23503/2023 OLEAGINOSA MORENO HNOS SA (TF 43821239-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
Buenos Aires, agosto de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por resolución del 30/5/22, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría:

i) revocó la resolución 26/21 dictada por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental en la actuación SIGEA 18011-40-2016 y, por consiguiente, dejó sin efecto los cargos suplementarios 70 y 71 del 2016, formulados por considerarse aplicables las alícuotas de derechos de exportación emergentes de las actas de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo (UEIM) correspondientes a las fechas de registro de las destinaciones 16057EC03000149Y y 16057EC03000151H, con arreglo a la fórmula de cálculo prevista por el decreto 1719/12;

ii) impuso las costas al Fisco Nacional (v. pp. 335-357 de la versión digital del expediente TF 43821239-A, remitida con el oficio del 24/5/23).

Para decidir de esa manera, en lo que aquí interesa, recordó que la actora consideraba aplicables a dichas operaciones la alícuota móvil que proveyó el Sistema Informático Malvina (SIM) para la posición arancelaria 3826.00.00 (biodiesel) al momento de registrar las operaciones en trato (4,05%), mientras que la DGA oponía, en sustento de los cargos en discusión, que debían aplicarse las alícuotas más altas determinadas conforme a las señaladas actas de la UEIM (nominal del 6,84% y efectiva del 6,40%), aun cuando no estuvieran publicadas ni incorporadas al SIM.

Señaló que el artículo 726 del Código Aduanero "*en su correcta lectura jurídica, establece que los derechos de exportación se determinan (conjunción de todos sus elementos esenciales: hecho imponible, valor imponible, alícuota, lugar, etc.) en el momento imponible normativamente previsto (que es, en sí mismo, un elemento esencial, el temporal) conforme el sistema normativo integral que los regula, vigente al momento del registro de la solicitud de exportación. En ese mismo momento… ocurre la intervención de los diferentes sujetos del proceso determinativo tributario quienes constituyen, también, en términos jurídicos, otro de los elementos esenciales del hecho imponible…*". Agregó, en igual sentido, que "[c]*uando el art. 726 usa la expresión `norma vigente´ que establece el derecho de exportación, está empleando una expresión genérica que refiere a todo el sistema normativo que confluye, en el momento del hecho imponible, para la determinación del derecho de exportación*".

En ese entendimiento, indicó que el hecho de que, a la fecha de oficialización de las operaciones, la UEIM hubiese determinado una alícuota con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2º del decreto 1719/12, no significaba que aquélla tuviese "vigencia" en los

#37851700#378610382#20230808111432186

términos de los artículos 726 y 728 del Código Aduanero, pues restaba aún, bajo el sistema integral de normas que regulaban la configuración del elemento alícuota de los derechos de exportación, que la misma UEIM informase el nuevo porcentaje a la DGA (art. 2º, *in fine* del decreto 1719/12), para que ésta última, al amparo de las normas del Código Aduanero y aquéllas que regulan el SIM, le otorgase efectiva vigencia.

Sostuvo así que la alícuota computada por el SIM al momento de registro de las exportaciones era la vigente en los términos de los artículos 726 y 728 del Código Aduanero, y que su pretendida "actualización" recién podía reputarse cumplida, legal y reglamentariamente, una vez finalizado el procedimiento que se iniciaba con la información brindada por la UEIM y su posterior incorporación al SIM.

Rechazó el argumento de la DGA, consistente en que el contribuyente debió conocer que regía una nueva alícuota por su pertenencia al sector exportador, en la inteligencia de que ello importaba transferirle una carga propia del servicio aduanero en el proceso determinativo.

Precisó que la publicación de las alícuotas no tenía como destinatario al contribuyente, sino que su finalidad normativa era ponerlas en conocimiento de la DGA, pues era la Administración quien tenía la carga de su incorporación al SIM.

Puso énfasis en que "[n]*o puede cohonestarse judicialmente que la DGA –como representación del estado y de la ejemplaridad que debería presidir su actuación– se valga de un error propio, o de la ineficiencia de otra repartición, en la carga tempestiva en el SIM para obligar, luego, a los contribuyentes a soportar el costo fiscal de dicho error –ajeno a ellos–, obligándolos a aplicar a posteriori la alícuota que el propio SIM no aplicó en el momento imponible establecido por el CA para la determinación de los derechos*".

Finalmente, consideró que la alícuota tampoco podía quedar suspendida en el tiempo y sujeta a revisión retroactiva bajo los "*vaivenes interpretativos de la DGA, máxime cuando el derecho de exportación resultante de su aplicación fue íntegramente pagado, conforme fue determinado y exigido por el servicio aduanero al exportador, de consuno con el integral régimen normativo aplicable, cuyos términos operativos y estrictos no pueden soslayarse o modificarse en perjuicio del contribuyente*".

2º) Que, disconforme con la decisión, el 9/8/22, interpuso apelación el **Fisco Nacional**, que se concedió el 25/8/22, se fundó el 1/9/22 y fue replicada el 14/9/22 (v. pp. 375, 379, 392-417 y 432-454, expte. cit.).

En sustancia, insistió en que la alícuota liquidada por el SIM para las destinaciones involucradas en el caso no fue la que fijaba la normativa vigente al momento de registro de los permisos de embarque, como lo exigen los artículos 726 y 728 del Código Aduanero, por lo que se encontraba habilitado para reclamar lo

ingresado en menos, en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 9º, apartado 2, inciso d, del decreto 618/97.

Cuestionó que los vocales que conformaron la mayoría hubieran establecido –a su entender, sin mayor fundamentación– que el acta confeccionada por la UEIM constituyó un mero acto preparatorio dentro del sistema de determinación de alícuotas y que la modificación recién cobró "efectiva vigencia" a partir de su carga en el SIM.

Agregó que el tribunal de origen había tergiversado la inteligencia del artículo 728 del Código Aduanero y que la actora no pudo desconocer que sus destinaciones estaban sometidas al sistema de alícuotas móviles del decreto 1719/12, por lo que era inapropiado considerarla liberada de su obligación tributaria. Citó jurisprudencia en apoyo de su interpretación.

A su vez, insistió en que "*la alícuota cargada en el SIM no era la vigente para esa quincena, dado que se informó y cargó tardíamente por demoras no imputables a* [su] *mandante; y por tal motivo resulta procedente la generación de los Cargos atento que la alícuota aplicable es determinada por la normativa que rige en ese momento (conforme establece el artículo 726 del Código Aduanero) -en este caso el Decreto 1719- y no por su carga en el SIM*".

En síntesis, adujo que "el caso de autos se trató -en definitiva- de una dificultad operativa, que impedía o dificultaba que las alícuotas que fijaba la UEIM se comunicaran a la aduana y se aplicaran a las exportaciones en el mismo día en que eran fijadas. Y éste es uno de los casos en que las facultades del artículo 9, apartado 2, inciso d) del Decreto N° 618/97 debe ejercerse".

3º) Que, el 25/8/22, se regularon los honorarios de la representación letrada de la parte actora, los que fueron apelados por bajos el 29/8/22 y por altos el 5/9/22. Los recursos se concedieron el 30/8/22 y el 7/9/22, respectivamente. A su vez, los traslados fueron contestados el 12/2/23 y el 7/2/23, respectivamente (v. pp. 377-379, 384-385, 390, 422-427, 429, 463-470 y 475-480, expte. cit.).

4°) Que, el 12/7/23, dictaminó el Fiscal General sobre la competencia de la Cámara y el planteo de inconstitucionalidad deducido en subsidio por la parte actora, con lo que quedaron las actuaciones en estado de resolver.

5º) Que no es materia de controversia en estos autos que, al registrarse las operaciones documentadas mediante los permisos de embarque 16057EC03000149Y y

16057EC03000151H, se determinaron y abonaron los derechos de exportación previstos por el decreto 1719/12, que eran automáticamente liquidados por el SIM.

En concreto, el artículo 1º del decreto 1719/12 establecía que la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria 3826.00.00 debía determinarse según la siguiente fórmula: "DE (expresado como %) = { (PR - CRCTE) * 100/ CRCTE}. Donde: DE = Alícuota del Derecho de Exportación; CRCTE= Costos totales más retorno sobre el capital total empleado; PR= Precio de Referencia".

Por otra parte, el artículo 2° disponía que la UEIM, creada por la resolución conjunta 438 del Ministerio de Economía y Finanzas, 269 del Ministerio de Industria y 1001 del ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, era 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".

6º) Que, a su vez, se halla fuera de discusión que, a la fecha de registro de las destinaciones aquí involucradas, "*la alícuota cargada en el SIM no era la vigente para esa quincena, dado que se informó y cargó tardíamente"*, según fue reconocido por el recurrente, alegando demoras que no le eran imputables (v. expresión de agravios del Fisco Nacional).

7º) Que, en otras causas sustancialmente análogas a la presente, en que también se hallaba fuera de discusión que el SIM había computado una alícuota de derechos diferente de la que debía tomarse con arreglo a la reglamentación vigente a la fecha de registro de las operaciones, esta Sala interpretó que los contribuyentes pudieron considerarse razonablemente liberados de sus obligaciones tributarias al haber efectuado ingresos acordes a lo liquidado por el sistema informático. 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).

Este criterio ha quedado firme tras la desestimación de los recursos extraordinarios federales deducidos por el Fisco Nacional, entre otras, en la causa registrada en *Fallos*: 345:98; y se asienta sobre inveterada jurisprudencia de la Corte que afirma que el error en el 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:* 284:232 y sus citas; entre otros); como así

también, que el Estado no podría invocarlo 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 a aquél por el descuido o ineficacia en la percepción de la renta (*Fallos:* 209:213; 258:208; 259:382; 264:124).

En esas condiciones, tratándose en el caso de un error admitido por el servicio aduanero y de difícil detección por parte del contribuyente, corresponde interpretar que aquél quedó liberado de su obligación tributaria con las sumas que abonó de buena fe, de acuerdo con la alícuota oportunamente informada por la UEIM y que aplicaba el servicio informático (en igual sentido, cfr. esta Sala, causa 17240/23 "Oleaginosa Moreno Hnos. SA (TF 44912502-A) c/ DGA" sent. del 16/5/23).

Por lo tanto, se desestima el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y se confirma la decisión del 30/5/22; con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

8º) Que resta tratar las apelaciones deducidas contra el auto regulatorio del 25/8/22.

En su apelación, la representación fiscal cuestionó el tipo de cambio que se había adoptado en la resolución apelada para determinar el monto del litigio, y pidió que se tomase el correspondiente a la fecha de interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Por otra parte, impugnó la inclusión de los intereses en la base regulatoria, pero sin esgrimir errores de cálculo ni impugnar puntualmente las fechas y alícuotas tenidas en cuenta en el pronunciamiento. Por su parte, los letrados de la parte actora consintieron expresamente la base que se tomó en cuenta en el auto regulatorio, es decir, $62.767.352,23 (comprensivos del capital y los intereses hasta la fecha de la sentencia; v. p. 384, expte. cit.).

En atención a los planteos formulados, ante todo, corresponde señalar que esta Sala ha interpretado que, para establecer la base regulatoria de los honorarios en casos como el de autos, en los que se cuestionan cargos por tributos aduaneros que se determinan en dólares estadounidenses (arg. art. 20, ley 23.905), resulta equitativo estar a la cotización de la moneda vigente al momento de interposición de la acción (17/5/21, v. p. 1, expte. cit.); que ya fue tenida en cuenta para determinar el monto del litigio y abonar la tasa de actuación (cfr. causa 15539/19 "Wintershall Energía SA c/ DGA", sent. del 17/2/20, entre muchas otras).

Por otra parte, se tiene dicho que, en el supuesto de labores profesionales efectuadas bajo la vigencia de la ley 27.423, corresponde incluir en la base regulatoria los intereses devengados durante el transcurso del pleito, con arreglo a lo que

expresamente prevé el artículo 24 de la norma (cfr. esta Sala, causa 32765/99 “ENTEL (EL) c/ Telefónica de Argentina SA s/ contrato administrativo”, resol. del 22/3/22).

En este marco, para regular los honorarios debe tomarse como base la suma de **$47.266.326,92**, equivalentes a 4818 UMA a la fecha de la regulación.

Capital: U$S157.698*94,13 (TC 17/5/21)= $14.844.112,74
Intereses resarcitorios del 27/12/16 al 30/5/22= $32.422.214,18
Total: $47.266.326,92 / 9.811 (cfr. ac. CSJN 25/22)= 4818 UMA

Sobre esa base, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión en debate, el resultado obtenido y el monto del asunto; y atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada por Adrián M. Míguez en carácter de patrocinante en la defensa de la actora, durante tres etapas del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **REDUCIR** los honorarios regulados a su favor a la suma de $11.912.208 –equivalentes a la cantidad de 616 UMA– (arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, 58 inc. a, y ccdtes. de la ley 27.423, y acordada CSJN 19/23).

Siguiendo idénticas pautas, corresponde **REDUCIR** a la suma de pesos $4.757.148 –equivalentes a la cantidad de 246 UMA– los honorarios de Patricia E. Feliciano, por su actuación en carácter de apoderada en la defensa de la actora, durante tres etapas del proceso.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley de arancel, corresponde **REGULAR** en la suma de $3.577.530 –equivalentes a la cantidad de 185 UMA– los emolumentos de Adrián M. Míguez, y en la suma de $1.431.012 –equivalentes a la cantidad de 74 UMA– los de Patricia E. Feliciano, por su actuación en esta instancia en el respectivo carácter de patrocinante y apoderada de la parte actora (cfr. contestación de agravios).

Se deja constancia que las regulaciones que anteceden deberán cancelarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423, y que no incluyen el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso- deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales intervinientes frente al citado tributo.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1°) Rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la decisión del 30/5/22; con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

2°) Reducir la regulación de honorarios del 25/8/22 y fijar los de esta instancia del modo que surge del considerando 8º.

Regístrese, notifíquese –a las partes y a la Fiscalía General– y **pasen los autos al Representante del Fisco** a fin de que se expida sobre la liquidación y pago de la tasa de

Fecha de firma: 08/08/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37851700#378610382#20230808111432186

justicia a cargo de la parte demandada, toda vez que se configura el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada CSJN 20/92.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 08/08/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37851700#378610382#20230808111432186