Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73553214-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente nº 38853-A; “Petrobras Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “Petrobras Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente nº 38853-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 9-20 vta. se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 68/2018 de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO), dictada el 1/03/18 en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-31872-2011, mediante la cual se confirmaron los cargos tributarios Nros. 3023 a 3037 contra Petrobras Energía S.A. —actualmente Petrobras Argentina S.A.— Ello en virtud de la diferencia en más detectada entre la cantidad de mercadería declarada en las destinaciones de exportación post embarque y la efectivamente cargada, según informe de cumplido por parte del guarda aduanero. Todo ello respecto de quince destinaciones mediante las cuales se documentó la exportación de combustible en el régimen especial de rancho, a fin de abastecer a diferentes buques. La recurrente invoca en forma preliminar el Dictamen N° 283/15 de la División Régimen Tributario (DV RTA) en lo que respecta a su falta de responsabilidad por la diferencia detectada. Plantea la nulidad de los cargos por vicios en la causa y falta de motivación del acto que los confirma. Sostiene que se liquidaron tributos en base a una presunción que no se encuentra establecida en norma alguna. Afirma que no se acredita el destino distinto a rancho que alega el servicio aduanero y que las cantidades cargadas fueron indicadas por el armador y su agente de transporte. Así tampoco existe prueba alguna de que lo declarado en el manifiesto de rancho no resulte veraz. Cuestiona el procedimiento por falta de incorporación de los

permisos de embarque (PE) mediante los cuales se documentaron las cargas de combustible observadas y hace hincapié en la obligación de guarda de la documentación por parte de la Aduana. Alega que el régimen de rancho se encuentra exento del pago de tributos dado su finalidad. Asimismo la actora sostiene que se limitó a cargar las cantidades solicitadas documentadas en los PE, los cuales fueron intervenidos por el servicio aduanero y rectificadas las cantidades efectivamente embarcadas mediante las declaraciones post-embarque. Afirma que no tiene posibilidad fáctica de control del destino que finalmente se le da a la mercadería, dado que una vez librada, pierde la disponibilidad jurídica de la misma. Invoca lo establecido por el art. 509 del CA. Cuestiona la liquidación tributaria, el reclamo en moneda dólar estadounidense y la tasa de interés aplicada para deudas en dólares. Ofrece prueba. Cita jurisprudencia. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 29-33 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Respecto de la nulidad opuesta y la falta de documentación de los PE en cuestión, aduce lo establecido por los arts. 1051 y 1006 del CA. Realiza consideraciones sobre el régimen de rancho y la falta de justificación de las diferencias detectadas conforme lo establece el art. 141 ap. 2 del CA. Considera que la actora es responsable de los tributos por su condición de declarante y por contar con la información necesaria de las cantidades de combustible requeridas para suministro de cada buque. Contesta los cuestionamientos de la actora en relación al reclamo en dólares e intereses aplicados. Cita el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en autos: “Volkswagen Argentina S.A.”. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y rechaza la ofrecida por la recurrente. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. A fs. 41 se abre la causa a prueba. A fs. 102 se clausura el período probatorio. A fs. 110 se elevan las actuaciones al conocimiento e intervención de la Sala “F” y se ponen para alegar. A fs. 113-114 vta. la parte actora presenta su alegato y a fs. 116 se deja constancia de que la demandada no hizo uso del derecho conferido. A fs. 117 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV. De la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas por la demandada en formato papel, en un total de 162 fojas, surge que a fs.19-20 la Sección de Fiscalización y Valoración de Exportaciones (SE FVEX) emitió el Informe Técnico N° 75/2011 en el cual observó que las operaciones de exportación amparadas por el régimen especial de combustible para rancho, documentadas por la actora mediante los PE Nros. 06057ER01000250T, 06057ER01000278G, 06057ER01000323U, 06057ER01000356D, 06057ER01000387H, 06057ER01000412T, 06057ER01000430T, 06057ER01000441V, 06057ER01000442W, 06057ER01000448F, 06057ER01000457F, 06057ER01000480B, 06057ER01000485G, 06057ER01000499L y 06057ER02000013R, presentaron discrepancias por presuntos excedentes entre las cantidades efectivamente embarcadas y las declaradas por la documentante, en el rubro de información adicional del ítem, contenido en el formulario de despacho (OM-1993 SIM), como consumo previsto o necesario para el viaje de cada buque abastecido. Por tal motivo el informe concluyó que los excedentes no se encontraban amparados por el régimen especial de combustible para rancho y se presumió su exportación a consumo conforme régimen general.

Como consecuencia, a fs. 21 se liquidaron las diferencias de derechos de exportación en relación a los 15 PE en cuestión y a fs. 22-51 se formularon los Cargos tributarios Nros. 3023 al 3037, notificados a la firma exportadora el 27/12/11, según constancias de fs. 54-56.

La aquí actora impugnó oportunamente los cargos dispuestos, conforme presentación agregada a fs. 1-8 de las actuaciones. A fs. 66-140 se agregaron impresiones de pantallas del Sistema Informático Malvina (SIM) relativas a los PE objeto de autos. A fs. 145-146 se emitió el Dictamen Jurídico N° 204/17 y a fs. 147-150 se dictó la resolución apelada.

V. Previo al análisis de la cuestión de fondo corresponde expedirme sobre el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

La actora sostiene que la falta de incorporación de los PE mediante los cuales se documentaron las cargas de combustible para rancho cuestionadas por la Aduana impide la verificación de lo declarado y su confronte con lo constatado por el servicio aduanero.

Asimismo considera que los cargos dispuestos carecen de causa razonable y motivación suficiente para ser considerados legalmente válidos, dado que se liquidaron en base a una presunción que no se encuentra establecida en ninguna norma y la Aduana no acreditó el destino diferente a rancho de la mercadería que considera exportada en exceso y no amparada por el subregimen especial exento del pago de tributos.

Respecto a lo esgrimido, cabe señalar que la nulidad es un modo excepcional de extinción de las obligaciones. Como tal debe ser analizada con suma prudencia y evaluarse con rigurosidad la consecución de cada uno de los extremos expresados por la recurrente en su planteo a fin de determinar si los mismos son suficientes para convencer a este juzgador y declarar la invalidez e ineficacia de los actos jurídicos llevados a cabo por la Administración.

En este sentido es necesario destacar que la Aduana tiene el deber de guarda de la documentación original relacionada con las destinaciones y de su agregación a las actuaciones en los procedimientos iniciados, independientemente de que por medio de resoluciones dictadas por el propio organismo se establezcan a su favor plazos de conservación.

Ello, claro está, sin desconocer la obligación de los beneficiarios del régimen que, como operadores del comercio exterior, deben mantener en resguardo, máxime cuando ésta permite acreditar el cumplimiento de los compromisos asumidos frente al servicio aduanero.

Como lo dije, si bien el administrado (o en su defecto el despachante de aduanas) debe colaborar con la Aduana, aportando cuando le fuere requerido la documentación que pudiera tener en su poder, el servicio aduanero no se encuentra exceptuado de preservar como elemento integral de la actuación administrativa, las carpetas originales de los PE y documentación complementaria, pues resultan el elemento ventral para sostener el reclamo tributario cuestionado, máxime teniendo en cuenta que es la Aduana quien debe demostrar debidamente la procedencia de las reliquidaciones tributarias.

Admitir lo contrario implicaría desvirtuar el principio de la defensa en juicio más aún si —como acontece en la especie—, la documentación se encuentra involucrada en una discusión administrativa o judicial.

En el caso de autos, este déficit no puede ser suplido con la información que surge de las impresiones de pantalla agregadas a fs. 70-144 de las actuaciones administrativas, puesto que las mismas no contienen los datos necesarios al efecto.

Desde luego, la cuestión aquí planteada se centra fundamentalmente en establecer si es correcta la reliquidación de los derechos de exportación correspondientes a las operaciones de exportación en trato y para ello resulta necesario analizar, en base a la normativa específica aplicable relativa al régimen especial de rancho, los elementos obrantes en las actuaciones administrativas y demás pruebas producidas en autos, si la determinación de los tributos reclamados ha sido correcta. Sin embargo este análisis no resulta posible sin la documentación de la cual surjan los datos tenidos en cuenta por el servicio aduanero para fundamentar la formulación de los cargos dispuestos.

En este sentido, para poder verificar que efectivamente la carga de combustible destinado a rancho de cada uno de los buques abastecidos excedió las cantidades estimadas y autorizadas por la Aduana a ese fin, es necesario contar con la declaración de rancho presentada por cada uno de los medios de transporte, puesto que dicha declaración es el documento legalmente válido y exigido por la normativa aduanera que permite saber certeramente cuáles son las cantidades de mercadería y combustible necesarios para su consumo durante el viaje abastecido. Resulta esencial para corroborar si las cantidades declaradas por la actora en los PE como las presuntamente estimadas y autorizadas por la Aduana son las efectivamente amparadas por dicho régimen.

La Aduana debió tener a la vista, al momento de verificar y corroborar el presunto excedente al régimen especial en la carga de combustible, las declaraciones de rancho de cada uno de los buques, conjuntamente con las correspondientes a los PE en cuestión.

Así las cosas, analizadas las constancias obrantes en las actuaciones administrativas y en autos, corresponde concluir que asiste razón a la recurrente, toda vez que la omisión de las pruebas documentales referidas precedentemente, no permiten corroborar la validez de la reliquidación tributaria efectuada por la Aduana, ni considerarla debidamente fundada. Ello por cuanto no quedó demostrada la causa que originó las determinaciones suplementarias de tributos efectuadas por el servicio aduanero, como así tampoco cual ha sido la motivación del dictado de la resolución aquí apelada.

El servicio aduanero, mediante el Informe 75/2011 (SE FVEX) se limitó a explicar genéricamente el criterio aplicable para el tipo de operaciones sujetas al régimen de la Resolución General (RG) 1801/04.

En este sentido también resulta necesario destacar que la actora es quien abasteció —mediante las cargas efectuadas y declaradas de acuerdo al informe del conforme del guarda aduanero— el combustible para el rancho de los medios de transporte.

Ahora bien, la actora no resultó ser quien utilizó el combustible abastecido y carecía de herramientas que le permitieran efectuar el control del destino final efectivamente dado por cada buque. Ello evidencia a todas luces la improcedencia de imputarle responsabilidad tributaria por una presunta exportación a consumo de un presunto excedente al régimen especial de rancho.

En consecuencia, todo el procedimiento por el cual se formularon los cargos se encuentra viciado por falta de causa y motivación conforme lo establecido por el art. 7, incs. b) y e) de la Ley 19.459. Ello por cuanto no se encuentra incorporado el elemento esencial que da sustento fáctico a la exigencia tributaria, consolidada al dictarse la resolución que aquí se recurre —esto es la prueba documental necesaria mediante la cual se verifica efectivamente el exceso en las cantidades de combustible debidamente

autorizadas para el consumo de cada buque abastecido—, como así también por la improcedencia de la atribución de la responsabilidad tributaria a la actora por darle un destino diferente al de rancho, dado por el medio de transporte, a las cantidades de combustible presuntamente excedentes a las amparadas por dicho régimen especial.

Ello conlleva la afectación de los derechos que constituyen el bloque de garantías procesales, en franca discordancia con los preceptos constitucionales y convencionales básicos e indisponibles.

El accionar aduanero no tuvo sustento fáctico ni jurídico alguno que permitiera teleológicamente aceptarlo como idóneo para dotar de legalidad fundamental el acto administrativo que importa la pretensión de una acreencia en favor del Estado.

Por lo expuesto hasta aquí considero que los Cargos tributarios Nros. 3023 al 3037 de 2011, resultan nulos de nulidad absoluta por carecer de causa y motivación suficiente para ser tenidos como legalmente válidos.

En consecuencia la resolución dictada por la Aduana de San Lorenzo que confirma los cargos referidos deviene también nula y así debe ser declarada.

VI. En este sentido, al declararse la nulidad de los cargos formulados, notificados a la actora el 27/12/2011, conforme surge de las constancias de fs. 54-56 de las actuaciones administrativas, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para percibir tributos. Ello en los términos de los arts. 803 y ss. del CA.

VII. En virtud de la forma en que se resuelve la presente resulta inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

VIII. En cuanto a las costas del proceso, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, por lo que estimo ajustado a derecho imponerlas a la demandada vencida, conforme lo establece el art. 1163 del CA

Por ello, **VOTO por**:

1. Declarar la nulidad de los Cargos tributarios Nros. 3023 al 3037 del 2011, formulados contra la firma Petrobras Energía S.A. —actualmente denominada Petrobras Argentina S.A.— en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12539-203-2011 y en consecuencia de la Resolución N° 68/2018, dictada por la Aduana de San Lorenzo, en el expediente SIGEA N° 13289-31872-2011.

2. Declarar operada la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

3. Costas a la demandada vencida.

Así voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

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

1. Declarar la nulidad de los Cargos tributarios Nros. 3023 al 3037 del 2011, formulados contra la firma Petrobras Energía S.A. —actualmente denominada Petrobras Argentina S.A.— en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12539-203-2011 y en consecuencia de la Resolución N° 68/2018, dictada por la Aduana de San Lorenzo, en el expediente SIGEA N° 13289-31872-2011.

2. Declarar operada la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

3. Costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.07 14:56:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.07 17:54:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 17:54:46 -03:00