Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-59525858-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Mayo de 2023

Referencia: Expte. Nº 38.011-A LABORATORIO ELEA S.A.C.I.F. y A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquís y Horacio Joaquín Segura, para resolver en autos caratulados "**LABORATORIO ELEA S.A.C.I.F. y A. c/D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente **Nº 38.011-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 19/30 la firma **LABORATORIO ELEA S.A.C.I.F. y A.** (en adelante "ELEA" o "actora") se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las **Resoluciones N° 2398/2017** y **2399/2017**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de abril de 2017, mediante las cuales, sobre la base de lo estipulado por el Decreto 690/02, se resuelve condenar a la actora al pago de un monto total igual a **U$S 39.861,3**, en concepto de derechos de exportación con más los intereses que correspondieran según lo estipulado por el art. 794 y cc. del C.A.

II. Así las cosas, es pertinente consignar que el recurrente comienza su intervención haciendo una descripción sucinta de la cuestión es disputa y de los antecedentes de la caso. En cuanto al primer aspecto, afirma que el asunto traído a conocimiento del Tribunal requiere establecer si las exportaciones de aceite de jojoba, realizadas después de la sanción y entrada en vigor del Decreto 690/2002, deben tributar derechos de exportación aplicando la alícuota del 5% (como la actora oportunamente liquidó al documentar cada una de las exportaciones involucradas), o la del 20% (como lo estableció finalmente el servicio aduanero). En lo que respecta a los antecedentes, informa que ELEA es la continuadora de ECO OIL ARGENTINA S.A., en virtud de la fusión por absorción que fue debidamente acreditada en las actuaciones administrativas. Resalta que el Departamento de Fiscalización Aduanera Metropolitana, por conducto de la Sección Control de Cargos y Pagos, formuló cargos por diferencias en la liquidación y pago de Derechos aduaneros correspondientes a las operaciones de exportación definitivas, documentadas por la actora durante los años 2003 y 2011. Menciona la utilización, en tiempo oportuno, de la vía de impugnación contemplada en el art. 1053 inc. *a)* del C.A., y destaca el haber ampliado los fundamentos de las impugnaciones formuladas. Explica que, al no haberse resuelto ninguno de los planteos formulados en

los escritos correspondientes, se vio frente a la necesidad de presentarse ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En lo atinente a ciertas consideraciones preliminares, recuerda que una lectura superficial y aislada del art. 41 del Decreto 690/2002, y de su Anexo XXVII, podría conducir a creer que, a partir de su entrada en vigencia, la exportación de aceite de jojoba pasó a estar gravada con una alícuota del 20% en concepto de derechos de exportación. Remarca, a su vez, que la actuación aduanera presentó ciertas notas de color, relativas al comportamiento estatal posterior a la sanción del Decreto 690/02. En este sentido, hace referencia a la Nota n° 403/02 de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería, del Ministerio de la Producción, y a los Avisos (DI TECN) n° 20/02 y 23/02 de la Dirección de Técnica de la DGA. Aclara, no obstante, que "[…] el caso bajo análisis hunde sus raíces en el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria". En cuanto a las fuentes normativas a tener en cuenta, menciona y examina los arts. 724 y siguientes del C.A., la Ley 25.561 sobre Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario, las Resoluciones n° 11/02 y 35/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura y el Decreto 2275/94. Con respecto específicamente al contenido y alcance del Decreto 690/02, subraya que no se puede atribuir al art. 41 del mencionado instrumento la virtud de haber producido alteración alguna del régimen tributario de la exportación de aceite de jojoba. Agrega que no solo no hay manifestación alguna que revele la voluntad "legislativa" de producir un incremento de los derechos de exportación, sino que además resultaría extravagante atribuir dicho aumento a un órgano del Mercosur encargado de adoptar la enmienda al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Plantea en forma subsidiaria la inconstitucionalidad del Decreto 690/02. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

III. A fs. 45/53 vta. la representación fiscal contesta el traslado y, luego de realizar una descripción sucinta de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Afirma que los dichos de la actora resultan improcedentes atento a que, en el procedimiento seguido para el dictado de las Resoluciones rechazadas, la Aduana, en ejercicio de las facultades legales otorgadas y conforme a la normativa vigente, efectuó los cargos que correspondían. Recuerda que los Avisos oportunamente emitidos permitieron a los exportadores de aceite de jojoba y sus fracciones pagar un derecho de exportación del 5% al momento de la oficialización de los respectivos documentos aduaneros hasta tanto el reclamo correspondiente se plasmara en alguna normativa. Agrega, sin embargo, que la norma que regularizaría las modificaciones introducidas por la entrada en vigencia del Decreto 690/02 nunca se materializó; por consiguiente corresponde tributar a la p.a. 1515.90.10.000 R, a la fecha de oficialización del permiso de embarque en trato, un derecho de exportación del 20%. Aclara que lo expuesto se relaciona con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal. Cita doctrina y jurisprudencia. Menciona, a su vez, que resulta un planteo absolutamente descabellado sostener que la Aduana no pueda revisar las actuaciones y hacer cargos suplementarios – a pesar del pago – pues esto está previsto no solo por el Decreto 618/987, sino que también ha sido ampliamente tratado por la doctrina y la jurisprudencia. Explica que la actora no posee un derecho adquirido, pues la Aduana puede revisar y, por ende, hacer cargos suplementarios independientemente de lo que liquide el sistema. Cita jurisprudencia. Sobre la base de lo estipulado por el art. 1164 del C.A. y la jurisprudencia citada, concluye que el Tribunal Fiscal de la Nación sería incompetente para resolver una inconstitucionalidad. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

IV. A fs. 59 se declara la causa de puro derecho y a fs. 77 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala "G". A fs. 84 pasan los autos a sentencia.

V. Mediante el examen de las actuaciones descriptas con anterioridad, en el presente caso se observa la necesidad de dilucidar si la actora se encuentra obligada al pago de las diferencias (cargos estipulados por las Resoluciones N° 2398/2017 y 2399/2017) entre los derechos de exportación del 5%, oportunamente abonados, y aquellos del 20%, supuestamente establecidos por el Decreto 690/2002, para aquellas operaciones de exportación para consumo de aceite de jojoba, realizadas durante los años 2003 y 2006. En ese orden de ideas, adelanto que la solución del caso no se encuentra en la subsunción normativa y, por consiguiente, se torna imperativo que el Tribunal exponga de manera clara los razonamientos seguidos en el complejo procedimiento dialéctico de resolución, habida cuenta que el juez, al momento de resolver un conflicto, tiene el deber de justificar su decisión, procurando satisfacer suficientemente la expectativa de certeza jurídica y maximizando el control público de aquella. Va de suyo, que la garantía de certeza o seguridad jurídica se vería claramente vulnerada si no resultase permitido determinar las razones que lo han conducido a pronunciarse en determinado sentido. Sobre la base de lo mencionado, no puedo dejar de hacer notar que la concurrencia de diversas normas y variadas acciones de las autoridades administrativas involucradas trae aparejado que no pueda resolverse el caso bajo la técnica de la subsunción, sino que suscita la necesidad imperiosa de solucionarlo bajo la técnica de la ponderación, y analizando las particularidades de la situación, con una mirada axiológica, acorde al sentido de la razón de ser del derecho. Ello ocurre en el caso, habida cuenta de que la situación examinada aparece reglada por principios jurídicos cuya aplicación da lugar a resultados dispares entre sí, y donde no cabe una solución lineal del asunto, sino que demanda una decisión equilibrada que no ponga en contradicción a los principios entre sí. Ya que, en efecto, si bien corresponde bregar por la imposibilidad de establecer tributos sin sustento en la reserva de ley y en la igualdad ante las cargas públicas, resulta también cierto afirmar que los tributos deben prescribirse con claridad. Y si los órganos con competencia primaria para aplicar la norma han interpretado el marco jurídico de una manera determinada, tampoco pueden desatenderse de sus criterios interpretativos. Una conclusión contraria supondría un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que la CSJN le ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos, 220:5, 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), e importaría prescindir de “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria” (Fallos, 253:332; 315:820; 316:1115).

Como subyace, tal enfoque de la cuestión se encuentra íntimamente ligado al derecho que asiste a los administrados a la protección de su confianza legítima, aspecto éste que ha preocupado inicialmente a la doctrina administrativista y que, por cierto, últimamente también ha sido objeto de tratamiento por autores especialistas en derecho tributario. La formulación del principio de confianza legítima parte del caso de la “viuda de Berlín”, en el que a la afectada se le exigía la devolución de las sumas de su pensión percibidas indebidamente, pero de buena fe, en razón de la información oficial equivocada que se le había proporcionado. Máxime, si los actos se expidieron sin grave error de derecho y generaron una situación de confianza que debe ser protegida por el ordenamiento jurídico (Fallos: 175:368; 285:195; 308:601; 310:1045; 327:5356, entre muchos otros). En definitiva, la postura adoptada no tutela el mantenimiento o protección de un beneficio conseguido al margen de las disposiciones vigentes, pues bien podría implicar un quebrantamiento de las reglas de la justicia distributiva y, en particular, de la regla constitucional que

impone la igualdad ante las cargas públicas. También se podría ver afectado el principio de legalidad, acentuado en el campo tributario por la vigencia del principio de reserva de ley, que impide a la administración la creación de situaciones jurídicas que no fueron previstas por el legislador al tiempo de instituir la gabela. En rigor de verdad, se trata de armonizar los principios en pugna. Resulta evidente que, en el caso, se presentó una antinomia entre situaciones jurídicas protegidas por el derecho, ante la cuál debe practicarse un análisis de proporcionalidad en estricto sentido, con la finalidad de determinar si la legalidad, sin más, sacrifica valores y principios constitucionales de mayor envergadura que los protegidos con el fin propuesto. En ese orden de ideas, debe recordarse que es regla elemental de hermenéutica jurídica la que aconseja que, frente a distintos criterios de interpretación posibles, se privilegie aquel que permita armonizar la norma en cuestión con el orden jurídico restante y con las previsiones de la Constitución Nacional. De allí que no se deba poner en veredas opuestas la protección del principio de legalidad y la invocación de la seguridad jurídica. En el caso de marras, ambos tienen cabida, a poco de repararse que se trató, desde el inicio, de una situación que no daba lugar a una interpretación inequívoca de la norma aplicable. Por ello, a pesar de las limitaciones cognoscitivas que posee este órgano jurisdiccional por su origen administrativo, con respecto a la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una norma jurídica (Ver art. 1164 del C.A. y Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022, dictado por el TFN en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación” (expte. EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN)), vuelvo a decir que nada impide dejar de lado una norma cuando su aplicación conduce a un resultado opuesto a principios y valores constitucionales que deben ser ponderados en el caso concreto para llegar a una decisión virtuosa. Ya que, en definitiva, no debe olvidarse que todo ordenamiento jurídico es la expresión de una obra asociativa de la que participan distintos estamentos que se relacionan entre sí; y siempre de acuerdo con las exigencias de una idea rectora que identifica al sistema. A tal fin, se analizará, en un primer momento, si corresponde establecer la inaplicación del Decreto 690/2002, para luego interpretar y determinar los efectos jurídicos del comportamiento llevado a cabo por la administración pública. No obstante, previo al análisis jurídico mencionado con anterioridad, se llevará a cabo una descripción sucinta de los hechos involucrados.

VI. Gracias a los elementos de prueba oportunamente presentados, se constata que la presente controversia tiene su origen en la interpretación y posterior aplicación del Decreto 690/2002, dictado el 26 de abril de 2002 y publicado en el Boletín Oficial el 2 de mayo del mismo año. Según lo expresamente estipulado por su último considerando introductorio, dicho instrumento fue dictado por el Poder Ejecutivo, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 99, incs. 1 y 2, de la Constitución Nacional y los arts. 11, apart. 2, y 12 del C.A. En lo que respecta al presente caso, el Decreto 690/2002 estipuló dos cuestiones fundamentales. En primer lugar, a través de su art. 1°, se incorporó al ordenamiento jurídico argentino la Resolución N° 65 del Grupo Mercado Común (en adelante “GMC”) del Mercosur, adoptada el 19 de diciembre de 2001, mediante la cual, entre otras cuestiones, se modificaba la Nomenclatura Común del Mercosur (en adelante “NCM”), oportunamente implementada a través del Decreto 2275/94[1]. Estas modificaciones en el NCM repercutieron, en lo que respecta al aceite de jojoba, en un doble sentido: **a)** la posición arancelaria 1515.60.00, mediante la cual se identificaba a la mencionada mercadería desde 1994, fue eliminada. En efecto, en el Anexo I del Decreto bajo análisis se detalló una *Lista de códigos numéricos del sistema armonizado suprimidos a partir del 1° de enero de 2002*, donde figuraba, dentro del Capítulo 15, la posición arancelaria anteriormente mencionada (1515.60.00); **b)** En el NCM modificado, el aceite de jojoba pasó a ser identificado mediante la posición arancelaria 1515.90.10. De esta manera, la partida

donde figuraba la citada mercadería quedó conformada de la siguiente manera:

Posición	**Descripción**
1515.90	- Los demás
1515.90.10	Aceite de jojoba y sus fracciones
1515.90.90	Los demás

En segundo lugar, a través del art. 41 del Decreto 690/2002, se determinó la sustitución del Anexo de la Resolución N° 35/02, dictada por el Ministerio de Economía, por la planilla que se consignó como Anexo XXVII del primer instrumento. A los fines de obtener un cabal entendimiento de este último cambio, resulta indispensable comprender cuáles fueron las principales disposiciones tanto de la Resolución ya mencionada (35/02) como de aquella dictada con anterioridad, la Resolución N° 11/02, ambas emitidas en el marco de la Ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario, sancionada el 6 de enero de 2002. En efecto, mediante la Resolución N° 11/02, dictada por el Ministerio de Economía e Infraestructura el 4 de marzo de 2002, se fijó, a través de su art. 1°, un derecho igual al 10% a favor de las exportaciones para consumo de las mercaderías cuyas posiciones arancelarias eran detalladas en su único Anexo. A su vez, mediante su artículo 2, se determinaba un derecho del 5% a favor de las exportaciones para consumo de aquellas mercaderías cuyas posiciones arancelarias se encontraran fuera del citado Anexo. Al realizar una lectura de las posiciones expresamente detalladas en el Anexo de la Resolución N° 11/02, se podía verificar que el código correspondiente al aceite de jojoba (1515.60.00) no se encontraba detallado en aquel. Por consiguiente, la citada mercadería se encontraba sujeta, a partir de la vigencia de dicha Resolución, a un derecho de exportación igual al 5%.

El 5 de abril del mismo año, el Ministerio de Economía dictaría un nuevo instrumento, la Resolución N° 35/02, mediante el cual se determinaría, a través de su art. 1°, un derecho del 20% para las exportaciones para consumo de aquellas mercaderías cuyas posiciones arancelarias se encontraran expresamente detalladas en su correspondiente Anexo. Paralelamente, mediante su art. 2, se establecería que las demás posiciones arancelarias no detalladas en el mencionado Anexo continuarían regidas por el derecho de exportación oportunamente establecido por la Resolución N° 11/02. En esta ocasión, a diferencia de lo estipulado por este último documento, el Anexo de la Resolución N° 35/02 contendría la posición arancelaria 1515.90.00, detalla en el NCM en forma inmediatamente posterior a aquella correspondiente al aceite de jojoba (1515.60.00), y descripta, como bien tuvimos oportunidad de verlo con anterioridad, con la siguiente leyenda: “[l]os demás”. De esta manera, el aceite de jojoba seguiría sujeto a un derecho de exportación igual al 5%, mientras que aquellas mercaderías similares, comprendidas en el código

1515.90.00 (grasas y aceites vegetales que excluían al aceite de jojoba) pasarían a estar sometidas a un derecho de exportación igual a 20%.

Al releer una vez más lo establecido por el art. 41 del Decreto 690/2002 de manera conjunta con los cambios implementados sobre el NCM, se logra entender que, a partir de la vigencia del citado Decreto, el aceite de jojoba (mercadería que, a partir del 3 de mayo de 2002, comenzaría a ser identificada a través de la posición arancelaria 1515.90) pasó a estar sometido, en forma indirecta y sin constatar disposición alguno donde se lo estableciera en forma expresa, a un derecho de exportación igual al 20%.

El 11 de julio de 2002, el Sr. Director de Promoción de Exportaciones de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería - Ministerio de Economía emitiría la **Nota N° 403/02**, dirigida al Sr. Director de Técnica de la Dirección General de Aduana, con el objetivo de realizar ciertas observaciones/aclaraciones con relación al Anexo XXVII del Decreto N° 690/02 (ver fs. 32 de las actuaciones administrativas N° 13289-32445-2005 y fs. 116 de las actuaciones administrativas N° 14828-78-2011). En primer lugar, destacaría el haberse consignado "[…], en forma involuntaria, la p. a. NCM 1515.90.00, en lugar de las correspondientes p. a. NCM 1515.90.10 y 1515.90.90. La primera de estas posiciones corresponde a la anterior p. a. NCM 1515.60.00 – *aceite de jojoba* – que tenía un derecho de exportación del 5%[;] la segunda es la que corresponde a la anterior p. a. NCM 1515.90.00 con 20% de derecho" (*ibid*.). Luego de haber reconocido el error, identificaría el problema generado: "[c]omo consecuencia de ello[,] existe el siguiente inconveniente: el Sistema María asigna a las dos posiciones el 20% de derecho, cuando correspondería asignar a la p. a. NCM 1515.90.10 el 5%" (*ibid*.). Posteriormente, resaltaría el encontrarse "[…] en trámite un proyecto de resolución por el cual se corrige dicha divergencia y que tendrá vigencia con efecto retroactivo a la fecha del Decreto 690/2002" (*ibid*.). Finalmente, luego de remarcar "[…] que las exportaciones de aceite de jojoba se [vieron] afectadas por esta omisión […]", solicitaría "[…] tener a bien arbitrar las medidas factibles que resuelvan esta situación *ad-referendum* de la mencionada resolución" (*ibid*.).

En respuesta a la Nota N° 403/02, la Dirección de Técnica mencionada con anterioridad emitiría dos Avisos dirigidos a todas las Aduanas. En el primero de ellos, **Aviso DGA (DI TECN) N° 20/2002** del 17 de julio de 2002, se destacaría, en un primer momento, las razones que llevaron a su dictado ("[v]isto que la Dirección Promoción de las Exportaciones, mediante la Nota N° 403/02, estableció que con motivo de las modificaciones establecidas en el Decreto N° 690/02, al aceite de jojoba de la posición arancelaria 1515.90.10 le corresponde un derecho de exportación del 5% y, en virtud [de] que la norma que regularizará dicha situación será con efecto a la fecha de vigencia del Decreto N° 690/02"), para luego autorizar el uso de la autoliquidación libre en la destinación de exportación para consumo de la mercadería en cuestión a los fines de la aplicación del derecho de exportación del 5% (ver fs. 34 de las actuaciones administrativas N° 13289-32445-2005 y fs. 117 de las actuaciones administrativas N° 14828-78-2011). Se aclararía, a su vez, que el importe correspondiente a la alícuota establecida en el SIM (20%) debía ser consignada en la Declaración Jurada (DEJU) pertinente (*ibid*.). Mediante el segundo **Aviso DGA (DI TECN) N° 23/2002**, del 19 de septiembre de 2002, se remarcaría, una vez más, lo mencionado con relación a la autorización de la autoliquidación libre, para luego realizar la siguiente salvedad: "[q]ueda bien entendido que la responsabilidad del exportador por el pago de los derechos de exportación emergentes del Decreto 690/02 subsistirá hasta que la Dirección de Promoción de las Exportaciones dé cumplimiento a lo establecido en su Nota N° 316/02, recaída en el expediente ADGA N° 413.927/02" (ver

fs. 36 de las actuaciones administrativas N° 13289-32445-2005).

Durante los años 2003 y 2006, la actora realizaría un total de 12 operaciones de exportación de aceite de jojoba[2]. Sobre la base de lo implementado por los Avisos DGA (DI TECN) N° 20/2002 y 23/2002. No obstante, la inexistencia de norma alguna que terminara de regularizar, de manera retroactiva, la situación generada a partir de la vigencia del Decreto 690/02 trajo como resultado el inicio de las actuaciones administrativas correspondientes (ACT ADM 13289-32445-2005 y 14828-78-2011); que finalmente desembocarían en la elaboración y posterior notificación de la liquidación de los cargos, en concepto de diferencias de derechos de exportación, por las operaciones de exportación de aceite de jojoba llevadas a cabo durante los años 2003 y 2006. Luego de haber sido presentados los alegatos pertinentes por parte de la actora, las **Resoluciones N° 2398/2017** y **2399/2017**, dictada por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de abril de 2017, resolverían, sobre la base de lo estipulado por el Decreto 690/02, condenar a la actora al pago de un monto total igual a **U$S 39.861,3**, en concepto de derechos de exportación con más los intereses que correspondieran según lo estipulado por el art. 794 y cc. del C.A.

VII. En tales condiciones, resulta necesario determinar si, en el supuesto caso de que, mediante el Decreto 690/20, se haya generado un aumento del derecho de exportación correspondiente al aceite de jojoba, se haya afectado, a su vez, la legitimidad/validez del mencionado instrumento, como resultado de su incompatibilidad con el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley. A mi entender, el contenido del Decreto 690/20 no encuentra discrepancia alguna con lo dispuesto por el mencionado principio, principalmente, por las siguientes dos razones: el derecho aduanero no debe reconducirse bajo los términos del instituto de la delegación legislativa y los derechos de exportación no deben ser considerados como un impuesto o tributo.

VIII. En lo que respecta a la primera razón, siendo que las alícuotas de los derechos aduaneros deberían seguir bajo el dominio del Poder Ejecutivo para hacer frente a las situaciones de contingencia, el único camino racional es encuadrar estos apoderamientos por fuera del instituto de la delegación legislativa y, en cambio, hacerlo bajo los términos de la doctrina tradicional de la Corte que distingue entre delegación propia e impropia. Es innegable que, a lo largo de más de un siglo, la legislación aduanera confió en el Poder Ejecutivo la determinación de la base imponible como la de fijar las alícuotas. Aquí debe reparase que, a diferencia de los tributos, la dinámica del comercio exterior demanda adecuarse a las cambiantes circunstancias. El aumento del precio de los alimentos en razón del conflicto bélico es una muestra suficiente de la necesidad de admitir el apoderamiento de competencias normativas en cabeza de la autoridad administrativa.

IX. Consecuentemente, no debe abandonarse la correcta doctrina pronunciada en los casos *Laboratorio Anodia* (Fallos: 270:42) y *Propulsora Siderúrgica* (Fallos:315:1820). En el primero de ellos, ante la discusión de los recargos impuestos por el Decreto 11917/58, la Corte dijo: “[…] que los lineamientos de la política legislativa sobre el punto aparecen suficientemente determinados en el texto y en los considerandos del Decreto Ley 5168/58 (Ley 14.467) y también que el Poder Ejecutivo se ajustó a sus prescripciones [...]. En primer lugar, porque ejecutar una “política legislativa” determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que, por hallarse tan sujeta a variaciones como la que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al

prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario; y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquél haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron". Esa doctrina se mantuvo en posteriores pronunciamientos como en el caso donde se vio obligada a expedirse con relación a la Resolución 475/85 del Ministerio de Economía, que había establecido nuevas alícuotas para los derechos que gravaban las exportaciones a los Estados Unidos y a la entonces Comunidad Económica Europea. En este último se declaró que "[…] de los amplios términos" del art. 755 del Código Aduanero y de su Exposición de Motivos "[…] es razonable afirmar que la enumeración de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo en modo alguno puede considerarse taxativa, lo cual permite, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, que la potestad de aplicar el criterio que surge de la resolución cuestionada encuadra sin dificultad en el ámbito del mencionado art. 755 del Código Aduanero". En cuanto a la falta de interés público de la resolución cuestionada, sostuvo que ahondar en ello "[…] llevaría necesariamente a resolver cuestiones de política económica que son privativas de los otros poderes del Estado, por lo cual no corresponde al Tribunal expedirse sobre el punto". Y remarco también: "[…] esta Corte ha señalado que al admitir la validez del reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, lo hizo a condición de que la política legislativa haya sido claramente establecida". El tribunal se afirmo, nuevamente, en la potestad reglamentaria del Ejecutivo. Dijo: "[e]llo, habida cuenta que en tales supuestos, el órgano ejecutivo no recibe una delegación, sino, al contrario, se encuentra habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional) cuya mayor o menor extensión depende del uso de la misma potestad que haya hecho el Poder Legislativo. Ello, en virtud de que cabe reconocer que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para regular aspectos reservados a la ley, y aquella para establecer los límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo o sus órganos subordinados deberán reglar los pormenores necesarios para la ejecución de la ley respectiva".

X. Las disposiciones de una ley deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca. La experiencia universal en la materia aduanera apareja la necesidad imperiosa de dejar librado al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, tanto la determinación de las mercaderías sujeta a imposición, como la alícuota aplicable, lo que guarda evidente relación con el hecho de que la labor aduanera esta caracterizada por su complejidad, dinamismo, y tecnicismo. La naturaleza esencialmente dinámica de la actividad ha llevado a atribuir al órgano ejecutivo amplias facultades regulatorias por cuanto se requiere un organismo que pueda responder en forma ágil y eficiente a la dinámica cambiante y a la complejidad del comercio exterior. Ello ha llevado a nuestro ordenamiento jurídico y al derecho comparado a atribuir a los departamentos administrativos amplias atribuciones en atención a su intrínseca relación con la satisfacción del bienestar general de la sociedad en la esfera económica y social (Fallos: 311:2339 y demás antecedentes en él citados).

XI. En tales condiciones, cabe señalar que el art. 755 del Código Aduanero, no es una norma tributaria, ni tampoco es una ley delegante, en los términos del artículo 76 y cláusula transitoria octava de la Constitución Nacional, por lo que se advierte que esa disposición no presenta sin más óbices en cuanto a su constitucionalidad. Sin perjuicio de lo expuesto, no puede dejar de señalase que la omisión de establecer un máximo de alícuota tiene su razón de ser en los objetivos extrafiscales de la imposición. En los tiempos que corren, acaso como podría precaver el legislador cuan necesario debe ser el aumento de

los derechos cuando se imponen en miras a estabilizar los precios internos de un bien esencial como la harina o el trigo cuyo precio se disparo por la escasez mundial. Acaso con igual propósito ¿no podría adoptar el Poder Ejecutivo una medida más drástica como sería la prohibición de exportación? Es que, en efecto, si a la luz del artículo 631 del Código Aduanero, el Poder Ejecutivo puede establecer prohibiciones de carácter no económico, so pretexto de algunas de las razones no económicas enunciadas en el artículo 610 del Código Aduanero, ¿cómo no podría estar legitimado para disponer una medida de menor gravamen? Procede destacar, en orden a lo expuesto, que la Corte tiene dicho que no le compete a ella considerar la bondad de la política legislativa y decidir si es más conveniente un remedio que otro (Fallos: 223:233). A todas luces, la omisión de establecer una alícuota máxima resulta razonable, toda vez que a partir de las cambiantes circunstancias es imposible hacerlo con criterios que den espalda a la realidad circundante. No en vano, en el fallo *Propulsora Siderúrgica* (Fallos: 315:1820), la CSJN mantuvo la validez constitucional de la resolución que había dispuesto un derecho de exportación, al considerar que ejecutar una política legislativa determinada implicaba también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias; sobre todo en una materia que, por hallarse sujeta a variaciones como las examinadas, se estimo prudente dejar librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario (considerando 10°). A ello cabe agregar que, en otro fallo de la Corte, se sostuvo: "[…] esas normas no importaron una delegación propia de facultades legislativas, sino un ejercicio condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades queridas por el legislador, de una actividad normativa circunscripta a los límites de la ley en la que encuentra su fuente" (Fallos: 310:2139). En definitiva, es la propia jurisprudencia de la Corte la que sugiere que la singularidad de la materia aduanera la condujo al reconocimiento constitucional de las normas aduaneras que autorizan al Poder Ejecutivo a disponer gravámenes (o a desgravar, según el caso), siempre que fuera a efectos de perseguir determinados objetivos establecidos en la legislación (Fallos: 148:430; 245:276; 31:1617; 311:2339).

XII. En cuanto a la segunda razón, vinculada con la imposibilidad de considerar a los derechos de exportación como un impuesto o tributo, cabe destacar que el Presidente y el Vicepresidente de la Corte Suprema correctamente no han reconocido la naturaleza impositiva de un ingreso público por el solo hecho de ser obtenido coactivamente. Concretamente, en su condición de Procurador del Tesoro de la Nación, el doctor Horacio Rosatti dictamino en contra de reconocerle naturaleza impositiva a los derechos aduaneros. (Dictamen N° 576, del 21 de noviembre de 2003). Sostuvo el actual Presidente de la Corte Suprema que, tratándose de los gravámenes a la exportación e importación, la Constitución Nacional no emplea los términos impuestos ni contribuciones. Destaco que esa diferencia no es casual, sino que es causa de su función como medios o instrumentos que puede hacer uso el Estado con fines de política económica. Considero además que los derechos aduaneros como instrumentos de comercio exterior impide asimilarlos a los impuestos, cuya causa jurídica es ciertamente, la capacidad contributiva. En consecuencia, bien puede vislumbrarse que el juez Rosatti nunca hubiera apoyado el voto mayoritario de la causa *Camaronera*, toda vez que su opinión se enrola con la tesitura de Juan Carlos Luqui (*La obligación tributaria*. Buenos Aires, Depalma, 1989. p. 127 y ss), en cuanto este hace notar la diferencia de régimen constitucional aplicable a los impuestos y los derechos aduaneros especial.

XIII. En la misma postura crítica, en su disidencia en el caso *Swiss Medical* (Fallos: 343:86), el Juez Rosenkrantz considero que la matrícula anual, establecida en el art. 25, inc. a), de la Ley 26.682, no tenía

carácter tributario, por cuanto el pago requerido no era un impuesto al no gravar manifestaciones de capacidad contributiva, sino que constituía un pago habilitante para ejercer el comercio en el mercado de la salud prepaga destinado a financiar la actividad regulatoria de la Superintendencia de Servicios de Salud. Vale tener presente que el mencionado criterio esta alineado con la pacífica opinión de la Suprema Corte de los Estados Unidos en orden a que una ley que crea un programa gubernamental particular y que recauda ingresos para apoyar ese programa, a diferencia de un estatuto que recauda ingresos para apoyar al gobierno en general, no es un impuesto para aumentar los ingresos dentro del significado de la *Origination Clause* (Cfr. Munoz-Flores, 495 U.S. at 397-98).

XIV. Compartiendo ese criterio se observa también que el carácter coactivo de la obligación pecuniaria no debe ser determinante para encuadrar a una obligación pública en el régimen jurídico constitucional que disciplina el ejercicio de la potestad tributaria (Fallos: 318:676, considerando 8°). Más aún, al decir del juez Rosenkrantz, la matrícula exigida a las entidades habilitadas a operar en el mercado de la salud prepaga es de la misma naturaleza que la contribución exigida a los abogados en su colegiatura obligatoria. En tal sentido, el juez Rosenkrantz destaco la jurisprudencia de Fallos: 310:418, en donde, en cuanto aquí interesa, se hizo mención a que la determinación cuantitativa del "derecho fijo" (art. 51, inc. *d)*, de la Ley 23.187) por la Asamblea del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal "en una proporción del importe de la tasa de justicia que se tribute en juicios por monto indeterminado", no constituye una indebida delegación de facultades legislativas por el Congreso de la Nación, sino tan solo el reconocimiento legal de una atribución a un ente público que queda librada a su arbitrio razonable dentro de los límites claramente fijados por la norma y cuya validez ha sido reconocida en numerosas oportunidades en el marco reglamentario del art. 86, inc. 2, de la Constitución Nacional. En tal inteligencia cabe poner de relieve que en *Beveraggi de la Rua y otros* se cita como fundamento de la decisión los casos *Delfino* (Fallos: 148:430), *Bonevo* (Fallos: 155:178) y *Pedro Inchauspe* (Fallos: 199:483). Este último es particularmente importante porque, dada la naturaleza de contribución parafiscal del aporte exigido a los responsables del aporte, se desecho el planteo de inconstitucionalidad con fundamento en la violación del principio de reserva de ley.

XV. De esta manera, si el Decreto 690/02 no presenta dificultad alguna con respecto a su validez normativa, resulta imperante, en primer lugar, presentar algunas observaciones con relación a lo dispuesto por dicho instrumento, para luego centrarnos en la interpretación y determinación del alcance del comportamiento desarrollado por la administración pública con posterioridad al dictado el mencionado Decreto.

XVI. Como tuvimos oportunidad de resaltarlo con anterioridad, según lo expresamente estipulado por su último considerando introductorio, el Decreto 690/02 fue dictado por el Poder Ejecutivo, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 99, incs. 1 y 2, de la Constitución Nacional y los arts. 11, apart. 2, y 12 del C.A. En lo que respecta a las operaciones de exportación del aceite de jojoba, estas se verían sometidas a un incremento en los derechos de exportación correspondientes, no ya debido a una disposición mediante la cual se haya determinado dicha modificación de manera expresa, sino como resultado de un cambio de la posición arancelaria de la mercadería en cuestión. En efecto, la sustitución de los Anexos pertinentes, estipulada por el art. 41 del Decreto 690/02, no sería la responsable de haber alterado el derecho de exportación correspondiente al aceite de jojoba, ya que en ambos documentos siempre figuraría la misma posición arancelaria (1515.90.00). El incremento de los derechos de exportación sobre el aceite de jojoba

se debió, en su totalidad, al cambio de la posición arancelaria asignada para dicha mercadería a partir de la implementación de las modificaciones estipuladas por el nuevo NCM. De esta manera, si previo a la incorporación de la Resolución 65 del GMC del 19 de diciembre de 2001, la posición arancelaria asignada a la mercadería en cuestión se identificaría con el código 1515.60.00, a partir de la vigencia del Decreto 690/02, el aceite de jojoba pasaría a ser reconocido mediante el código 1515.90.10 y, como consecuencia de ello, estaría comprendido en la posición más genérica 1515.90.00 (posición que, como resultado de lo establecido por el Decreto 35/02, estaría sometida a un derecho de exportación igual al 20%).

XVII. Aproximadamente dos meses *a posteriori* de la vigencia del Decreto 690/02, el Sr. Director de Promoción de Exportaciones de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería – Ministerio de Economía, se vio obligado a dirigirse al Sr. Director de Técnica de la Dirección General de Aduana, mediante la **Nota N° 403/02**, con la finalidad de formular algunas observaciones sobre el alcance del Decreto citado. En primer lugar, reconocería el error cometido al haber mantenido la posición 1515.90.00 en el Anexo XXVII del Decreto, en lugar de reemplazarlo por la posición 1515.90.90. Si se hubiesen hecho estas últimas modificaciones, el aceite de jojoba (1515.90.10) no se hubiera visto afectado por un derecho de exportación igual al 20%. En segundo lugar, y como resultado del razonamiento previo, admitiría que la mercadería en cuestión (aceite de jojoba) debió haber estado sujeta a un derecho de exportación igual al 5%. En tercer lugar, manifestaría el encontrarse en trámite un proyecto de resolución mediante el cual se corregiría la mencionada divergencia, con efecto retroactivo al momento del dictado del Decreto 690/02. De esta manera, la Dirección de Promoción de Exportaciones de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería terminaría por cristalizar una *promesa* consistente en adoptar las medidas necesarias para enmendar el error cometido, y así lograr que las exportaciones del aceite de jojoba en ningún momento se vieran afectadas por un derecho de exportación superior al 5%. Finalmente, a los fines de evitar que las exportaciones de la mercadería en cuestión se vieran afectadas por un derecho de exportación del 20%, solicitaría a la Dirección de Técnica de la DGA que arbitre las medidas necesarias para resolver dicha situación "[…] *ad-referendum* de la mencionada resolución".

XVIII. Como tuvimos oportunidad de ver con anterioridad, en respuesta a la Nota N° 403/02, la Dirección de Técnica de la DGA emitiría dos **Avisos (DGA (DI TECN) N° 20/02 y 23/20)**, con el objetivo de implementar un régimen que permitiera a los exportadores del aceite de jojoba llevar a cabo las operaciones correspondientes sin verse afectados por un derecho superior al 5%. Todo ello, no obstante, bajo la condición de que se cumpliera con lo establecido por la Nota N° 316/02, recaída en el expediente ADGA N° 413.927/02. Así, la actora realizaría, durante los años 2003 y 2006, las operaciones de exportación correspondientes, bajo un régimen que le permitiría liquidar un derecho de exportación igual al 5% y con la garantía de que, en un futuro próximo, se emitiría una resolución con la finalidad de corregir las divergencias mencionadas. No obstante, en lugar de la resolución aludida, cinco años después de la adopción del Decreto 960/02, el Poder Ejecutivo emitiría el **Decreto 509/07**. A través de su art. 19, se fijaría para las mercaderías no alcanzadas por las disposiciones de los arts. 16 y 18 del mismo instrumento (entre otras, el aceite de jojoba) un derecho de exportación igual al 5%. De esta manera, y sin tener efecto retroactivo, la mercadería en cuestión pasaría a estar sujeta a los mismos derechos vigentes previo al dictado del Decreto 690/02.

XIX. La inexistencia de norma alguna que terminara de regularizar, de manera retroactiva, la situación generada a partir de la vigencia del Decreto 690/02 trajo como resultado el inicio de las actuaciones

administrativas correspondientes (ACT ADM 13289-32445-2005 y 14828-78-2011); que finalmente desembocarían en la elaboración y posterior notificación de la liquidación de los cargos, en concepto de diferencias de derechos de exportación, por las operaciones de exportación de aceite de jojoba llevadas a cabo durante los años 2003 y 2006. Luego de haber sido presentados los alegatos pertinentes por parte de la actora, los cargos mencionados serían confirmados mediante las Resoluciones N° 2398/2017 y 2399/2017. A mi entender, este último comportamiento de la administración pública, tendiente a liquidar los cargos citados, manifiesta una contradicción con la conducta previamente asumida y, por consiguiente, afecta con toda claridad el principio de la confianza legítima. Con respecto a este último, merecen ser traídas a colación las palabras pronunciadas oportunamente por el Tribunal Constitucional Federal alemán: "[l]a seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del principio del Estado de Derecho. Los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de la parte del Estado que les pueden afectar y de comportarse de manera adecuada. Los individuos tienen que poder fiarse de que sus acciones que son lícitas bajo el derecho actual y de las que siguen determinadas consecuencias jurídicas también pueden ser consideradas lícitas en el futuro. […] Seguridad jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima" (BVerfGE 13, 261, cit. por Johann-Christian Pielow, "El principio de la confianza legítima (*vertrauensschutz*) en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas", IV *Jornadas Internacionales de Derecho Administrativos*, Allan Randolph Brewer-Carias, 9-12 de noviembre de 1998, Caracas, 1998, Ed. Funeda).

XX. En este sentido, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmaría que "[e]n definitiva, sea que tomemos como punto de partida los principios del Estado de Derecho, la buena fe o la equidad, sea que hagamos referencia a la *legitimate expectation*, a la *vertrauensschutz* o a la confianza legítima […], frente a la comprobación de la existencia de un comportamiento jurídico relevante de la Administración y de la afectación de intereses legítimos de los ciudadanos en razón de una variación de dicho comportamiento, no resultaría razonable considerar a la situación como indigna de protección por parte del orden jurídico" (CNACAF, 11/05/2000, *Itoiz Carlos Mario y otros contra UBA – Resolución 938/98*, Causa n° 2569/99). Nuestro más Alto Tribunal, por su parte, recordaría que "la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede aquí constituir un justificativo de su conducta arbitraria; puesto que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia" (Fallos: 298:223). Más adelante, la CSJN recordaría que "[…] es dable exigir a las partes un comportamiento coherente ajeno a los cambios de conducta perjudiciales, desestimando toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que – merced a sus actos anteriores – se ha suscitado en el otro contratante" (Fallos: 311:971). En efecto, es una experiencia compartida por la comunidad jurídica que del principio de la buena fe se desprende el de confianza legítima; y que este último pretende que la Administración se abstenga de modificar situaciones jurídicas originadas en actuaciones precedentes que generan expectativas justificadas en los ciudadanos, con base en la seriedad que debe informar a las actuaciones de las autoridades públicas. Por ello, no resulta constitucionalmente admisible que la administración quebrante de manera intempestiva la confianza que había creado con su conducta en los ciudadanos, más aún, cuando con ello puede afectar derechos fundamentales.

XXI. Sobre la base de lo afirmado hasta aquí, entiendo que, en el presente caso, se han configurado los requisitos necesarios para la puesta en juego del principio de confianza legítima: 1) una actividad administrativa que provoca; 2) la confianza "digna de protección" del administrado (lo manifestado oportunamente por la Administración a través de la Nota n° 403/02 del Sr. Director de Promoción de Exportaciones de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería – Ministerio de Economía, y los Avisos DGA (DI TECN) n° 20/02 y 23/02, emitidos por la Dirección Técnica de la DGA); 3) así como la desviación de la Administración de la expectativa del individuo (el posterior comportamiento tendiente a liquidar los cargos en concepto de derechos de exportación).

XXII. En este orden de ideas, es de advertir que al no haberse dictado norma alguna que subsane de manera retroactiva la problemática planteada para el período comprendido entre el 3 de mayo de 2002 y el 23 de mayo de 2007, el servicio aduanero interpretó **equivocadamente** que el derecho de exportación aplicable al aceite de jojoba para dicho período era del 20%.

XXIII. Al respecto, importa destacar que tal como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 253:332 y 255:360, es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan ajustar sus conductas en materia tributaria, la responsabilidad por deficiencias en orden a la claridad del precepto es exclusivamente del Estado. Ello es así porque, a diferencia de las obligaciones impuestas mediante acuerdo de partes, donde ellas son responsables de la oscuridad de las cláusulas, el contribuyente no interviene en su redacción. En igual línea de pensamiento, el Máximo Tribunal ha señalado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias materiales, para extender más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 310:290) ya que "cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 —texto 1853-1860— de la Constitución Nacional" (Fallos: 326:3168).

XXIV. La doctrina citada adquiere particular relevancia en el presente caso, habida cuenta de que al no haberse incluido expresamente la posición arancelaria NCM 1515.90.10 en el Anexo XXVII del Decreto 690/02 vigente a la fecha de oficialización de las operaciones involucradas (entre el 31/1/07 y el 7/5/07), es elocuente que la exportación para consumo de aceite de jojoba se encontrara gravada con la alícuota del 5% de derechos de exportación.

Por todo lo expuesto**, voto por:**

1. Revocar las **Resoluciones N° 2398/2017** y **2399/2017**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de abril de 2017, y, consecuentemente, dejar sin efecto los cargos impuestos al **LABORATORIO ELEA S.A.C.I.F. y A.**
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Sr. Vocal Instructor.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar las **Resoluciones N° 2398/2017** y **2399/2017**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de abril de 2017, y, consecuentemente, dejar sin efecto los cargos impuestos al **LABORATORIO ELEA S.A.C.I.F. y A.**
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1] En efecto, el Decreto 2275/94, a su vez, había cumplido la función de incorporar la Decisión 22/1994, adoptada por el Consejo de Mercado Común (en adelante "CMC"), mediante la cual se estableció el NCM y el Arancel Externo Común del Mercosur.

Posición	**Descripción**
1515.60.00	Aceite de jojoba y sus fracciones
1515.90.00	Los demás

[2] 03001EC01016693X [2003]; 06001EC01017605F [2006]; 06001EC01021518D [2006]; 06001EC01023564G [2006]; 06001EC01023579M [2006]; 06001EC01025058G [2006]; 06001EC01025266H [2006]; 06001EC01029050C [2006]; 06001EC01029107F [2006]; 06001EC01029111A [2006]; 06001EC01033460C [2006]; 06001EC01039132E [2006].

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.05.23 12:26:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.05.23 14:15:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.05.23 18:14:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.23 18:14:59 -03:00