a la Aduana a efectos de que, -en el caso en que supere o iguale los valores de referencia- esta las cargue en el Sistema María y puedan liquidarse correctamente las alícuotas de las posiciones involucradas en la resolución mencionada.

Refiere a la operatoria aduanera sobre la carga diaria en el SIM de las cotizaciones que proporciona la Secretaría de Energía día a día. Señala que al documentar el permiso de embarque involucrado, actuó conforme a derecho de manera tal que los derechos de exportación fueron correctamente liquidados y pagados. Indica que las cotizaciones en cuestión son consideradas por el SIM para el día siguiente. Agrega que el permiso que se oficialice cualquier día, tendrán siempre la información cargada de días anteriores. Detalla que resulta imposible que tengan cargado y aplicable la cotización de ese mismo día, siendo que ésta se conocerá recién al cierre de los mercados de ese mismo día. Señala que los exportadores no tienen acceso a las cotizaciones que diariamente informa la Secretaria de Energía a la Aduana. Se refiere al art. 728 del C.A y a su correcta interpretación. Resalta que se limitó a pagar los derechos de exportación que el propio servicio aduanero (a través del SIM) liquida con información que la Aduna misma carga. Entiende que los elementos que conforman la alícuota deben ser diferenciados de la alícuota en si misma, que sí debe ser la de la fecha de la solicitud de exportación para consumo. Plantea la violación al principio de inalterabilidad de la declaración. Entiende que con el criterio del servicio aduanero, todas las destinaciones serían susceptibles de rectificación y revisión dado que las cotizaciones cambian todos los días. Manifiesta que pretender la revisión de la liquidación que el propio SIM generó vulnera el principio de los actos propios y violenta la disposición contenida en el art. 793 in fine del C.A. Cita jurisprudencia. Entiende que en todo caso, corresponde la aplicación de la teoría del efecto liberatorio del pago. Cita jurisprudencia de la Excma. Cámara, y de este Tribunal relativa a casos análogos. Señala que la Resol. 394/07 es inconstitucional, a la luz de la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica”. Se agravia en cuanto a los intereses, señala que debe suspenderse su cómputo durante el período de mora no imputable a su parte y señala que resulta ilegitimo que los mismos se apliquen sobre deuda en dólares. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva federal. Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que, (IF-2021-22914078 -APN-DTD#JGM) la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento o surja de las actuaciones administrativas que adjunta.

Efectúa una reseña de las actuaciones. Señala que la resolución apelada tiene su génesis en el C.A que establece la regla de que el pago no extingue la obligación tributaria cuando el importe fuera inferior al correspondiente, idea concordante con el art. 9 del decreto 618/97, en cuanto confiere a las autoridades de la DGA efectuar revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida la tramitación. Cita jurisprudencia. Solicita el rechazo del planteo de inconstitucionalidad de la Res. 394/07 en función de la interpretación jurisprudencial que realiza del fallo. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita se confirme la resolucion aduanera, con costas.

IV.- **Que las actuaciones administrativas 13289-8744-2011 (IF- 2021-22914272-APN-DTD#JGM)** a fs. 1/6 el recurso de impugnación impetrado por la actora contra el Cargo 14/2011. A fs. 17/19 obra Nota 046/2011 (17/02/11)- Informe técnico de fiscalización de exportación en la cual se informa que los derechos de exportación que corresponden tributar en función del ajuste de la alícuota determinada por la Res. 394/2007 son mayores a los liquidados por la exportadora para la operación de autos. A fs. 20 obra sobre contenedor con el permiso de embarque del autos y con su documentación complementaria, el resumen y resultado de liquidación del Cargo FE 14/2011. A fs. 21 obra la Nota 210/2011 (de fecha 17/02/11 relativo al informe técnico. A fs. 22 obra liquidación/cargo FE 14/2011 (de fecha 18/02/11). A fs. 25 se tiene por deducida la impugnación. A fs. 24 obra la Nota Nº 224/12 (03/02/12) a los fines que se ratifique o rectifique el ajuste. A fs. 28 obra la Nota Nº 384/2012 (DV FOLP) el cual ratifica el cargo. A fs. 29 se ponen los autos para alegar (notificado 26/12/12- a fs.30). A fs. 31/32 obra el alegato de la recurrente. A fs. 33/34 obra Dictamen Nº 339/2015. A fs. 37 obra la Nota 180/17 (17/07/17). A fs. 38 obra la Nota 996/17 en la cual se sostiene el criterio de la DGA. A fs. 39/40 se dicta la Resolución Nº 111/2020 (AD CAMP), notificada 24/11/2020.

V.- En cuanto al planteo de inconstitucionalidad esgrimido con relación a la ilegitimidad de la Resol. 394/07, en tanto la norma emana del Poder Ejecutivo y no del Poder Legislativo, señalando que resulta aplicable la Doctrina sentada por la Corte en el fallo “Camaronera Patagónica”.

Que, sobre la base de lo estipulado por el art. 1164 de C.A., la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no podría contener pronunciamiento alguno sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, y sus reglamentaciones. Asimismo, corresponde recordar que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad que debe ser considerada *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 286:76; 288:325; 300:1087; 333:447, entre muchos otros). Por lo expuesto, debe ser desestimado el planteo. Sin costas.

VI.- Que, corresponde decidir a este Tribunal, si resulta ajustada a derecho la resolución aduanera apelada, en cuanto, confirma el cargo e íntima a la actora el pago de diferencias de derechos de exportación -conf. Res. MEP 394/07.

Que la Res. MEP 394/07, en el art. 4º dispone que para los hidrocarburos que figuran en el Anexo I y para el caso de que el precio internacional supere o iguale el valor de referencia, la alícuota de exportación se calculará con la fórmula que allí establece. Asimismo dispone en el art. 7º que a efectos de aplicar el valor del precio internacional (PI) de los productos incluidos en el Anexo I, la Dirección General de Aduanas considerará las cotizaciones diarias de dicho precio, y que en los términos del art. 8º el precio será fijado por la Dirección Nacional de Refinanciación y Comercialización dependiente de la Subsecretaría de

Combustibles de la Secretaría de Energía del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios.

Que 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 es 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 en autos, si procede la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM al momento del registro de la destinación sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía, o la alícuota que considera la Aduana.

Que, de las constancias de autos, surge que los derechos de exportación fueron liquidados y pagados por la actora, en la operación, 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"*.

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, 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).

Finalmente, que este criterio fue recogido por la Exma. Cámara en Acuerdo Plenario de fecha 11 de abril de 2025, en los autos "PAN AMERICAN SUR SA (TF 39976-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" Expte. Nº 25.856/2023, fijando la doctrina legal; *"…En el marco de lo dispuesto por el art. 792 del Código Aduanero, es posible reconocer efecto liberatorio al pago del derecho de exportación de hidrocarburos establecido por la resolución (MEyP) 394/07 cuando éste fue efectuado con arreglo a la liquidación generada por el Sistema Informático Malvina (SIM) al momento del registro de la respectiva solicitud de destinación aduanera; liquidación, ésta, que se practica en base*

al algoritmo previsto por la referida resolución ministerial y al precio internacional informado por la Secretaría de Energía".

Por lo expuesto, corresponde revocar la Resolución Nº 111/2020 (AD CAMP), dictada en la actuación SIGEA Nº 13289-8744-2011, y por ende, el cargo Nº FE 14/2011, con costas.

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

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución Nº 111/2020 (AD CAMP), dictada en la actuación SIGEA Nº 13289-8744-2011, y por ende, el cargo Nº FE 14/2011, con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución Nº 111/2020 (AD CAMP), dictada en la actuación SIGEA Nº 13289-8744-2011, y por ende, el cargo Nº FE 14/2011, con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y firme archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.05.22 15:57:35 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: 2025.05.22 19:39:15 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: 2025.05.23 13:51:45 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: 2025.05.23 13:53:23 -03:00