CAF 46942/2023/CA1; BUNGE ARGENTINA SA (TF 20281321-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia del 28/6/23 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"– resolvió revocar la resolución apelada, con costas.

Expuso que la causa versó acerca de la impugnación planteada por Bunge Argentina SA –en adelante, "BASA"– contra la resolución RESOL-2021-16-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD dictada por la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, que había confirmado los cargos FE 305 a 319/15.

Luego de reseñar los argumentos esgrimidos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, mencionó que la representación fiscal acompañó las actuaciones administrativas en diferentes archivos y en distintas oportunidades, lo cual –explicó– conllevaría a que se las describiera en el orden en que fueron vinculadas.

A partir de este suceso, especificó el contenido de los siguientes documentos: IF-2021-43038162-APN-DTDUGM; IF-2021-43038958-APN-DTDOCM; IF-2021-43040396-APN-DTDOGNI; F-2021-43041264-APN-DTDMIGM; F-2021-43042762-APN-DTDMIGM y F-2021-43043017-APN-DTDUCM.

Declaró que el asunto a dirimir consistió en examinar si se ajustó a derecho la resolución de la DGA que había rechazado la impugnación dirigida contra los cargos 305 –PE 14057EC01003848T–; 306 –PE 14057EC01003858U–; 307 –PE 14057ECO3000846Z–; 308 –PE 14057ECO3000847R–; 309 –PE 14057ECO3000848S–; 310 –PE 14057ECO3000849T–; 311 –PE 14057ECO3000850L–; 312 –PE 14057ECO3000851M–; 313 –PE 14057ECO3000852N–; 314 –PE 14057ECO3000853Y–; 315 –PE 14057ECO3000854P–; 316 –PE 14057ECO3000855Z–; 317 –PE 14057ECO3000856R–; 318 –PE 14057ECO3000857S– y 319 –PE 14057ECO3000858T–, todos

concernientes a operaciones de exportación para consumo de biodiesel, a cuyo respecto BASA liquidó los derechos aduaneros aplicando la alícuota contenida en el sistema informático María –en adelante, "SIM"– a la fecha de oficialización de cada destinación.

Explicó que el servicio aduanero, a través de la División Minería y Combustibles, del Departamento de Valoración y Comprobación Documental de Exportaciones, sostuvo que las alícuotas aplicadas fueron inferiores a las correspondientes, de conformidad con lo dispuesto en el decreto 1719/12.

Puso de relieve que el servicio aduanero reconoció la existencia de un error en el SIM, que habría obedecido a inconvenientes operativos, y que la actora negó que le resultara oponible.

Afirmó que en los considerandos del decreto 1719/12, aplicable a las operaciones en trato, se aludió a la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo –"UEIM"– y a la alta volatilidad de los precios del aceite de soja, principal insumo para la producción de biodiesel, lo cual motivó el desarrollo de una fórmula de cálculo móvil de los derechos de exportación para aquélla mercadería. Explicó que el artículo 2° del reglamento disponía que la UEIM "*... será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal...*" los importes que conformaban la fórmula y encargada de "*... informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación...*".

En este mismo orden de cosas, citó y transcribió segmentos del artículo 728 del Código Aduanero.

Precisó que la contienda se concentró en determinar si era correcta la aplicación de la alícuota adoptada por el SIM para liquidar los tributos vinculados con las operaciones en cuestión, teniendo en consideración que, la propiciada por la demandada contenía una diferencia porcentual mayor.

Destacó que la División Arancel Informático, al propiciar la formulación de los cargos, señaló que: "Lo peticionado obedece a que el Derecho de Exportación para la NCM en trato, fueron

informadas extemporáneamente por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo" (cfr. fs. 6 de la actuación SIGEA N° 12123-66-2014).

Aseveró que la DGA no controvirtió el hecho de que el SIM liquidó los gravámenes conforme con la alícuota que se hallaba cargada.

En orden a resolver el entuerto, y convalidando la posición asumida por la firma exportadora, sostuvo que, si el Estado implementó el SIM, debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias. Además, afirmó que la firma contribuyente pudo considerarse razonablemente liberada de su obligación tributaria.

Asimismo, invocó la doctrina jurisprudencial referida al efecto liberatorio del pago.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada, apelando y expresando agravios el 28/8/23, recurso concedido el 12/9/23 y contestado por la contraria el 25/9/23.

En su memorial, la DGA, luego de efectuar una reseña de los hechos que identifican al caso, indica que tan sólo aplicó lo establecido en los artículos 726 y 728 del Código Aduanero –"CA"–, destacando que el pago efectuado por la actora carece de efecto liberatorio, dado que su importe fue inferior al debido. Además, niega que la firma pueda argüir desconocimiento acerca de la obligación fiscal a su cargo.

Señala que la actuación del servicio aduanero se fundó en lo normado en el decreto 618/97 y en los artículos 348 y 1018 apartado 2° del CA.

Afirma que el pago de los derechos de exportación efectuados por la actora fue inferior al correspondiente, en tanto no se ajustó a lo dispuesto en el artículo 792 del CA).

Expone que los derechos de exportación deben liquidarse y abonarse con ajuste a las pautas vigentes al momento del registro de cada operación.

Aduce que el pago liberatorio es el que se ajusta a los términos de la obligación, y que la extingue en toda su amplitud.

Informa que la causa-fuente de la obligación es la ley, de donde no cabe pretender un derecho más allá de lo que ella reconoce; de ahí que, si el sistema informático aplicó una cotización equivocada –y la firma abonó un importe menor–, la DGA puede y debe reclamar su pago. Invoca el principio de seguridad jurídica.

Destaca que BASA conocía el régimen a cuyo amparo efectuó la operación en cuestión.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal, y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

IV. Asimismo, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, *in re* "*Schmid, Walter Edmundo*", del 26/10/84; "*Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA*", del 21/9/06; "*Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 16/12/20, entre otras; en igual sentido, Sala IV, causa CAF 41.776/2023, "*La Meridional Compañía Argentina de Seguros SA (TF 31654-A) y otro c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 05/12/23).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en

virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in re* "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "*Holgado, Alejandra Marcela (TF 26455-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, entre muchos otros; en igual sentido, Sala IV, "*La Meridional Compañía Argentina de Seguros SA*", fallo cit.).

V. Sentado lo que antecede, se desprende de la lectura de las actuaciones –lo cual incluye a las actuaciones administrativas; todo acompañado en formato digital a través del Sistema Lex 100, en dos "*DEO*" separados–, que en autos se debate el alcance del ingreso de los derechos de exportación efectuado por la firma actora; esto es, si el pago cumplió con el requisito de integridad.

El origen del asunto, que posiciona a BASA y a la DGA en ángulos opuestos, estriba en el hecho de que, al oficializarse las destinaciones de exportación de la mercadería correspondiente a la PA 3826.00.00 –biodiesel– de la NCM, y de liquidarse los derechos aduaneros correspondientes, el SIM no adoptó la alícuota vinculada con la fórmula que, al momento de los hechos, tenía vigencia (cfr. decreto 1719/12).

En este marco, no se encuentra en discusión el pago de los derechos aduaneros, en el *quantum* –claro está– que surgía de la liquidación del SIM.

Agotada la instancia administrativa y elevada la cuestión al examen por parte del TFN, se revocaron los cargos impuestos por el servicio aduanero, centralmente con sustento en la razonable comprensión de que la firma pudo considerarse liberada de su obligación tributaria, en orden al principio general del efecto liberatorio del pago.

Apelada que fuera la sentencia de ese tribunal, corresponde que esta Alzada lleve a cabo la tarea revisora que le compete.

VI. Frente al cuadro descripto, es del caso destacar 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). Es 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 (CSJN; Fallos: 284:232).

Así pues, si el Estado implementó el SIM, necesariamente debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias operativas.

VII. En orden a lo que se viene exponiendo, recientemente, 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, en la que se debatió, examinó y resolvió un asunto que guarda semejanza con el de autos, esta Sala expresó que las conclusiones alcanzadas en la causa "*Pan American Energy LLC Suc. Argentina*" –referida en el considerando precedente–, resultan aplicables en el debate concerniente a la alícuota aplicable en los términos del decreto 1719/12.

Es que, al igual que había sucedido en aquél caso, en el *sub lite* el Jefe de la División Arancel Informática informó que: "*... el Derecho de Exportación correspondiente a la NCM en trato, fueron informadas extemporáneamente por la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo...*" (v. Nota 327/14 DV ARIN, dirigida a la Dirección de Programas y Normas de Procedimientos Aduaneros. *DEO 12234185*, pág. 99), lo cual constriñe a considerar lo que establecía el decreto 1719/12, en el sentido de que la "UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO" … **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**" –resaltado aquí agregado–.

Queda así definido el aspecto temporal del término, de donde la alícuota del biodiesel sólo puede ser interpretada como que queda fijada y, por ende, resulta aplicable y exigible cuando se produce la conjunción de ambos extremos: *(i)* la práctica del cálculo según la fórmula que prevé la norma y, *(ii)* la información a los organismos correspondientes.

Esto último es lo que el servicio aduanero reconoce que sucedió tardíamente, en la ya citada Nota 327/14 (DV ARIN). Por ello, se colige que el tributo fue abonado conforme la alícuota que surgía del SIM, excluyendo la posibilidad de reclamarle cualquier diferencia. En el particular, se torna operativo el principio de unidad de acción estatal que gobierna a la organización administrativa nacional.

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).

VIII. En mérito de todo lo expuesto, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas a la vencida, por no hallarse razón para apartarse del principio general que gobierna la materia (cfr. art. 68 primer párrafo, CPCCN).

Por ello, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas.

Fecha de firma: 09/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA



#38516341#411076639#20240508154824427

En orden a las apelaciones interpuestas y fundadas por la demandada el 2/8/23 –contestada por el abogado Enrique Benítez Cruz el 10/8/23– y por los abogados Enrique Benítez Cruz y José Fernando Castelli –ambos el 4/8/23–, todos concedidos el 7/8/23, por considerar a los honorarios regulados en la sentencia del 1/8/23 altos y bajos, respectivamente, se impone recordar por de pronto que, tratándose de un supuesto de rechazo de la pretensión aduanera formulada en una serie de cargos por diferencia de tributos expresados en dólares estadounidenses, la base regulatoria se encuentra conformada por el importe reclamado (cfr. CSJN, Fallos: 308:2123; Causas E.285.XXII "*Tambone y cia. Ingeniería SRL c/ Municipalidad de Pehuajó*", del 27/12/90; C.110.XXIV "*Cañete, Leopoldo Ceferino y otros c/ Dirección Nacional de Vialidad*", del 6/10/92; R.189.XXIV "*Ramírez, Jorge Juan y otros c/ Gas del Estado*", del 6/4/93; Fallos: 317:50, voto de los señores Ministros Ricardo Levene (h) y Eduardo Moliné O´Connor; esta Cámara, Sala IV, 30/5/89, "*Ruiz, Raúl O. c/ Gobierno Nacional – Ministerio del Interior*" y esta Sala, Causa N° 10603/97, "*Asociación Técnico Constructora SA*", del 9/11/09; Causa N° 9435/01, "*Almiron*", del 4/6/10; Causa N° 29211/06, "*Flores Antonio*", del 6/9/11; Causa N° 6380/98, "*Desaci SA*", del 29/12/11; Causa N° 10802/08 "*Albornoz*", del 19/4/12; Causa N° 575/07; Causa N° 38564/96, "*ENTEL -en liquidación c/ Estructuras S.A.C.I.C.I.F.*", del 8/11/16 y Causa N° 60/1994, "*Llabres, Juan Carlos*", del 13/3/18, entre otros).

En el caso, dicho importe queda conformado por la cantidad en moneda extranjera requerida en la resolución RESOL-2021-16-E-AFIPDIVACD#SDGCAD, del 13/2/21, convertida a la paridad vigente al tiempo de practicarse la regulación, con más los intereses devengados desde la fecha de notificación de los cargos FE 305/2015 a 319/2015, hasta la de interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal (cfr., esta Sala, Causa N° 39177/2017, *in re* "*NIDERA SA (TF 31325-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 13/12/18).

Por consiguiente, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto (u$s 266.361,66 con más los intereses hasta la interposición del recurso ante el TFN: el 8/3/21), la calidad y eficacia de la tarea profesional y la etapa cumplida, **SE ESTABLECE** los honorarios del abogado Enrique Benítez Cruz, en su carácter de patrocinante de la actora, en **254,5 UMA**, que al día de la fecha equivalen a pesos doce millones cuatroscientos ochenta y nueve mil quinientos ochenta y siete con cincuenta–$ 12.489.587,50–, y los del abogado José Fernando Castelli, en su calidad de apoderado de la actora, en **101,8 UMA**, que al día de la fecha equivalen a pesos cuatro millones novecientos noventa y cinco mil ochocientos treinta y cinco –$ 4.995.835– (cfr. arts. 15, 16, 20, 21, 22, 24 y 51 de la ley 27.423 y Res. SGA 925/24).

Asimismo, por las tareas desempeñadas ante esta alzada **SE FIJAN** sus emolumentos del abogado Enrique Benítez Cruz, en su carácter de patrocinante de la actora, en **76 UMA**, que al día de la fecha equivalen a pesos tres millones setecientos veintinueve mil setecientos –$ 3.729.700– y los del abogado José Fernando Castelli, en su calidad de apoderado de la actora, en **30,54 UMA**, que al día de la fecha equivalen a pesos un millón cuatrocientos noventa y ocho mil setecientos cincuenta –$ 1.498.750,5– (art. 30 del arancel citado y Res. SGA 925/24).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de

jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 09/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38516341#411076639#20240508154824427