Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73638277-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Julio de 2025

Referencia: TFN Nº 31.413-A; YPF SA; Sentencia

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo Garbarino, y Christian González Palazzo, para resolver el Expediente **Nro. 31.413-A**, caratulado **“YPF S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 10/23 se presenta por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución AD RIOG N° 118/2012, dictada en fecha 16 de mayo de 2012, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-17533-2009, que confirma los Cargos FE N° 70 y 71 del año 2009, mediante los cuales se reclama el pago de U$D 5.787,43.- en concepto de recalculo de intereses.

Explica que, mediante los permisos de embarque involucrados en autos, documentó la exportación de gas butano (NCM 2711.13.00). Que a la fecha de su oficialización, el precio internacional informado por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización superaba el valor de referencia estipulado en la Resolución MEP 127/08. Señala que los derechos de exportación correspondientes a los embarques, se liquidaron y pagaron conforme la fórmula que resulta automáticamente liquidada por el Sistema Informático María (SIM), de acuerdo a la fórmula estipulada en la resolución citada. Posteriormente, la Dirección Regional Aduanera Comodoro Rivadavia consideró que el precio internacional utilizado por el SIM resultaba incorrecto, al no ser el correspondiente al día de la oficialización de los permisos en cuestión. Que ello motivó los Cargos Nros. 70 y 71 del 2009, por diferencias de derechos de exportación. Realiza un desarrollo del marco legal aplicable. Señala que la Resolución N° 127/2008 determina para el pago de los derechos de exportación sobre el GLP, una fórmula de fijación de alícuota cuando los precios internacionales superen o igualen al valor de referencia allí indicado. Determina, asimismo, que cuando el precio internacional es inferior al valor de referencia, se aplicará una alícuota del 45%; y también estipula que a los efectos de aplicar el valor del precio internacional, la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización (dependiente de la Subsecretaría de Combustibles de la Secretaría de Energía del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios) informará diariamente a la Aduana los precios internacionales de las mercaderías en cuestión. Afirma que, en la práctica, la Secretaría de Energía informa diariamente las cotizaciones internacionales a la DGA a efectos de que, en el caso en que supere o iguale los valores de referencia, ésta las cargue en el Sistema María y puedan, así, liquidarse correctamente las alícuotas de las posiciones arancelarias (PA) involucradas en las resoluciones mencionadas. Manifiesta que la

Aduana carga diariamente en el SIM las cotizaciones, las que resultan aplicables a los Permisos de Embarque (P.E.) que se oficialicen al día siguiente. Señala que, mediante los cargos cuestionados, el servicio aduanero pretende el pago de la diferencia de derechos resultante del mayor valor producto de la comparación entre la cotización internacional del día de oficialización y el valor proporcionado por la Secretaría de Energía el mismo día, o del día anterior. Agrega que el reclamo pretende sustentarse en lo dispuesto en la mencionada Resolución MEyOP N° 127/08, en cuanto indica que corresponde considerar la información diariamente proporcionada por la Secretaría de Energía. Puntualiza que la correcta lectura del artículo 728 del Código Aduanero impone considerar que corresponde aplicar la alícuota determinada y cargada en el SIM por el servicio aduanero del día del registro del P.E., teniendo en cuenta la última cotización proporcionada diariamente por la Secretaría de Energía, que usualmente resulta ser la cotización correspondiente a uno o dos días anteriores. Indica que ello no es susceptible de revisión por parte del Fisco, habida cuenta que dicha cotización es brindada por la referida Secretaría -conf. art. 6 de la Res. 127/08-. Señala que no hay, a diferencia de lo establecido por la Resolución N° 394/07, una cotización diaria del producto, sino que resulta aplicable la que diariamente informa la Secretaría de Energía. Expresa que la posición asumida por la Región Aduanera de Comodoro Rivadavia es de imposible cumplimiento, toda vez que deviene inviable poder conocer la cotización del producto a primera hora de la mañana, que luego la Secretaría de Energía la comunique a la Aduana, para que ésta la cargue en el sistema informático y que así el declarante pueda liquidar los derechos conforme a esa cotización, destacando que la cotización se conoce al final del día. Sostiene que la modificación ulterior de todas las declaraciones se opondría al principio de inalterabilidad de la declaración comprometida, establecido por el artículo 321 del Código Aduanero. Destaca que la revisión de la liquidación que el propio sistema SIM generó, vulnera el principio de los actos propios, y alega que corresponde aplicar en el caso la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto al efecto liberatorio del pago. Concluye que la alícuota fue fijada por la propia Aduana en el SIM, de acuerdo a las cotizaciones informadas por la Secretaría de Energía a las que los exportadores no tenían acceso y de conformidad con la interpretación volcada por el Director General. Cita jurisprudencia. Rechaza el reclamo de intereses. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 32/37 vta., se presenta el Fisco y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los hechos invocados y/o documentación acompañada que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa. Afirma que los argumentos esgrimidos por la apelante, resultan improcedentes a los fines de satisfacer su pretensión. Destaca que en las presentes actuaciones se ha detectado un pago menor al que correspondía, lo cual no extingue la obligación tributaria. Que la Aduana se encuentra facultada para efectuar las revisiones de las actuaciones y formular liquidaciones y cargos. Que las operaciones en cuestión se llevaron a cabo mediante la modalidad de precio revisable, por lo que el vencimiento del pago de la obligación tributaria operó a los quince días del asiento documental e informático de la operación. Que el pago fue insuficiente por cuanto el tipo de cambio utilizado no era el correcto. Que resulta claro que el art. 728 del C.A. fija el momento imponible de la operación. Y que la exportadora puede voluntariamente regularizar la situación integrando la suma faltante para que el pago sea total y posea entidad para extinguir la obligación tributaria. Que ello no colisiona con la inalterabilidad de la declaración aduanera prevista en el art. 322 del C.A. Afirma que resulta improcedente lo manifestado en relación al funcionamiento del sistema informático MARIA. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, con costas a la recurrente.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-17533-2009 se inicia a fs. 1/9 con la impugnación de los Cargos FE 70 y 71/2009. A fs. 16/35 obran copias de los P.E. 08 049 EC01 000415 K y 08 049 EC01 000454 N, involucrados en autos, de los referidos Cargos, de las Notas (SE FEVE) Nros. 77/09 y 76/09, y de las Notas

D.N.R. y C. nros. 516 y 579 del año 2008. Conforme constancias de fs. 36/40, la recurrente fue notificada de los cargos formulados en fecha 26 de junio de 2009. A fs. 46/50 se emite el Dictamen N° 156/2012 (AD RIOG). Finalmente, a fs. 51/56, se dicta la Resolución N° 118/2012 (AD RIOG), apelada en la especie.

IV.- Que corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución (AD RIOG) Nro. 118/2012, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por la firma YPF S.A., contra los cargos formulados en concepto de diferencia de derechos de exportación.

Que, mediante las Notas (SE FEVE) nros. 77/09 y 76/09, la Sección Fiscalización y Valoración de Importación cruzó la información relativa a las alícuotas aplicadas por el SIM al momento de la oficialización de las destinaciones en trato, y las cotizaciones informadas por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización; es así como se detectó que los montos informados por esta Dirección superaban a los declarados en los P.E. involucrados en la litis. Atento a ello, se aplicó la fórmula del artículo 3 de la Resolución MEP N° 127/08, a los fines de recomponer las diferencias de valor y los intereses resarcitorios suscitados al efecto.

Que la mencionada resolución, en su artículo 6, establece que “La Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, dependiente de la SUBSECRETARIA DE COMBUSTIBLES DE LA SECRETARIA DE ENERGIA DEL MINISTERIO DE PLANIFICACION FEDERAL, INVERSION PUBLICA Y SERVICIOS, informará diariamente a la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, los precios internacionales de las mercaderías comprendidas en el Anexo que se deberán aplicar a los fines de calcular los derechos de exportación”.

Que la controversia suscitada radica entonces en que el servicio aduanero consideró que la alícuota de derechos de exportación y el coeficiente de derechos incluidos determinados, con ajuste a la Resolución N° 127/08, resulta ser diferente a lo declarado.

Que cabe señalar que no se encuentra controvertido que el SIM liquidó los derechos sobre el precio internacional informado por la Secretaría de Energía, correspondiente al día anterior al de la fecha de oficialización de los permisos de embarque involucrados; la cuestión gira en torno a la alícuota aplicada al momento de liquidarse los derechos de exportación.

Que el Código Aduanero, en su artículo 728, 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 artículos 726 y 727”.

Que, a su vez, el artículo 726 del citado texto legal dispone que “es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo”.

V.- Que, bajo tales premisas, la cuestión principal radica en determinar si, como sostiene la apelante, corresponde la aplicación de la alícuota liquidada por el SIM al momento del registro de cada una de las destinaciones, sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía (cotización del día anterior) o, si procede la aplicación de la alícuota del día de la fecha de registro, como afirma la aduana.

Que la recurrente articula sus defensas en el hecho de que los derechos fueron liquidados y pagados conforme la alícuota generada por el SIM sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía –datos

que la propia Aduana carga en el sistema-, invocando lo dispuesto en el artículo 728 del Código Aduanero, la inalterabilidad de la declaración aduanera, el efecto liberatorio del pago, y sostiene que la DGA ha vulnerado la doctrina de los propios actos, citando jurisprudencia al respecto.

VI.- Que de la compulsa de actuaciones administrativas acompañadas a la causa surge que la actora documentó, mediante los despachos 08 049 EC01 000415 K y 08 049 EC01 000454 N, la exportación a consumo de gas butano, correspondiente a la posición SIM 2711.13.00.000C, con destino a Chile, bajo el régimen previsto en la Resolución MEyP N° 127/08.

Que, como fuera mencionado anteriormente, al efectuarse el cruce de información entre la alícuota documentada en el SIM y la determinada en función de las cotizaciones informadas por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización, dependiente de la Secretaría de Energía y, teniendo en cuenta lo establecido por la Resolución citada, se detectaron diferencias en relación a los derechos de exportación, conforme se determina en las Notas (SE FEVE) Nros. 77/09 y 76/09 de la Sección Fiscalización obrantes a fs. 24/25 y 34/35 de las act. adm.

Que, sobre la base de dichos informes, en el mes de junio de 2009, se formularon los Cargos cuestionados, en concepto de diferencia de derechos de exportación, por considerar incorrecto el precio internacional tenido en cuenta para el cálculo de alícuota de los referidos derechos de exportación. Según las fechas de oficialización de los P.E. involucrados en autos, se tomaron en cuenta los precios internacionales informados por medio de las Notas D.N.R. y C. Nº 516 (ver fs. 21/22 act. Adm) y Nº 579 (fs. 31/32 act. adm.).

Que el artículo 3 de la Resolución MEyP 127/08 prevé que para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias que figuran en el Anexo adjunto a la presente medida (entre las que se encuentra la P.A. 2711.13.00) y para el caso de que el precio internacional supere o iguale el valor de referencia, la alícuota del derecho de exportación se calculará de acuerdo a la fórmula que allí establece. Por su parte, su artículo 6 dispone que “La Dirección Nacional de Refinación y Comercialización informará diariamente a la Dirección General de Aduanas, los precios internacionales de las mercaderías comprendidas en el Anexo que se deberán aplicar a los fines de calcular los derechos de exportación”.

Que, asimismo, el artículo 728 de la ley 22.415 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”. A su vez, el artículo 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.

Que, por el artículo 9, apartado 2, inciso d), del Decreto N° 618/97, le corresponde a la DGA “efectuar la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación ante las aduanas, de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones y reintegros que correspondieren”. Y que, en ejercicio de esta facultad, es que la Aduana ha formulado los cargos que ahora se discuten.

VII.- Que, sin perjuicio de lo resuelto por esta Sala en las causas caratuladas PAN AMERICAN ENERGY LLC. SUCURSAL ARGENTINA (Exptes. nros. 31.003-A y 31.019-A), como así también en el precedente PETROLERA TDF COMPANY S.R.L. (Expte. nro. 31.525-A), la existencia de jurisprudencia consolidada dictada por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal – en las que se han resuelto situaciones analogas (PAN AMERICAN ENERGY LLC c/ DGA, Expte. 30178/2011; TOTAL AUSTRAL SA c/ DGA

s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, Expte. 31360/2016; entre otros) – me persuade a modificar mi postura en el voto in re WINTERSHALL ENERGÍA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación (Expte. Nro. 31.509-A), y a suscribir a la propuesta mayoritaria de esta Sala en el precedente citado, merced a estrictas motivaciones de rigurosa celeridad adjetiva y economía procesal, con el mero propósito de evitar un estéril dispendio jurisdiccional, incompatible con el adecuado servicio de justicia.

VIII.- Que, dicho esto, si bien la Aduana se encuentra facultada para efectuar revisiones en aquellos casos en que las dificultades y erróneas liquidaciones se originan en una deficiente operatividad, cualquiera fuera su origen, del sistema informático utilizado por la Aduana, y/o de las comunicaciones con la Secretaría de Energía, cierto es que la recurrente ha abonado la alícuota que fuere determinada conforme el coeficiente aplicable en las destinaciones, liquidada por el SIM sobre la base del precio internacional informado por la Secretaría de Energía al día de efectivizar el registro de los permisos de embarque.

Que esa deficiente operatividad del sistema informático – denunciada por la apelante y reconocida por la Aduana –, con las consecuencias que ello acarrea, no puede imputarse como un incumplimiento por parte de la firma exportadora, quien ha cumplido con el procedimiento previsto por la normativa citada, por lo cual *(...) la contribuyente pudo considerarse razonablemente liberada de su obligación tributaria al haber efectuado un ingreso adecuado al sistema informático; y la aduana no puede invocar el error en su favor pues, en este aspecto, 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, circunstancia que no ha sido invocada en la especie (PAN AMERICAN ENERGY LLC (SUC*

ARGENTINA) C/DGA, Sala IV, Expte. 30178/2011).

Que, sentado lo anterior, propicio que se revoque la resolución aduanera, dejandose sin efectos los Cargos impugnados por la firma apelante.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución (AD RIOG) N° 118/2012, dictada el 16 de mayo de 2012, en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-17533-2009 y, por ende, los Cargos FE N° 70 y 71 del año 2009, allí dispuestos. Costas al Fisco.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución (AD RIOG) N° 118/2012, dictada el 16 de mayo de 2012, en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-17533-2009 y, por ende, los Cargos FE N° 70 y 71 del año 2009, allí dispuestos. Costas al Fisco.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Juan Patricio Cotter (20-20410463-9). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la

Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.04 17:19:39 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.08 02:11:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.08 02:11:34 -03:00