República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-112243646-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. EX-2020-53108617- -APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14ª nominación se encuentra vacante), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" EX-2020-53108617- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** El 12.08.2020 ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. interpone recurso de apelación (RE-2020-53106537-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución 159/20 (AD SALO), dictada en las actuaciones SIGEA 13289-30397-2012. Mediante dicha resolución la Aduana de San Lorenzo resolvió rechazar las impugnaciones oportunamente deducidas y confirmar los cargos 2981 al 3012, todos del año 2012. La actora relata los antecedentes del caso indicando que, entre otras actividades, se dedica a la producción agroindustrial de cereales y oleaginosas que comercializa en el mercado internacional y que, en el curso de sus operaciones durante los años 2007 a 2009, importó temporariamente porotos de soja desde Paraguay, para la elaboración de subproductos derivados (aceite y harina de soja) con destino a la exportación. Agrega que para la determinación de la base imponible (sobre la que se aplican los derechos de exportación) se declaró en cada caso el valor correspondiente de acuerdo con: los lineamientos del decreto 1330/04, el *Procedimiento de rebaja de insumos importados temporariamente en ocasión de la exportación* (en adelante el " *Procedimiento de Rebaja de Insumos*") establecido por el Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06, así como el instructivo circularizado por el servicio aduanero para aplicar el referido *Procedimiento*. Refiere que, sin embargo, la DGA formuló diversos cargos reclamando supuestas diferencias de derechos de exportación respecto a determinados permisos de embarque ("PE"). Procede luego a enumerar y detallar los fundamentos del recurso, manifestando que: **1)** el reclamo del servicio aduanero resulta nulo de nulidad absoluta por defecto de causa y motivación de la resolución apelada; **2)** la pretensión de mayores derechos de exportación respecto a las operaciones de autos resulta improcedente, técnica y jurídicamente; **3)** si el reclamo de la Aduana deriva de una nueva interpretación de las normas aplicables ello solo puede regir para el futuro, no para exportaciones pasadas; **4)** no corresponde abonar mayores tributos con fundamento en la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica S.A.", que sostiene la ilegitimidad de los derechos de exportación creados o modificados por normas extralegales, sin ratificación legislativa a la fecha del hecho imponible; **5)** la determinación de la deuda en dólares –con el aumento exponencial del tipo de cambio- y la

eventual aplicación de intereses resarcitorios, resultan en una repotenciación de la supuesta acreencia aduanera que se encuentra legalmente prohibida, agregando que la tasa de interés, con anterioridad a la Resolución 598/19, es ilegítima por no respetar el tope legal. Posteriormente se adentra en el desarrollo de cada uno de los fundamentos. Al detallar lo indicado en el **punto 1**, expresa que no se encuentran agregados a las actuaciones los PE ni los despachos de importación temporaria ("DIT"), como tampoco ningún documento que explique los cálculos que realizó el servicio aduanero para determinar la diferencia de tributos, lo que afecta seriamente su derecho de defensa y la validez del reclamo. Asimismo, plantea la prescripción de la acción del Fisco para determinar la diferencia tributaria atento a que, por la pandemia, no pudo tomar vista de las actuaciones. Se explaya luego *in extenso* sobre el **punto 2**, manifestando que la determinación de la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación se efectúo de acuerdo con lo establecido en el Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 y el decreto 1330/04. Indica que la producción de los dos subproductos que se exportan -aceite y harina de soja- se efectuaba mediante *un único procedimiento industrial* a partir del poroto de soja importado temporariamente, por lo que en ocasión de cada exportación debió descargarse la cantidad del insumo importado y deducirse el importe que le correspondía, teniendo en cuenta la afectación de la cantidad de acuerdo con el "balance de masas correspondiente" y según la relación insumo/producto tipificada en el Certificado de Tipificación y Clasificación ("CTC") o en el Certificado de Tipificación de Importación Temporaria ("CTIT") respectivo. Refiere que el mencionado CTIT determinaba en cada caso cuantas toneladas o kilogramos de cada subproducto se produce con una tonelada de soja, por lo que indica la cantidad de insumo a descargar en cada exportación y según el subproducto de que se tratara. Agrega que como *un mismo insumo se utilizaba para la elaboración de dos subproductos en el mismo proceso industrial*, resultó necesario determinar un *"Factor de Ponderación", entendido como el coeficiente asociado a cada uno de los productos finales resultantes, que permite la detracción adecuada del monto correspondiente al insumo importado temporariamente*. Señala que ese monto se calcula dividiendo el valor FOB de cada producto final por la suma de los valores FOB de *todos los productos finales resultantes del mismo proceso productivo y con la utilización del mismo insumo*, teniendo en cuenta los valores FOB oficiales de los productos finales a la fecha de registro del respectivo despacho de importación temporaria. Es decir, con el **CTIT** se *determinaba la relación insumo/producto y con ello la cantidad de insumo a descargar en cada exportación*, mientras que el **"Factor de Ponderación"** *distribuía* (*ponderaba*) *de modo más adecuado el valor de ese insumo en los distintos subproductos* obtenidos a partir del único insumo importado (poroto de soja), *teniendo en cuenta que cada subproducto posee valores finales sustancialmente diversos*. Continúa explicando que una vez obtenido el "Factor de Ponderación" se aplica al valor CIF del insumo importado temporariamente para la obtención de la base imponible sobre la cual se calculó el derecho de exportación respectivo de los *dos* subproductos. Recuerda también que en la liquidación del derecho de exportación se aplicó el coeficiente de detracción del referido tributo, de acuerdo con lo establecido por las normas generales del Código Aduanero ("CA"). Procede luego a detallar el error que, *según considera*, contiene el cálculo efectuado por la Aduana, indicando que el servicio aduanero tomó como CIF el valor consignado en los PE a los efectos de la descarga y no el valor CIF del insumo *efectivamente utilizado en el proceso de producción de los subproductos* conforme el CTIT correspondiente. A su vez, señala que la cuenta matemática del "Factor de Ponderación" también adolece de un error pues el servicio aduanero divide directamente cada valor FOB oficial de cada subproducto –sin importar el rinde- por la suma de los valores FOB oficiales de todos los productos, cuando –según refiere- los *valores de los productos finales deben calcularse en función del rinde sobre cada unidad de insumo* antes *de dividirse por el total de valores*, cumpliendo así la premisa contenida en la Resolución General (AFIP) 2147/06 (Anexo IV, punto 3). Cita ejemplos teóricos y realiza cálculos a modo de ejemplo para explicar su postura. Expresa luego, sobre el **punto 3**, que al momento de dictarse la resolución apelada el servicio aduanero modificó el criterio jurídico inicialmente adoptado, sosteniendo que no corresponde deducir de la base de cálculo los derechos de exportación por tratarse de mercaderías que tienen valores aduaneros oficiales (ley 21.453). Indica que al "agregar" un reclamo al momento de dictar la resolución (sostener que no son deducibles los derechos de exportación para determinar el valor imponible del subproducto, contrariando al art. 737 del CA) la Aduana violenta el principio de congruencia y afecta su derecho de defensa siendo que, además, la acción del Fisco se encontraría largamente prescripta en relación a la diferencia emergente de este ajuste. Cita jurisprudencia. Manifiesta que el argumento de la Aduana es erróneo y que corresponde aplicar a la base imponible el coeficiente de detracción de derechos de exportación, ya que ello surge del régimen especial de importación temporaria que corresponde a la mercadería exportada, criterio que fue ratificado por la Resolución General (AFIP) 3868/16 que reemplazó el Anexo IV de la Resolución General (AFIP)

2147/2006. Agrega que la aplicación del régimen especial de importación temporaria respecto al régimen de la ley 21.453 fue convalidado por la Aduana desde el Aviso 31/02 y por la Dirección de Mercados Agroalimentarios mediante la Circular del 13.05.02, indicando que como en cualquier exportación en que se calculan los derechos de exportación sobre un valor FOB, debe deducirse de la base imponible el derecho de exportación (arts. 734, 735, 736 y 737 del CA). Manifiesta que es el criterio adoptado por la Resolución 3868/15 y por la modificación al art. 25 del decreto 1330/04. Explica luego que la decisión adoptada por la Aduana se habría basado en dictámenes y opiniones emitidas en el marco de la actuación SIGEA 18022-41-2019 siendo que –según su óptica- dichos informes carecen de un examen razonable, profundo y abocado a los casos específicos del expediente en trato, a la vez de que omiten -de forma deliberada- citar los dictámenes en los que expresa y concretamente la propia Aduana sostuvo que debían desestimarse los cargos en discusión. Agrega que en actuaciones análogas a las presentes -SIGEA 12539-141-2012- la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca del Departamento de Valoración y Comprobación Documental de Exportaciones emitió un informe concluyendo que los cálculos efectuados por la actora resultaban correctos, propiciando la desestimación de cargos idénticos a los discutidos en autos. Cita también antecedentes de la propia Aduana San Lorenzo en los cuales habría resuelto de acuerdo con el criterio jurídico y técnico sostenido por la actora. Finalmente, en subsidio y sobre el **punto 4** *supra*, indica que las alícuotas de los derechos reclamados derivan de una norma emanada por el Poder Ejecutivo -resolución ministerial- por lo que resultan ilegítimos, habiéndose exigido en violación al principio de legalidad y reserva en materia tributaria, lo que los torna inconstitucionales. Cita el fallo de la Corte Suprema “Camaronera Patagónica S.A.”. Se adentra luego en el **punto 5**, indicando que el reclamo formulado en dólares y los eventuales intereses resarcitorios arrojan resultados abusivos, contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia, e implican la actualización de la deuda, prohibidas por las leyes 23.928 y 25.561. Asimismo, solicita que para el caso de confirmarse la pretensión aduanera no se apliquen intereses resarcitorios durante el lapso en que el servicio aduanero no ha dado trámite razonable y expedito a las actuaciones. Por último, realiza un resumen de la defensa, hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- *Contestación de la Aduana*: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y en fecha 26.11.20 contesta el traslado conferido (IF-2020-81943633-APN-DTD#JGM). Relata resumidamente lo ocurrido en sede administrativa y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene íntegramente los argumentos obrantes en los informes técnicos y la resolución aduanera. Luego contesta el planteo de nulidad esgrimido por la actora, indicando que la resolución atacada en autos no contiene un vicio en tales elementos con envergadura como para acarrear su nulidad. Agrega que en la tramitación del expediente administrativo se dio cabal cumplimiento a todos y cada uno de los pasos necesarios, tanto para formular los cargos como para dictar la resolución apelada. Indica que para considerar que el acto administrativo tiene causa y motivación no hace falta explicar cuáles fueron los algoritmos matemáticos utilizados en cada caso concreto, *sino que alcanza con identificar el criterio legal aplicado en ellos*, cuestión que refiere fue cumplida cabalmente. Se adentra luego en la cuestión de fondo, manifestando que las presentes actuaciones tienen origen en las tareas de fiscalización efectuadas por la Aduana, en el marco de las cuales se constataron exportaciones concretadas bajo el subrégimen EC03 que arrojaban bases imponibles *con valor negativo* y, por ende, no susceptibles de una determinación tributaria. Explica el marco normativo del régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. Cita y hace referencia a los informes emitidos en instancia administrativa afirmando que contaron con elementos, documentación y constancias para el caso en el marco del proceso. Luego se expresa sobre el planteo de inconstitucionalidad esgrimido respecto de las alícuotas de los derechos de exportación, refiriendo que fue introducido recién con el presente recurso de apelación -no en sede aduanera- por lo que se estaría violentando el principio de congruencia. Agrega que las sentencias de este tribunal no pueden contener pronunciamiento sobre la falta de validez constitucional de las leyes y sus reglamentaciones, a menos que la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Continúa indicando que la actora realizó un examen desacertado e incompleto del precedente “Camaronera Patagónica”, y que los tributos creados por ley pueden “subirse y bajarse” mediante resoluciones del Poder Ejecutivo, siendo ello una práctica razonable. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Manifiesta que no le asiste razón a la contraria en cuanto alega que la exigencia de derechos aduaneros liquidados en dólares transgrede la prohibición de actualización de deudas de la ley 23.928. Cita el precedente “Volkswagen Argentina S.A. C/DGA” y manifiesta que la Corte concluyó que los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que graven

tales operaciones deben ser determinados en dólares hasta el momento de su efectivo pago y que sobre ellos deben calcularse los intereses previstos en el artículo 794 del CA. Indica que las leyes 23.905 y 23.928 constituyen una unidad normativa, resultando contrario a la lógica entender que una derogue a la otra. Cita la Resolución General (AFIP) 3271/12. Respecto de la tasa interés aplicable, cita los artículos 794, 795 y 796 del CA y jurisprudencia que hace a su derecho. Indica que la actora no logra demostrar que los montos reclamados son abusivos y contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia. Sobre el pedido de que no se apliquen intereses durante la tramitación del sumario manifiesta que si la firma no utilizó el derecho que el régimen aduanero le otorgaba y optó por esperar hasta que se resolviese la impugnación, mal puede ahora pretender eximirse de las consecuencias que su conducta provocó. Agrega que de acuerdo con el artículo 795 del CA la interposición del recurso ante este tribunal no suspende el curso de los intereses. Ofrece prueba, solicita el rechazo de la totalidad de la prueba ofrecida por la contraparte no incluida en el expediente administrativo, designa consultor técnico, hace reserva de caso federal, confiere autorizaciones y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** El 17.12.20 se tuvo por contestado el traslado conferido, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abrió la causa a prueba. El 28.12.20 la actora acreditó el diligenciamiento del oficio dirigido a la Dirección General de Aduanas, el 29.03.21 acreditó el diligenciamiento de los oficios dirigidos a: el INTI, la Bolsa de Comercio de Rosario, la Bolsa de Cereales de Buenos Aires y la Fundación Agropecuaria para el Desarrollo de la Argentina, y el 27.05.21 acreditó el diligenciamiento del oficio dirigido a la Universidad Nacional de Córdoba. El 02.03.21 la actora acompañó el informe y su documentación complementaria elaborado por el Contador Miguel Galeano que explica la metodología de cálculo de la base imponible conforme la Resolución General (AFIP) 2147/06 y los cálculos efectuados en las operaciones involucradas en autos. De dicho informe se dio vista a la representación fiscal el 05.03.21. Con fecha 25.03.21 se agrega la respuesta del INTI, de la que se dio vista a las partes el 06.04.21. El 23.04.21 la actora acompaña la respuesta de la Fundación Agropecuaria para el Desarrollo de la Argentina (FADA), de la que se dio vista a la representación fiscal el 29.04.21. El 30.04.21 la actora acompaña la respuesta de la Bolsa de Comercio de Rosario, de la que se dio vista a la representación fiscal el 05.05.21. El 08.06.21 la actora acompaña un ejemplo de cálculo de los derechos de exportación del que se dio vista a la representación fiscal el 10.06.21. El 08.07.21 se agrega la respuesta de la Universidad Nacional de Córdoba, de la que se dio vista a las partes el 12.07.21. El 16.09.21 se agrega la respuesta al oficio por parte de AFIP (DGA) y se da vista a las partes. El 02.06.23 la actora acompaña la respuesta de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires, la cual –según refiere- obra agregada a un expediente análogo EX-2020-53069404--APN-SGASAD#TFN, de la que se dio vista a la representación fiscal el 15.06.23. El 12.06.23 la actora acompaña como prueba documental las actuaciones de los expedientes SIGEA 12509-1468-2012, impugnación de la firma CARGILL SACI ante la Aduana San Lorenzo en el que se revocaron las determinaciones suplementarias -cargos- y se hizo lugar a las impugnaciones deducidas; y el SIGEA 12509-301-2008, repetición de Bunge Argentina S.A. ante la misma Aduana San Lorenzo, en el que se dispuso la devolución de los derechos de exportación abonados en demasía, como consecuencia de la incorrecta aplicación por dicha empresa de la fórmula establecida en la Resolución General (AFIP) 2147/06. El 11.07.23 se ordena certificar la prueba por Vocalía, lo que se cumple el 12.07.23, clausurándose el período probatorio el 13.07.23. El 11.09.23 se elevan los autos a la Sala “E” y se ponen los autos a alegar mediante la IF-2023-106718951-APN-VOCXIII#TFN. La actora presenta su alegato el 13.09.23 mediante el IF-2023-108085310-APN-DTD#JGM y la Aduana lo presenta el 12.09.23 mediante el IF-2023-107097145-APN-DTD#JGM. El 18.09.23 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana*****:** Las actuaciones administrativas 13289-30397-2012 se inician con la impugnación deducida por la actora contra los cargos 2981 al 3012, todos del año 2012, por diferencias de derechos de exportación (fs. 1/20). A fs. 21 la actora amplia prueba y solicita la agregación de los permisos de embarque (“PE”), despachos de importación temporaria (“DIT”) e informe de los valores índices de la mercadería -emitidos por la Secretaría de Agricultura- a la fecha en que se hicieron las importaciones temporarias; a su vez solicita la producción de una pericial contable. A fs. 22/24 obra el Informe Técnico 31/12 (SE FVEX) del 27.07.12 que señala que en el curso de las tareas de fiscalización se constataron exportaciones del subrégimen EC03 que mostraban bases imponibles con valor negativo y, por ende, no susceptibles de una determinación tributaria; el informe determina para el conjunto de

destinaciones un monto a tributar en concepto de derechos de exportación equivalente a U$S 426.895.316,66, importe sobre el cual se debe deducir los importes abonados por dicho concepto. A fs. 25/27 se agrega el resumen de documentos liquidados donde se encuentran todos los cargos apelados por un importe de U$S 4.318.379,31. A fs. 28 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031081M y a fs. 29 su respectivo cargo 2981. A fs. 30 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031481Z y a fs. 31 su respectivo cargo 2982. A fs. 32 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031498B y a fs. 33 su respectivo cargo 2983. A fs. 34 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031484T y a fs. 35 su respectivo cargo 2984. A fs. 36 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031482R y a fs. 37 su respectivo cargo 2985. A fs. 38 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031466T y a fs. 39 su respectivo cargo 2986. A fs. 40 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031443Y y a fs. 41 su respectivo cargo 2987. A fs. 42 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031451N y a fs. 43 su respectivo cargo 2988. A fs. 44 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031449O y a fs. 45 su respectivo cargo 2989. A fs. 46 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031448T y a fs. 47 su respectivo cargo 2990. A fs. 48 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031447S y a fs. 49 su respectivo cargo 2991. A fs. 50 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031446R y a fs. 51 su respectivo cargo 2992. A fs. 52 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031444P y a fs. 53 su respectivo cargo 2993. A fs. 54 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC031465S y a fs. 55 su respectivo cargo 2994. A fs. 56 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03826S y a fs. 57 su respectivo cargo 2995. A fs. 58 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03423L y a fs. 59 su respectivo cargo 2996. A fs. 60 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03378U y a fs. 61 su respectivo cargo 2997. A fs. 62 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03735R y a fs. 63 su respectivo cargo 2998. A fs. 64 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03703M y a fs. 65 su respectivo cargo 2999. A fs. 66 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03674T y a fs. 67 su respectivo cargo 3000. A fs. 68 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03672R y a fs. 69 su respectivo cargo 3001. A fs. 70 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03641N y a fs. 71 su respectivo cargo 3002. A fs. 72 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03639U y a fs. 73 su respectivo cargo 3003. A fs. 74 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03638T y a fs. 75 su respectivo cargo 3004. A fs. 76 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03536Z y a fs. 77 su respectivo cargo 3005. A fs. 78 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03533N y a fs. 79 su respectivo cargo 3006. A fs. 80 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03377T y a fs. 81 su respectivo cargo 3007. A fs. 82 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03376S y a fs. 83 su respectivo cargo 3008. A fs. 84 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03363Y y a fs. 85 su respectivo cargo 3009. A fs. 86 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03356Z y a fs. 87 su respectivo cargo 3010. A fs. 88 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03361M y a fs. 89 su respectivo cargo 3011. A fs. 90 se agrega el resultado de la liquidación en concepto de derechos de exportación de la destinación 2009057EC03532M y a fs. 91 su respectivo cargo 3012. A fs. 93/98 lucen cédulas de notificación de los cargos efectuados. A fs. 100, el 21.03.13 se tiene por deducido el recurso de impugnación, por agregada la documental y se resuelve no hacer lugar a la restante prueba solicitada, lo que se notifica a fs. 101. A fs. 102/104 la actora interpone recurso de revocatoria contra la providencia de fs. 100. A fs. 105/107 obra el

Dictamen 497/13 del 26.07.13 que concluye en que debería rechazarse el recurso de revocatoria, pero que se debe hacer lugar parcialmente a la presentación formulada, debiendo remitirse las actuaciones a sección “R” para que adjunte los PE y las DIT en trato. A fs. 108/110 obra la Resolución 98/13 (AD SALO) por la cual se hace lugar parcialmente al recurso de revocatoria y se ordena remitir las actuaciones a la sección “R” para que adjunte las DIT y los PE involucrados o, en su defecto, adjunte impresión de pantalla del Sistema María. A fs. 115/122 la actora agrega informe contable a los fines de demostrar que descontó correctamente los insumos importados en forma temporaria. Obran luego, a fs. 123/273, las impresiones de pantalla de la consulta de declaración detallada, consulta de presupuesto general, consulta de ITEM y consulta de síntesis de declaración, de cada uno de los PE objeto de autos. A fs. 275/279 obra el Informe Técnico 4/14 (DV COSP) del 27.02.14, que señala que el área fiscalizadora originante de las liquidaciones objeto de impugnación se ajustó a derecho tomando como referencia normativa el Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06. Luego se agregan: la Nota 207/12 (DV FORO), obrante a fs. 281/284; la Nota 258/12 (DI RARS), obrante a fs. 286; la Nota 1175/12 (DI TECN), obrante a fs. 287/288; la Nota 2098/12 (SDG TLA), obrante a fs. 289; el Dictamen 238/12 (DVDRTA), obrante a fs. 290/293; la Nota 519/12 (DE TEIM), obrante a fs. 295/296; la Nota 1289/12 (DI TECN), obrante a fs. 297; y la Nota 4449/12 (SDG TLA), obrante a fs. 298; emitidas todas en marco de las actuaciones administrativas 12539-50-2012, a través de la cual se procedió a recalcular las bases imponibles y formular cargos respecto de destinaciones que no son objeto de autos. A fs. 299 luce la Nota 19/14 (DV COSP). A fs. 300/303 la actora invoca -en el año 2014- el dictado del fallo de la Corte Suprema en el caso “Camaronera Patagónica S.A.” mediante el que se declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución (ME) 11/02 por resultar dicha resolución y la norma delegante violatorias del principio de reserva legal. A fs. 304/306 obra la nota 501/17 (AD SALO) del 10.05.17 mediante la que la Dirección Regional Aduanera Hidrovía entiende que no es de su resorte opinar en la cuestión objeto de impugnación y que las actuaciones deberían remitirse al Departamento de Gestión de Valoración y Comprobación Documental de Exportación por ser el área competente. A fs. 307 obra la Nota 138/17 (AJ DI RAHI) del 29.06.17 que indica que no se advierten elementos que obsten a la competencia de la Aduana San Lorenzo para la tramitación de las presentes actuaciones, las que se elevan al Departamento de Gestión de Valoración y Comprobación Documental de Exportación, a fines de requerir criterio técnico. A fs. 308/309 la actora solicita pronto despacho, lo que se provee a fs. 310, indicándose que las actuaciones se encuentran a la espera de la emisión del dictamen jurídico solicitado. Luce luego, a fs. 313/314, la Nota 115/17 (SE CLSU), emitida en marco de la actuación administrativa 12539-141-2012, a través del cual se determina que previo a todo trámite, se debe solicitar el informe técnico de quien originó el cargo, los fundamentos técnicos jurídicos y el correspondiente desarrollo de la metodología de cálculo utilizada. A fs. 315/316 obra la Nota 276/19 (DV CLSP) del 26.12.19 por la cual se procede a elaborar el recálculo de los derechos de exportación de permisos de embarques allí determinados, adjuntándose un cuadro resumen de los casos analizados. A fs. 318 se agrega un dictamen con firma conjunta del 17.01.20 del Departamento de Asesoramiento Aduanero y la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, relativo a la determinación de la base imponible. Allí se indican las normas que regulan el régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. A fs. 319 se agrega la Nota 62/20 (SIS) del 13.03.20 donde la Sección Inspección Simultánea entiende que debería perseguirse el cobro de los cargos. Finalmente, a fs. 320/322, obra la Resolución 159/20 (AD SALO) apelada en autos y que confirma los cargos 2981 al 3012, todos del año 2012, rechazando la impugnación deducida por la empresa actora. Asimismo, se agrega en último lugar a las actuaciones administrativas el planteo de nulidad de los cargos efectuado por la actora, sellado el **22.10.12.**

V.- ***Decisión del caso***: Realizado un minucioso examen de las actuaciones administrativas que preceden a esta causa y que concluyeron con el dictado de la Resolución 159/20, así como de los planteos y prueba producida ante este tribunal, se anticipa que la resolución apelada no será convalidada correspondiendo, en consecuencia, revocar los cargos aduaneros 2981 al 3012, todos del año 2012.

Las razones que avalan tal decisión se expondrán a continuación y se asientan sobre: **(i)** fundamentos relativos a las formas esenciales que debe revestir un procedimiento determinativo (art. 1053 y concordantes del CA) y, **(ii)** argumentos sustanciales respecto a las diferencias de derechos de exportación que pretende percibir la Aduana.

V.1. Hechos controvertidos y no controvertidos

En primer lugar, corresponde despejar que el presente litigio consiste en un procedimiento determinativo por diferencias de *derechos de exportación* respecto a las mercaderías harina y aceite de soja, obtenidas como subproductos exportables de la importación temporaria (arts. 250 a 277 del CA) de porotos de soja de origen paraguayo. *La soja importada temporariamente se procesa industrialmente en nuestro país, en un único proceso*, para obtener los dos subproductos mencionados. La Aduana no ha imputado el incumplimiento de la reexportación de la soja paraguaya importada temporariamente; en ese sentido debe considerarse que la reexportación de la soja paraguaya fue *tempestiva e íntegra*. En consecuencia, no nos encontramos ante un sumario infraccional del art. 970 del CA sino ante el procedimiento tributario de impugnación de los arts. 1053 y cc. del CA, bajo las reglas y cargas probatorias que rigen para tal tipo de procedimientos.

Esta controversia versa pues sobre el modo de determinar y liquidar los derechos de exportación que gravan a los subproductos harina y aceite de soja, obtenidos a partir de la importación de soja paraguaya, conforme el decreto 1330/04 y el procedimiento (o fórmula) de la Resolución General (AFIP) 2147/06 -Anexo IV- y demás normas concordantes. La Aduana sostiene que la actora aplicó erróneamente dicho régimen determinando y pagando derechos inferiores a los debidos. En oposición, la actora sostiene que aplicó de modo correcto la fórmula y que los derechos pagados se encuentran legal y correctamente determinados y liquidados.

En segundo lugar, corresponde precisar, *por ser esencial*, que la pretensión fiscal de autos corresponde a las exportaciones instrumentadas mediante los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M (que tuvieron como insumo la soja paraguaya importada temporariamente), que se encuentran entre las oficializados por la actora desde el 01.01.07 y hasta la fecha de suspensión del régimen (Resolución MEP 109/2009). Tales exportaciones comprendieron, en el universo de los exportadores que aprovecharon el régimen, 1459 solicitudes, conforme lo que surge del Informe Técnico 31/12 (SE FVEX) (a fs. 22ref./23ref y 24 de las act. adm.). En el marco de las operaciones *concretas* de importación temporaria de soja, su procesamiento industrial y posterior reexportación en sus respectivos subproductos (aceite y harina de soja), respecto de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M la Aduana determinó los cargos 2981 al 3012, todos del año 2012.

V.2. Fundamentos sobre el incumplimiento por la Aduana de las formas esenciales que debe revestir un procedimiento de determinación suplementaria de tributos

El decreto de necesidad y urgencia ("DNU") 618/97 establece en el artículo 9° apartado 2) que *"Son atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas, (…) d) 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 o reintegros que correspondieren"*. La norma transcripta faculta al Director General, a través de las dependencias competentes, a realizar la revisión de los tributos abonados por los contribuyentes y en su caso formular las determinaciones suplementarias de tributos que resulten pertinentes. Al respecto, la Corte tiene dicho que *"La función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías (art. 23, inc. a), del Código Aduanero), cometido para el cual no puede resultar*

indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas" ("Fallos", 321:1614, "Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584 - A) c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 11.06.98 y Fallos: 322:355, "Free Port Importación S.R.L. - TFN. 7607 - A c/ ANA", entre otros). Cabe señalar que, en materia aduanera, prima el principio de veracidad y exactitud de la declaración aduanera, lo que implica que además de ajustarse a la realidad, debe ser completa e inequívoca a fin de que la Aduana pueda realizar una correcta clasificación y valoración de la mercadería para determinar el régimen tributario aplicable (conf. art. 241 del CA y doctrina de Fallos: 315:942 "SUBGPA SACIE c/Estado Nacional -ANA s/nulidad de resolución" sentencia del 12.05.92).

Según el Informe Técnico 31/12 (SE FVEX) (fs. 22/24 de las act. adm.), que resulta la pieza fundante del ajuste de autos, el servicio aduanero consideró que hubo un error por parte del declarante en el cálculo de los derechos de exportación de las destinaciones 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M que mostrarían "(...) bases imponibles con valor negativo y, por ende, insusceptibles de una determinación tributaria". El informe indica que se procedió a recalcular la base imponible del universo total de las destinaciones de exportación (valor FOB de las mercaderías) conforme las pautas del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 (*Procedimiento de Rebaja de Insumos* y *Factor de Ponderación* por tratarse de dos subproductos obtenidos conjuntamente a partir del único poroto de soja) aplicando, según correspondiera por las fechas de registro, las alícuotas de la resoluciones (MEP) 10/07, 369/07, 125/08, 64/08, 182/08, determinando un monto total por todas esas operaciones de U$S 426.895.316,66 en concepto de derechos de exportación. Sobre dicho monto debería deducirse lo que ya fue efectivamente abonado por ese mismo concepto al realizarse las operaciones de exportación.

Del examen del informe técnico se observa que, si bien la Aduana fundamenta su actuación invocando la normativa aplicable, la recomposición de la base imponible declarada que realiza no viene acompañada de la liquidación que permita corroborar la exactitud del monto al que arriba respecto de los PE de autos. Se limita a informar que se procedió al relevamiento de 1459 destinaciones de exportación, concretadas al amparo del subrégimen EC03 -exportación a consumo con DIT para transformación- pero no informa los datos de registro de las importaciones temporarias vinculadas. Tampoco indica los valores CIF declarados en dichas destinaciones ni los Certificados de Tipificación (CTC/CTIT) que serían aplicables, datos que resultan indispensables para cumplir con el procedimiento previsto por la Resolución General (AFIP) 2147/06. El informe contiene nada más que dos números globales (la cantidad de operaciones de exportación y la cifra total de los derechos de exportación que la Aduana consideró debieron determinarse) sin detraer siquiera los montos de los derechos efectivamente cancelados por las concretas exportaciones a las que alude.

Estos graves defectos en las formas esenciales que deben revestir los ajustes tributarios, como los que reclama la Aduana en autos, se examinarán a continuación.

V.2.1. Imposibilidad de controlar, de modo fehaciente, la validez de las diferencias de derechos de exportación determinadas por la Aduana

Cabe señalar que el recurrente -sin perjuicio de su planteo de nulidad de los cargos en sede administrativa- solicitó como cuestión preliminar ante la Aduana, reiterándolo luego, la remisión de las carpetas de las DIT y de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M cuyo apareamiento, aplicando el correspondiente CTIT y la fórmula del Anexo IV

de la Resolución General (AFIP) 2147/06 hubiera permitido examinar, de modo fehaciente, la corrección del reclamo efectuado por el servicio aduanero.

Dicha solicitud fue denegada por la aduana de San Lorenzo -fs. 100 de las act. adm.- por inconducente y dilatoria. Sin embargo, como consecuencia de la revocatoria interpuesta por la actora, conforme dictamen del 26.07.13 (fs. 105/107 de las act. adm.) se ordenó la remisión de tal documentación. Ahora bien, la Aduana nunca agregó las carpetas de las DIT (las cuales, por demás, resulta imposible siquiera identificar al revisar las act. adm.), los CTC/CTIT y los PE involucrados. Ello tampoco ocurrió ni durante la sustanciación del sumario aduanero ni durante el proceso ante este tribunal, contándose únicamente con las impresiones de pantalla del SIM correspondientes a los PE de autos (fs. 123ref./273ref. de las actuaciones). Si bien de dichas constancias surgen los valores CIF declarados y algunos otros, resultan *absolutamente* insuficientes para el correcto cálculo de los derechos de exportación. En efecto, se carece de los valores CIF declarados en las DIT y de los CTC/CTIT *indispensables* para realizar la rebaja de los insumos importados y la determinación del factor de ponderación, conforme las pautas del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06.

V.2.2. Consecuencias de la ausencia de las DIT, CTC/CTIT y PE para calcular las supuestas diferencias de derechos de exportación reclamadas por la Aduana

La imposibilidad señalada *supra* en **V.2.1 -**a partir de la carencia de las DIT y PE originales- se agudiza en este caso por las particularidades emergentes de la fórmula de cálculo prevista en el Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06. Se enumeran algunas:

a. La ausencia de los originales de los PE de autos (09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M) impiden realizar su vinculación con la o las DIT de porotos de soja que sirvieron como insumo para obtener, en un único proceso productivo industrial, los dos subproductos de exportación (aceite y harina de soja).
b. La ausencia de los PE de autos impide conocer, de modo fehaciente, la mercadería que se exportó en cada uno de ellos: si fue aceite y harina de soja en conjunto; si fue solamente aceite de soja, o si fue solamente harina de soja. Tal dato resulta esencial, por ejemplo, para examinar la aplicación de los CTC/CTIT, y la aplicación o el alcance de la aplicación (o el universo de productos al que aplica) del *Factor de Ponderación* del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 al valor FOB declarado en los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M de autos.
c. La ausencia de los PE 009057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M, con la paralela ausencia de las DIT vinculadas a ellos y los CTC/CTIT, no permite, por ejemplo, saber si dichas DIT no se aplicaron también a otros PE, sobre los que también correspondería computar, conjuntamente con los PE de autos, la fórmula del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 y el Factor de Ponderación para

los subproductos que declaran exportados, en sus cantidades.

d. La ausencia de los referidos PE impide contar con los valores FOB fehacientes de la declaración original para contrastar, una vez aplicada la fórmula del Anexo IV y tomando los datos numéricos de los PE, las DIT y los CTC/CTIT, si fueron valores FOB correctos o si (como arguye la Aduana) se liquidaron incorrectamente.
e. La ausencia de la o las DIT originales (las que, como dijimos, *ni siquiera están identificadas en las actuaciones administrativas*) y los CTC/CTIT impiden, de modo absoluto, contar con los valores CIF de importación para el cálculo de la fórmula de los derechos de exportación. Ello a partir de la descarga del insumo de dichas DIT, aplicando los CTC/CTIT contra los PE (todos los PE) que pudieran corresponderles, que se ignora si contienen, exceden o no completan a los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M de autos.
f. La ausencia, siquiera de identificación, de la o las DIT -como universo inicial de destinaciones- y los CTC/CTITI vinculados a los PE de autos -en cuanto universo final de destinaciones-, que corresponden a una determinada cantidad de soja importada utilizada para obtener, mediante un proceso industrial único y de modo conjunto, una determinada mercadería -dos productos, harina y aceite de soja- torna *imposible* no solo cualquier reconstrucción del valor FOB declarado en los PE de autos, sino cualquier atisbo de control de las diferencias de derechos de exportación que la Aduana reclama respecto de ellos.
g. La ausencia de los correspondientes CTC/CTIT impide controlar los cálculos de la Aduana, y atender el agravio de la actora de qué valor CIF del insumo importado se utilizó para producir el aceite y harina de soja (si el valor CIF consignado en los PE o el efectivamente utilizado conforme los CTC/CTIT).
h. La ausencia de los cálculos de la Aduana para cuantificar los cargos respecto de los PE de autos impide su control. En el mismo sentido impide también atender los agravios de la actora en cuanto a que no se calcularon los valores de los productos finales en función del *rinde sobre cada unidad de insumo, antes* de dividirse por el total de valores (conforme Resolución General –AFIP- 2147/06, Anexo IV, punto 3, párrafos tercero y cuarto).

Cabe reiterar, para ilustrar lo anterior, que los porotos de soja están destinados a producir industrialmente, *en un único proceso*, dos subproductos aceite y harina de soja. Si ni siquiera es posible conocer, *de modo fehaciente* por visualización directa de los PE, qué mercadería se exportó (aceite y harina de soja, conjunta o excluyentemente) y en qué cantidades, mucho menos resultará posible controlar cualquiera de los puntos antes enumerados (que son solo algunos), ni cabe postular incluso si resulta o no aplicable -o con qué alcance- para los PE de autos, el Factor de Ponderación del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06. La misma dificultad insuperable se sigue de la ausencia de la o las DIT (ni siquiera identificadas en las act. adm.) y los CTC/CTIT que deben aparearse a los PE de autos.

Vale también destacar que la ausencia de los PE, las DIT y los CTC/CTIT impide a este tribunal constatar las aserciones generales de la Aduana que fueron su principal fundamento para realizar los ajustes. En ese sentido el Informe Técnico 31/12 (SE FVEX) (a fs. 22ref./24ref. de las act. adm.) postula –y ello, quizás, podía resultar atendible pese a las normas entonces vigentes- que no puede admitirse una metodología de la que se siga una base imponible (valor FOB) *negativa* (conforme actual art. 25, tercer párrafo, del decreto 1330/04; ver contestación de la Aduana, IF-2020-81943633-APN-DTD#JGM, página 9 quinto a séptimo párrafo; página 10 sexto párrafo) aun cuando luego la misma Aduana relativice esta cuestión (ver contestación de la Aduana, IF-2020-81943633-APN-DTD#JGM, página 11 quinto párrafo; página 12 tercer párrafo). De cualquier modo, la realidad es que tal hecho (*base imponible negativa*) resulta imposible de cuantificar respecto de los PE de autos cuando se carece de ellos, de las respectivas DIT y los CTC/CTIT. Así el principal motivo aducido por la Aduana para realizar el ajuste no tiene su correlativa cuantificación concreta respecto de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S,

09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M resultando imposible su verificación.

Finalmente, no puede obviarse que los elementos *ausentes* antes enumerados deberían contener, en concreto, las diversas y exactas cifras numéricas emergentes de las destinaciones originales de importación y exportación, legalmente inalterables (art. 224 del CA para las DIT y art. 321 del CA para los PE). Como tales, dichas cifras debían relacionarse entre sí mediante las funciones matemáticas de la fórmula del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06. Ni el soporte documental fehaciente de tales cifras (los DIT, CTC/CTIT -no identificados- y los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M originales) ni, aún, las cifras mismas y las fórmulas específicas de reconstrucción del valor FOB de exportación que debió labrar la Aduana (cfme. Anexo IV Resolución General -AFIP- 2147/06) *lucen* en alguna de las numerosas fojas de las actuaciones administrativas que fundan los cargos y la resolución apelada. En ese sentido la alusión de la Aduana en su recurso de apelación (página 6 quinto párrafo) respecto a un "correcto cálculo" del ajuste, cuando tal "cálculo" no aparece en las actuaciones, ni es posible reconstruirlo (por la ausencia de los documentos esenciales para emprender tal tarea) resulta una afirmación dogmática. No puede afirmarse la "corrección" de un cálculo que es inexistente en las actuaciones administrativas respecto del PE de autos.

Si bien luce agregado a fs. 283/284 de las act. adm. el *único* modelo de cálculo emitido por la Aduana, se destaca que fue realizado en marco de actuaciones distintas de las de autos -12539-50-2012- y respecto a un PE que no resulta ser objeto de la presente causa, a la vez de que no tiene incorporado ningún documento (DIT, CTC/CTIT, PE) que permita reproducir y, lo más importante, *controlar* los cálculos referenciados.

Como consecuencia de lo expuesto aquí y en *supra* **V.2.1** los montos de los cargos aduaneros reclamados en autos, carecen de *causa* y *motivación* jurídica en los términos del art. 7 de la ley 19.549. Ello tanto por no ser verificable *la primera* (la causa) en las actuaciones administrativas preparatorias de los cargos, como por completa ausencia de *motivación* (expresión formal de la causa del ajuste) sea al notificarse los cargos o, al menos, al fundarse la resolución apelada ante este tribunal.

V.2.3. Oscuridad del ajuste de valor. Los cargos expresan una mera voluntad de cobro del fisco, carente de fundamento

Conforme lo anterior, tanto el *íter* como el contenido de las actuaciones administrativas anejas a estos autos resultan parangonables con las examinadas por esta sala en el precedente "LARTIRIGOYEN y CIA. S.A." (EX-2020-07411475--APN-SGASAD#TFN), 01.07.21 (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/10/EX-2020-07411475-APN -SGASADTFN-01-07-2021.pdf). Allí se sostuvo, en lo que resulta aplicable al presente caso, que del "(…) *del examen de las actuaciones administrativas y los informes técnicos que fundan el ajuste (…) no surge con claridad el modo ni los cálculos por los que la Aduana arribó a los porcentajes de ajuste de la base imponible (…) declarada por el exportador (…). Con independencia de que tales cálculos existan y sean precisos, la ausencia de un informe completo y circunstanciado en el expediente administrativo, que cristalizara una apertura analítica de todos los datos relevantes y operaciones numéricas que sustentan el ajuste, atenta contra el esencial elemento de motivación del acto administrativo regular -art. 7º incs. e) y b) de la ley 19.549- (…). Y es que, no otra cosa que un acto administrativo es la resolución apelada en autos, con los cargos que contiene. No puede soslayarse que la determinación de un cargo aduanero constituye, de modo objetivo, una afectación del derecho constitucional de propiedad de un particular, propiedad que la Constitución define como inviolable (art. 17). En consecuencia, su determinación por parte de la autoridad administrativa debe ser especialmente prolija en la formalización de los antecedentes que la fundan y*

conducen a intimar el pago de una deficiencia fiscal. Esta exigencia es necesaria, por demás, no solo para posibilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa del administrado, sino en orden a su eventual revisión judicial de lo actuado por la administración, cuyas funciones no deben ser suplidas por el Poder Judicial (…)". Similares fundamentos se encuentran en pronunciamientos señeros de este tribunal; así la causa "Club Sportivo Baradero s/ Recurso de Apelación – IVA", del 27.10.92 en que se declaró la nulidad de una determinación de oficio que incurría en arbitrariedad para fundar un ajuste. En los considerandos IV y V del voto de la Dra. Wurcel se apuntó: *"(…) como se advierte, las manifestaciones transcriptas no se hacen cargo en manera alguna de lo alegado al contestar la vista, ni ponderan los elementos arrimados por la entidad para sostener la liberación pretendida,* ***no resultando suficiente al efecto la formulación de aserciones dogmáticas desprovistas de otro fundamento evidente que la mera voluntad de quien así resolvió, o la formulación de un razonamiento circular*** *(...) en tales condiciones,* ***el acto apelado*** *transgrede lo dispuesto por el artículo 24 de la ley 11.683 que requiere el dictado de resolución fundada, y por el artículo 7 de la ley 19.549, que en sus incisos b) y d) establece, respectivamente, que el acto deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y que* ***deberá ser motivado expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo*** *(...)* ***La doctrina de la arbitrariedad en cuanto al vicio que hace antijurídico a un acto ha sido reiteradamente aplicada para revocar o anular la decisión administrativa*** *sobre los hechos controvertidos,* ***si ella se apoyara tan sólo en la voluntad arbitraria de los funcionarios*** *(...) Que, contrariamente a lo sostenido en el responde,* ***ese defecto no es susceptible de ser subsanado mediante la apelación que pueda interponerse ante este tribunal****. Ello,* ***en primer término, porque que la motivación del juez administrativo -requisito esencial del acto- no puede ser suplida en esta instancia, a la que no le compete integrar los elementos ausentes en la determinación (lo que equivaldría a efectuar una nueva) sino examinarlos, cuando existen, a fin de establecer si se ajustan a los antecedentes de hecho y de derecho de la causa.*** *Y,* ***además,*** *porque* ***importaría*** *a la vez* ***admitir la disponibilidad por*** *parte de* ***la administración de los recaudos que vienen legalmente impuestos como presupuestos de validez de sus actos****".*

La jurisprudencia expuesta convalida los fundamentos por los que corresponde declarar la nulidad de los cargos y revocar la resolución apelada.

V.2.4. La propia Aduana reconoció, en sede administrativa, la falta de fundamento de los cargos

Al repasarse -ver *supra* **IV**- el procedimiento seguido en la Aduana para elaborar los cargos y dictar la resolución apelada puede constatarse que los departamentos técnicos del propio Fisco acusaron los graves defectos de fundamentación que padecen los primeros.

Véase, a fs. 313/314, la Nota 115/17 (SE CLSU), a través de la cual se concluye que, *dada la naturaleza de los cargos, deberá examinarse* ***caso por caso*** *para establecer la procedencia de los mismos, siendo necesario para ello el informe técnico que originó el cargo, los fundamentos técnicos-jurídicos* ***y el correspondiente desarrollo de la metodología de cálculo utilizada****.*

Si bien luego obra la Nota 276/19 (DV CLSP) del 26.12.19 con un cuadro resumen y un re-cálculo de los derechos de exportación de los PE allí indicados (donde no figura ninguno de los PE de autos), lo cierto es que las cifras globales consignadas en dicho cuadro no cumplen con la exigencia de la nota reseñada en el párrafo anterior, ni reproducen o aplican la fórmula de la Resolución General (AFIP) 2147/06 respecto de los PE de autos y sus respectivas DIT. Tampoco cumplen dicho extremo el dictamen con firma conjunta del 17.01.20 (Departamento de Asesoramiento Aduanero y la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero) relativo a la determinación de la base imponible; apenas se indican allí las normas –e.g. Resolución General (AFIP) 2147/06- que regulan el régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento industrial.

En definitiva, ninguno de los graves vicios en la elaboración y fundamentación de los cargos apelados, señalados por la propia Aduana, fueron subsanados. Pese a la subsistencia incólume de tales vicios, la Nota 62/20 (SIS) del 13.03.20 (Sección Inspección Simultánea) insistió en que debía perseguirse el cobro de los cargos 2981 al 3012 del año 2012, dictándose de inmediato la Resolución 159/20 (AD SALO) apelada en autos, que los confirma.

El *íter* administrativo que condujo al dictado de tal resolución evidencia así una auto-contradicción, no subsanada, en su elaboración, sumada a la falta de debida fundamentación de los cargos. Ello sin perjuicio de que también evidencia una inexplicable *premura* en el trámite durante su última etapa (**julio de 2020**, durante la pandemia de COVID, las disposiciones de confinamiento y la feria extraordinaria de la Aduana) cristalizada en que *a posteriori* de notificada la resolución apelada en estos autos -**julio del año 2020**- se agregó tardíamente a las actuaciones administrativas el planteo de la actora sobre la nulidad de los cargos, cuyo sellado indica que había sido presentado en una fecha muy lejana: el **22.10.12.** Tal desprolijidad es un elemento adicional relevante en cuanto a la falta de condigna fundamentación que vicia en su estructura jurídica a los cargos y la resolución apelada.

V.2.5. Incumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 7° de la ley de procedimiento administrativo 19.549. Invalidez de los cargos y de la resolución apelada

Cabe pues resumir lo expuesto hasta aquí, a fin de sentar la conclusión del caso. Los actos de la Aduana dictados en uso de sus facultades de revisión y control previstas por el CA y el DNU 618/97 deben cumplir con los requisitos de validez del acto administrativo, en cuanto a su *causa* y *motivación*. El acto dictado por la autoridad competente debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable y ellos -elemento *causa*- deben expresarse de modo claro y comprensible, articulando en forma concreta los hechos y razones que inducen a emitir el acto -elemento *motivación*- (art. 7°, incisos b) y e) de la ley 19.549, supletoriamente aplicables conforme art. 1017.1 del CA). Como se dijo, si bien el Informe Técnico 31/12 (SE FVEX) (fs. 22/24 ref. de las act. adm.) pretende usarse como sustento para la formulación de los cargos, lo cierto es que se limita a realizar un sucinto y genérico encuadre normativo, no refiere un listado de las DIT involucradas, ni de los PE de los respectivos subproductos vinculados a las referidas DIT; mucho menos aparecen acompañados ellos en las actuaciones administrativas, en las cuales tampoco aparecen los procedimientos, metodología y cálculos matemáticos realizados (esto último la Aduana lo reconoce abiertamente al contestar el recurso de apelación, ver pág. 5 segundo párrafo) respecto de los PE de autos, que debían fundar, de modo adecuado y visible, las diferencias de derechos de exportación determinadas y exigidas por la Aduana.

Cabe destacar que en autos la Aduana aduce haber realizado una determinación suplementaria de tributos con base en los antecedentes de las DIT, CTC/CTIT y los PE que obrarían en su poder, *único modo en que habría podido calcular con exactitud el monto de la obligación tributaria cuya diferencia reclama*. Por tal motivo, el servicio aduanero debe demostrar, en el acto que motivó el ajuste, el error o incumplimiento en que incurrió el documentante al declarar su base imponible. La circunstancia elemental de que no obre en autos la liquidación que da sustento a los cargos, impide conocer con certeza cómo el Fisco arriba al monto reclamado, afectando así el derecho de defensa y al debido proceso del recurrente. Al respecto remitimos a la jurisprudencia citada *supra* en **V.2.3**.

En tal sentido debe reafirmarse que el servicio aduanero tiene la carga de fundamentar adecuadamente los ajustes de valor que formule pues de lo contrario devienen en arbitrarios, vulnerando el art. 1º inc. f) ap. 3 de la LPA (derecho a una decisión fundada) de aplicación supletoria conforme el art. 1017.1 del CA. Frente a los cargos formulados y, conforme se desprende del examen de las actuaciones administrativas, le asiste razón a la recurrente en que DGA no cumplió con los requisitos de informar detallada y fundadamente los ajustes de valor que derivaron en los cargos. Por el contrario, el listado de despachos sobre los que se formularon los cargos (fs. 25/91 de las act. adm.) así como la completa ausencia del cálculo concreto que fundamentó el ajuste (limitándose la Aduana a consignar el importe del supuesto perjuicio fiscal) vician de modo insubsanable los elementos causa y motivación de dichos cargos (art. 7° incs. b) y e) de la ley 19.549, art. 1017.1 del CA). No lucen en las actuaciones administrativas documentos o dictámenes que, respecto de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M y sus respectivas DIT, apliquen la fórmula de la referida resolución, determinando y liquidando las diferencias reclamadas mediante los cargos 2981 al 3012, del año 2012. Más allá de ser improcedente,

resulta además imposible intentar reconstruir el cálculo de la Aduana cuando ni siquiera se encuentran agregadas a las actuaciones las destinaciones comprometidas y los CTC/CTIT. Los notorios vicios en la causa y motivación apuntados vician a los cargos como a la resolución apelada -que los confirma- conduciendo a declarar su nulidad (art. 14 inc. b) de la ley 19.549, art. 1017.1 del CA)

En prieta síntesis, dado que: **(i)** no obra en autos la documentación (DIT, CTC/CTIT y PE) que permite verificar la procedencia de los ajustes respecto de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M; **(ii)** es la Aduana la responsable de contar con dichas destinaciones y de justificar la recomposición de la base imponible (valor FOB) de la mercadería y; **(iii)** se verifica la ausencia de fundamentos jurídicos, metodológicos y técnicos sustanciales de los cargos labrados contra la actora (no obra liquidación alguna); debe concluirse que el reclamo tributario carece de legal y legítimo sustento, por lo que corresponde revocarlo íntegramente. Ello dado el notorio vicio de nulidad -arts. 1 inc. f) ap.3; 7 incs. b) y e) y 14 inc. b) de la ley 19.549, aplicables conforme el art. 1017.1 del CA- que padecen tanto la Resolución 159/20 (AD SALO) apelada como los cargos 2981 al 3012, del año 2012. ASÍ LO VOTO.

V.3. Fundamentos sustanciales que obstarían a la pretensión de la Aduana

Pese a que lo resuelto *supra* en **V.2** resulta suficiente para declarar la nulidad de los cargos y revocar la resolución apelada, vale señalar algunas cuestiones adicionales que hacen a su faz sustancial y que obstan a la pretensión del fisco.

V.3.1. Validación pericial de la metodología empleada por la actora para determinar los valores FOB de exportación

La actora ha explicado de modo sistemático y mediante ejemplos teóricos -técnicamente fundados- la metodología que empleó para determinar -aplicando el Anexo IV de la Resolución General 2147/06 (BO: 25.10.06)- los valores FOB sobre los que se liquidaron los derechos de exportación pagados respecto de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M.

Dicha metodología fue validada en su corrección por peritos expertos en tributación aduanera y por parte de la prueba documental e informativa producida (ver en las act. adm. fs. 3/5 y fs. 115/122 -informe del perito Rubén José Lagger- y, en este expediente, en el recurso de apelación -RE-2020-53106537-APN-SGASAD#TFN- págs. 13/27, así como: **(i)** el informe de la Gerencia de Calidad de la actora -pags. 2/4 del RE-2020-53107056-APN-SGASAD#TFN-; **(ii)** el informe pericial del contador Miguel Galeano -RE-2021-18062306-APN-DTD#JGM y RE-2021-18062480-APN-DTD#JGM, ambos del 02.03.21- y **(iii)** la respuesta de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires -IF-2023-63328117-APN-DTD#JGM- acompañada el 02.06.23). En tal sentido la metodología teórica invocada por la actora guarda *sustancial identidad* con los apuntados informes de los peritos y la respuesta de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires y, lo que resulta más relevante, con el propio Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 en su texto original (BO: 25.10.06) como con el *Instructivo para el Procedimiento de Rebaja de Insumos Importados Temporariamente en Ocasión de la Exportación* (fs. 15/20 de las act. adm.). Vale señalar que dichos informes se agregaron a estos autos (ver en las act. adm. fs. 3/5 y fs. 115/122 -informe del perito Rubén José Lagger- y, en este expediente los referidos RE-2020-53107056-APN-SGASAD#TFN (págs. 2/4), RE-2021-18062306-APN-DTD#JGM, RE-2021-18062480-APN-DTD#JGM e IF-2023-63328117-APN-DTD#JGM) dándose vista de todos ellos a la Aduana que guardó silencio.

En tales términos *la sistemática explicación por la actora del método que usó para aplicar la fórmula del Anexo IV* de la Resolución General (AFIP) 2147/06 en sus operaciones de importación temporaria de soja paraguaya, su consiguiente

transformación industrial y, finalmente, su reexportación bajo los respectivos subproductos (aceite y harina de soja): **(i)** *no ha sido refutada como incorrecta, o señalados sus errores o defectos por la Aduana*, sea a lo largo de las actuaciones administrativas (guardó silencio, cuando no propició una revisión de la metodología para elaborar los cargos, y que tal metodología sea expuesta) o ante esta instancia y; **(ii)** *fue convalidada por los informes periciales de expertos en valoración aduanera y el informe de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires*. La pasividad de la Aduana frente a todo ello, limitada a mantener los cargos sin explicitar nunca -ver *supra* **V.2**-, de modo analítico y transparente, los cálculos que le permitieron reconstruir el valor FOB de la mercadería exportada mediante los PE de autos, genera convicción del proceder de buena fe de la actora en su determinación de los derechos de los PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M.

V.3.2. Confirmación por la reglamentación de que deben detraerse los derechos de exportación del Valor FOB para calcularlo conforme la Resolución General (AFIP) 2147/06, pese a tratarse de productos de la ley 21.453

Pese a lo expuesto *supra* en **V.2.** respecto a la imposibilidad de determinar los derechos de exportación por la ausencia de elementos documentales esenciales (las DIT, los CTC/CTIT y los PE involucrados), se debatió en autos una cuestión que resultó objeto de una argumentación específica por parte de la Aduana, tanto en la resolución apelada (sexto párrafo *in fine* de los considerandos) como al contestar el recurso de apelación (capítulo V.1.d.). Se trata -en el marco normativo del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06- de la procedencia de la deducibilidad de los derechos de exportación para obtener el valor FOB que sirve como base imponible para liquidar los derechos de exportación. La Aduana sostuvo que no deben detraerse para el cálculo por tratarse de productos de la ley 21.453 que poseen valores FOB oficiales (cfme. art. 734 *in fine* del CA) en los cuales, efectivamente, no se detraen. En contraste, la actora opuso que dicho régimen especial (ley 21.453) estaba excluido bajo el Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 ya que al *determinarse* el valor FOB (*que, **en rigor se determina**, pues no se aplica un valor FOB oficial)* mediante el *Procedimiento de Rebaja de Insumos* (Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06) se aplican las normas generales del CA, específicamente sus arts. 735 a 737 (este último artículo establece: *No obstante lo dispuesto por el art. 735, se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación*).

Vale señalar que la posición de la actora contaba, al momento de realizarse las exportaciones de autos en el año 2009 (PE 09057EC031081M, 09057EC031481Z, 09057EC031498B, 09057EC031484T, 09057EC031482R, 09057EC031466T, 09057EC031443Y, 09057EC031451N, 09057EC031449O, 09057EC031448T, 09057EC031447S, 09057EC031446R, 09057EC031444P, 09057EC031465S, 09057EC03826S, 09057EC03423L, 09057EC03378U, 09057EC03735R, 09057EC03703M, 09057EC03674T, 09057EC03672R, 09057EC03641N, 09057EC03639U, 09057EC03638T, 09057EC03536Z, 09057EC03533N, 09057EC03377T, 09057EC03376S, 09057EC03363S, 09057EC03356Z, 09057EC03361M y 09057EC03532M), con fundamentos en una interpretación más que plausible del decreto 1330/04, del art. 277 del CA (desplaza la aplicación del régimen especial de la ley 21.453, para aplicar el general del CA en cuanto a la obtención de los valores FOB: arts. 735 a 737), de los arts. 1 e) y 7 de la ley 23.101, del art. 737 del CA, del Aviso 31/02 (DETEEX) del Departamento de Técnica de Exportación de la DGA, de la Circular de la Dirección de Mercados Agroalimentarios del 13.05.02 y de la Instrucción General 18/02 (SDGLTA). Las normas mencionadas conforman un bloque jurídico coherente que fundamenta suficientemente su posición en esta cuestión la cual, por demás, se vio normativamente confirmada por la reciente Resolución General (AFIP) 5389/23 (BO: 21.07.23) que, en su art. 1° inc. c), sustituyó el segundo párrafo del punto 3 del Anexo VIII de la Resolución General (AFIP) 2147/06 (referido al cálculo del valor FOB sobre el que se aplican las alícuotas de derechos) por el siguiente texto: *El cálculo respectivo se realizará de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 del Decreto 1330/04 y sus modificatorios y tomando en consideración el valor imponible definido por los artículos 735, 736 **y 737 del CA***; la disposición transcripta aplica al sub-régimen especial EC03 EXPORTACIÓN PARA CONSUMO CON DIT PARA TRANSFORMACIÓN que es el de los PE de estos autos (ver Informe Técnico

31/12, primer párrafo, fs. 22/24 de las act. adm.). Lo expuesto despeja cualquier duda sobre la corrección de la posición de la actora en esta cuestión.

V.4. Cuestiones inoficiosas

V.4.1. La actora también se agravia que la aduana de origen tuvo un comportamiento contradictorio al reclamar los cargos, incompatible con la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. Señala que, en sede administrativa, el servicio aduanero ha revocado cargos análogos a los de autos en los que el exportador había determinado los derechos del mismo modo en que lo hizo la actora, siendo incoherente que, en esta causa, el Fisco controvierta tal metodología de determinación (ver el IF-2021-126587118-APN-DTD#JGM del 29.12.21 con su documento embebido SIGEA 12509-1468-2012, fojas 1 a 200; IF-2021-126587323-APN-DTD#JGM del 29.12.21, con el mismo SIGEA antes mencionado fs. 201 a 400; IF-2021-126587526-APN-DTD#JGM del 29.12.21, con el mismo SIGEA antes mencionado fs.401 a 600; IF-2021-126588412-APN-DTD#JGM del 29.12.21, con el mismo SIGEA antes mencionado fs. 601 a 800; y, finalmente, IF-2021-126588595 del 29.12.21, con el mismo SIGEA antes mencionado fs. 801 a 877; todos de la firma Cargill S.A.C.I.). Por otro lado, señala el caso de otro exportador que repitió derechos de exportación fundado en aplicar la fórmula del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2147/06 del mismo modo en que lo hizo la actora respecto de los PE de autos, habiendo la Aduana procedido a devolver las diferencias (ver el IF-2021-126585541-APN-DTD#JGM del 29.12.21 con su documento embebido SIGEA 12509-301-2008, y el IF-2021-126586868-APN-DTD#JGM del 29.12.21 con su documento embebido los SIGEA 12509-301-2008/2 y 13289-259-2009; todos de la firma Bunge Argentina S.A.). Considero que habiendo sido resuelta la causa con los fundamentos expuestos *supra* en **V.2** resulta inoficioso expedirse sobre estos agravios, que versan sobre cuestiones de liquidación en las actuaciones denunciadas, relativas a otros contribuyentes, cuyo contraste y control deviene excesivo.

V.4.2. Finalmente, si bien la actora impugnó genéricamente, ya en sede administrativa, la validez de las resoluciones (MEP) 10/07, 369/07, 64/08 y 182/08, con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y el precedente de la Corte de Fallos: 337:388 (“Camaronera Patagónica”), habiéndose resuelto la causa con los fundamentos expuestos *supra* en **V.2.** y siendo, en general, la declaración de invalidez constitucional la *ultima ratio* de la función jurisdiccional, no corresponde expedirse sobre tal planteo. Similar carácter inoficioso se aprecia respecto del tratamiento del resto de los agravios de la actora en su recurso de apelación (RE-2020-53106537-APN-SGASAD#TFN).

VI.- ***Conclusión:*** Conforme los fundamentos expuestos en **V.2** corresponde declarar la nulidad de los cargos 2981 al 3012 (todos del año 2012) y revocar la Resolución 159/20 (AD SALO) del 17.03.20 dictada por la Aduana de San Lorenzo en las actuaciones SIGEA 13289-30397-2012.

VII.- ***Costas:*** Deben imponerse a la Aduana (art. 1163 del CA)

Por todo lo anterior, **VOTO POR**:

1.- Declarar la nulidad de los cargos 2981, 2982, 2983, 2984, 2985, 2986, 2987, 2988, 2989, 2990, 2991, 2992, 2993, 2994, 2995, 2996, 2997, 2998, 2999, 3000, 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 3007, 3008, 3009, 3010, 3011 y 3012 (todos del año 2012) y revocar la resolución 159/20 (AD SALO), SIGEA 13289-30397-2012 [redacted].

2.- Imponer las costas a la DGA.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Declarar la nulidad de los cargos 2981, 2982, 2983, 2984, 2985, 2986, 2987, 2988, 2989, 2990, 2991, 2992, 2993, 2994, 2995, 2996, 2997, 2998, 2999, 3000, 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 3007, 3008, 3009, 3010, 3011 y 3012 (todos del año 2012) y revocar la resolución 159/20 (AD SALO), SIGEA 13289-30397-2012 [redacted].

2.- Imponer las costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:48:21 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.22 09:59:42 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.22 09:59:43 -03:00