Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-56816537-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Mayo de 2024

Referencia: EX-2020-53131267-APN-SGASAD#TFN ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”, EX-2020-53131267-APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Mediante RE-2020-53130488-APN-SGASAD#TFN, la firma **ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.** (en adelante “DEHEZA”, “actora” o “recurrente”) se presenta, por apoderado, e interpone el correspondiente recurso de apelación contra la **Resolución n° 152/2020 (AD SALO)**, dictada por el Señor Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo el 17 de marzo de 2020, mediante la cual, sobre la base de la estipulación tributaria llevada a cabo por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación dependiente de la entonces Dirección Regional Aduana Rosario, se confirman los cargos n° 96 y 97 del año 2013 en concepto de derechos de exportación.

Luego de realizar una descripción sucinta de los antecedentes del caso, DEHEZA manifiesta los fundamentos de su apelación. Afirma, en primer lugar, que el reclamo efectuado por el servicio es aduanero es nulo de nulidad absoluta en razón de que el acto administrativo cuestionado carece de causa. Adiciona que la demanda de mayores derechos de exportación con relación a las operaciones cuestionadas resulta técnica y jurídicamente improcedente. En efecto, la determinación de la base imponible para el pago de derechos de exportación en cada destinación, se habría efectuado en un todo de acuerdo con la normativa aplicable, por lo que el pago en cada caso resultaría íntegro y, con ello, habría tenido el efecto liberatorio de la obligación tributaria correspondiente. Agrega que, en el supuesto caso de que el reclamo, en lugar de encontrarse basado en un error grosero en la aplicación de la norma pertinente, estuviera fundamentado en una nueva interpretación de ésta, no correspondería efectuar reclamo alguno ya que dicha interpretación no podría ser aplicada a operaciones pasadas, y solo podría regir para el futuro, según la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CSJN”) sobre el particular.

Adiciona, a su vez, que tampoco procedería abonar mayores tributos a las exportaciones en virtud de la doctrina de la CSJN, en los autos “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, acerca de la ilegalidad de los derechos de exportación creados y/o modificados por normas extralegales sin ratificación legislativa a la fecha del hecho imponible. Deja sentado, en forma subsidiaria, que la determinación de la deuda en dólares, con el aumento exponencial del tipo de cambio y la aplicación eventual de los intereses resarcitorios que la Aduana pretende resultarían en una repotenciación de la supuesta deuda prohibida legalmente en la República Argentina. Por último, añade que la tasa de interés con anterioridad a la Resolución 598/19 sería ilegítima por no respetar el tope legal. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II. Mediante IF-2020-69005509-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Señala, en primer lugar, que los dichos de la actora resultarían improcedentes ya que el procedimiento seguido por la Aduana, finalizado mediante el dictado de la resolución que rechaza la impugnación presentada por la actora, habría sido realizado en ejercicio de las facultades legales otorgadas. En lo que respecta a la causal de nulidad invocada, resalta la pacífica jurisprudencia tendiente a reconocer que la motivación puede resultar acreditada en cualquiera de los dos momentos que integran la forma del acto: en el proceso de formación o en el de expresión de la voluntad de la Administración Pública. Adiciona, a su vez, que, si la motivación debería contener las razones de hecho y de derecho que determinaron el dictado de acto, no sería necesaria una relación analítica o circunstanciada, sino que resultaría suficiente una relación sucinta que sea ilustrativa. Cita jurisprudencia al respecto. Agrega que, del análisis de los hechos del caso, se desprendería la debida observancia, por parte de la Aduana, de todos los requisitos conformados del acto y del procedimiento administrativo. Recuerda lo estipulado por el artículo 3° del Decreto 618/97, disposición mediante la cual se atribuye a la AFIP el poder de fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas. Luego de presentar una descripción sucinta de la normativa vinculada con el régimen de importación temporaria (disposiciones pertinentes del Código Aduanero, Decreto n° 1330/2004, Resolución General AFIP n° 2147/2006 y Decreto n° 523/2017), afirma que el accionar de la empresa no encuentra sustento alguno “…por la mera aplicación de los más elementales fundamentos y principios basilares del Derecho Aduanero”. Presenta un análisis de lo actuado en sede administrativa para, luego, afirmar que el rechazo efectuado oportunamente por el servicio aduanero “…se ajusta en un todo a derecho y no resultan procedentes los agravios y fundamentos vertidos por la contraria…”. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad esgrimido con relación al art. 8 del Decreto n° 1177/92, destaca, en primer lugar, que este habría sido introducido por primera vez con el recurso de apelación en conteste. Por otra parte, resaltaría que, sobre la base de lo estipulado por el art. 1164 de C.A., la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no podría contener pronunciamiento alguno sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, y sus reglamentaciones, a no ser que nuestro más Alto Tribunal haya previamente declarado su inconstitucionalidad. Rechaza los argumentos de la apelante vinculados con la supuesta transgresión de la prohibición de actualización o repotenciación de la deuda establecida en la Ley 23.928 a partir de la exigencia de derechos aduaneros liquidados en dólares. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hacen reserva de Caso Federal y solicita que se rechaza la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. Mediante PV-2021-12413118-APN-VOCXIX#TFN se abre la causa a prueba, cuya certificación obra en PV-2023-97830211-APN-VOCXIX#TFN, en PV-2023-98263731-APN-VOCXIX#TFN se cierra el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "G" en PV-2023-149259402-APN-VOCXIX#TFN. En IF-2024-42503540-APN-VOCXIX#TFN se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, obrando el alegato presentado por la actora en el IF-2024-43950637-APN-DTD#JGM y el alegato presentado por el Fisco Nacional en IF-2024-47914405-APN-DTD#JGM. En IF-2024-54329360-APN-VOCXIX#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes, en el *sub examine* corresponde determinar si la Resolución n° 152/2020 (AD SALO), dictada por el Sr. Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo el 15 de marzo de 2020, resulta ajustada a derecho. En este sentido, se torna necesario examinar, en primer lugar, la cuestión preliminar planteada por la firma apelante con relación a la nulidad del acto administrativo bajo examen, para luego analizar si los cargos confirmados mediante la resolución citada han sido efectivamente establecidos de conformidad con el plexo normativo aplicable. Para ello, previo al análisis de cada una de las cuestiones planteadas por el apelante, se llevará a cabo una descripción sucinta de los hechos involucrados y de lo actuado en sede administrativa.

V. La presente *litis* tiene su origen en el Informe Técnico n° 70/2012 (SE FVEX) del 24 de octubre de 2012, elaborado por la ex Sección Fiscalización y Valoración de Exportación, dependiente de la entonces Dirección Regional Aduanera Rosario (a fs. 22/29 de las actuaciones administrativas n° 12539-148-2012/2). El mencionado documento se iniciaría afirmando que, "…en sintonía con la fiscalización llevada a cabo sobre las destinaciones correspondientes al subrégimen EC03 (Exportación a Consumo con DIT para Transformación) documentadas a partir del DIT de poroto de soja – y que fuera plasmada en el Informe Técnico 31/2012 SEFVEX -, se constató también la existencia de operaciones de exportación de subproductos provenientes de la industrialización de la semilla e girasol y concretadas al amparo del mismo subrégimen, cuyas bases imponibles arrojaban valores negativos y, por ende, no susceptibles de una determinación tributaria. Se trata de productos, subproductos o co-productos obtenidos a partir del procesamiento de Semilla[s] de Girasol (NCM 1206.00.90) ingresados temporalmente al amparo del régimen previsto por el Decreto n° 1330/2004, En razón de lo expuesto, se procedió al relevamiento de las operaciones alcanzadas por la aludida modalidad, a partir del 1° de enero de 2007 hasta la fecha" (a fs. 22 *ibid*.). Con posterioridad a haberse identificado el análisis a realizar y las operaciones de exportación involucradas, se lleva a cabo, en primer lugar, una descripción de lo estipulado por el Decreto n° 1330/2004 y la Resolución General AFIP 2147/2006, para luego concluir que, como resultado de "…las liquidaciones de Derechos de Exportación practicadas sobre las destinaciones EC03 de subproductos de semillas de girasol importadas temporalmente y alcanzadas por la RG 2147[,] y [de la aplicación de] los criterios que surgen de esa norma para la determinación del Valor en Aduana a los efectos del cálculo de los Derechos de Exportación, se estima conducente elaborar los cargos respectivos y remitirlos a la/s Divisiones Aduana de registro de las destinaciones para su trámite pertinente" (a fs. 23 *ibid*.). Adjuntos al citado Informe Técnico, se detallarían las liquidaciones correspondientes a los cargos 96/2013 (por un monto igual a U$S 4.048,86) y 97/2013 (por un monto igual a U$S 25.214,08) en concepto de derechos de exportación (ver a fs. 27 y 29 respectivamente *ibid*.).

En respuesta a la notificación de los cargos mencionados con anterioridad, DEHEZA iniciaría el procedimiento de impugnación mediante el escrito presentado el 1° de febrero de 2013 (a fs. 1/12 vta. de

las actuaciones administrativas n° 12539-148-2012/1). En dicha oportunidad fundamentaría su presentación afirmando que: ***i)*** los cargos calculados por el servicio aduanero resultarían nulos de nulidad absoluta por el hecho de no encontrarse debidamente motivados y de no haberse cumplido con las diligencias propias del caso, a los fines de revisar adecuadamente las liquidaciones del derecho de exportación en caso; ***ii)*** el derecho de exportación se habría abonado correctamente, siguiendo los lineamientos que sobre el particular estipulan expresamente el Decreto 1330/04 y el Anexo IV de la Resolución 2147/06; ***iii)*** por otra parte, el derecho de exportación se habría pagado teniendo en cuenta la normativa citada y la interpretación que sobre esta, la propia Aduana habría sostenido, tanto en el Instructivo impartido a los exportadores sobre la forma de determinar la base imponible en los términos de la Resolución 2147/06, como en las actuaciones SIGEA 12509-301-2008, en que el Señor Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, ratificó el criterio sostenido en esta oportunidad; ***iv)*** la diferencia de derecho de exportación que el servicio aduanero reclama estaría basada en una incorrecta aplicación de la fórmula de la Resolución 2147/06, que omitiría considerar los insumos efectivamente utilizados en el proceso productivo y descargados en cada permiso según su valor CIF correspondiente; ***v)*** de esta manera, el reclamo efectuado por el servicio aduanero no contendría causa alguna, pues obedecería a un error de aplicación de la fórmula prevista en la citada Resolución 2147/06 y; ***vi)*** en el supuesto de que el servicio aduanera decidiera aplicar un nuevo criterio o interpretación a la fórmula contenida en la Resolución 2147/06, aquel o aquella debería ser aplicado para el futuro, según la doctrina de los actos propios, del respeto de la legítima confianza y de lo dispuesto por el art. 793 del Código Aduanero (avalado, a su vez, por la CSJN) (a fs. 12 *ibid*.). A su vez, en lo que respecta a la prueba ofrecida, DEHEZA: ***i)*** adjuntaría un Instructivo emanado de la Aduana para la aplicación de la Resolución 2147/06; ***ii)*** solicitaría que se agregue a las actuaciones administrativas una copia íntegra y certificada del expediente SIGEA 12509-301-2008, correspondiente a la firma BUNGE ARGENTINA S.A., en el que el Señor Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior dictó la Resolución 131/08 (SDG OAI) y; ***iii)*** demandaría, por último, añadir, a la brevedad, una certificación contable en la que se explica el correcto cálculo de la base imponible en la operación de autos (a fs. 12 vta. *ibid*.).

En lo que respecta a los elementos de prueba ofrecidos por la parte impugnante, el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo, mediante la providencia del 17 de mayo de 2013, terminaría por aceptar que se incorpore al expediente el Instructivo mencionado con anterioridad, pero no haría lugar, por inconducente y dilatoria, ni al agregado de una copia íntegra y certificada del expediente SIGEA 12509-301-2008, ni a la demanda de la certificación contable correspondiente (a fs. 33 *ibid*.). Frente a dicha decisión, DEHEZA solicitaría, mediante su escrito del 24 de junio de 2013, la revocatoria de la mencionada providencia (a fs. 35/36 vta, actuaciones administrativas n° 13289-22065-2013). En efecto, en primer lugar, con respecto a la denegatoria vinculada con la incorporación de una copia íntegra y certificada del expediente SIGEA 12509-301-2008, consideraría que “[e]l criterio adoptado en las Actuaciones citadas [resultaba] de suma importancia tanto por las autoridades que sostuvieron tal criterio como por el análisis efectuado en el curso del procedimiento, permitiendo demostrar […] no sólo que [se] ha efectuado un correcto análisis y cálculo de los derechos de exportación correspondientes a las operaciones de autos, sino también que el servicio aduanero sostenía idéntico criterio, con lo cual el cambio de interpretación no [podría] ser aplicado a las operaciones pasadas sin agravio constitucional en los términos de la doctrina de la Corte…”. A su vez, agregaría que “[n]egar a [DEHEZA] su derecho de demostrar cuál era el criterio expresamente sostenido

por el servicio aduanero en torno a la interpretación y aplicación de la Resolución General AFIP 2147/06, [sería] lisa y llanamente avasallar su derecho constitucional de defensa sin siquiera argumentar mínimamente tal postura". En segundo lugar, con relación a la segunda denegatoria, afirmaría que DEHEZA se había reservado el derecho de adjuntar a la brevedad posible una certificación contable de los cálculos efectuados en las operaciones en las que se explique cómo se había determinado en el caso particular los derechos de exportación y cómo debían establecerse según la normativa aplicable. No obstante, tanto mediante el Dictamen 372/2013 del 26 de julio de 2013, como por la Resolución n° 902/2013 (AD SALO) del 5 de agosto de 2013, dictados respectivamente por la apoderada-dictaminadora de la División Aduana San Lorenzo y por el Sr. Administrador de la citada Aduana, terminarían por rechazar el recurso de revocatoria correspondiente (a fs. 37/39 vta. *ibid*.). Entre los argumentos empleados para fundamentar su decisión, el servicio aduanero subrayaría que "…[negar] las pruebas ofrecidas existiendo una etapa judicial posterior a ésta, no [produciría] una efectiva violación de defensa en juicio, por cuanto [cabría] la posibilidad de subsanarse". A su vez, mediante el artículo 2 de la parte resolutiva de la Resolución citada, se solicitaría una mediada de mejor proveer consistente en remitir las actuaciones a la Sección "R" con la finalidad de que se adjunten los permisos de embarque de importación temporaria y de exportación de las destinaciones bajo examen o, en su defecto, se acompañe la impresión de la pantalla del Sistema María.

DEHEZA, por su parte, mediante su escrito del 12 de agosto de 2013, agregaría a las actuaciones administrativas una certificación contable "…a los fines de acreditar que la descarga de insumos considerada por la Aduana [era] errónea, y que la Empresa [había descontado] correctamente los insumos importados en forma temporaria, al momento de documentar las exportaciones" (a fs. 46/56 vta. *ibid*.). A su vez, a través de su presentación del 10 de junio de 2014, la firma realizaría un análisis de la sentencia de la CSJN, del 14 de abril de 2014, en los autos "Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo", con el objetivo de fundamentar su posición con relación a la inconstitucionalidad del reclamo presentado por parte del servicio aduanero, en concepto de derechos de exportación, por el hecho de ser violatorio del principio de reserva legal en materia tributaria (a fs. 57/60 vta. de las actuaciones administrativas n° 13289-20814-2014).

El 10 de mayo de 2017, mediante la Nota n° 504/2017 (DE SALO), el Departamento Aduana de San Lorenzo entendería no ser resorte "…en materia de opinión en la cuestión objeto de impugnación, habida cuenta de lo normado en RG 620/1999 sobre transferencia del control de valor a las jurisdicciones aduaneras…", y manifestaría que las actuaciones administrativas del caso deberían remitirse al Departamento de Gestión de Valoración y Comprobación Documental de Exportación, dependiente de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental. No obstante, advertiría la complejidad de cuestión planteada y pondría de manifiesto que no es el espíritu del Decreto 1330/04 "…convalidar metodología alguna que admita una base imponible negativa cuya consecuencia práctica derive en la no gravabilidad del valor agregado nacional de los subproductos a exportar, resultantes del proceso productivo" (a fs. 61/63 *ibid*.). En respuesta a la Nota precedente, la Dirección Regional Hidrovía Aduanera, mediante la Nota n° 141/2017 (AJ DI RAHI) del 29 de junio de 2017, consideraría oportuno aclarar que, contrariamente a lo indicado por el Departamento Aduana San Lorenzo, los cargos involucrados tendrían su origen en fiscalizaciones y no en procedimientos de valoración por lo que resultaría ajenos a lo reglado por la RG 620/1999. Sin embargo, procedería a elevar "…como referencia la Actuación SIGEA 13289-

37421-2012 al Departamento Gestión de Valoración y Comprobación Documental de Exportación a los fines de requerir criterio técnico, el cual una vez emitido será puesto a su consideración a efectos de su aplicación en los casos que corresponda" (a fs. 66 *ibid*.). A partir de allí, se incorporarían al expediente administrativo bajo examen una serie de documentos vinculados con las actuaciones SIGEA n° 13289-37421-2012 y 18022-41-2019: Informe n° 415/2017 (AJ DI RAHI) del 20 de diciembre de 2017 (a fs. 69/70 *ibid*.); Nota n° 620/2017 (DI RAHI) del 20 de diciembre de 2017 (a fs. 70 *ibid*.); Nota n° 1853/2017 (DE ADFI) del 28 de diciembre de 2017 (a fs. 71 *ibid*.); Nota n° 5/2018 (SE CLSU) del 10 de enero de 2018 (a fs. 72/74 *ibid*.); Nota n° 56/18 (DE VADE) del 15 de diciembre de 2018 (a fs. 75 *ibid*.); Nota n° 67/18 (SECC S) del 23 de agosto de 2018 (a fs. 77 *ibid*.); Nota n°115/17 (SE CLSU) del 7 de agosto de 2017 (a fs. 78/79 vta. *ibid*.); Nota n° 276/2019 (DV CLSP) del 26 de diciembre de 2019 (a fs. 80/81 *ibid*.); Nota n° 1242/2019 (DE VADE) del 27 de diciembre de 2019 (a fs. 81 *ibid*.); Nota n° 736/19 (DI VACD) del 30 de diciembre de 2019 (a fs. 82 *ibid*.); Dictamen del 17 de enero de 2020 (a fs. 83 vta. *ibid*.); Nota n° 61/20 (SIS) del 18 de marzo de 2020 (a fs. 84 vta. *ibid*.). Las dos actuaciones citadas en un primer momento, y las Notas y Dictámenes vinculados, se encuentras relacionadas con el cálculo de determinados cargos, en concepto de derechos de exportación, sobre la base del Decreto n° 1330/2004, de la Resolución General AFIP n° 2147/2006 y del Decreto n° 523/2017, pero con respecto a operaciones de exportación diferentes a las examinadas en la presente *litis*.

Finalmente, el 17 de marzo de 2020, el Sr. Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo, mediante la Resolución n° 152/2020 (AD SALO), terminaría por confirmar los cargos n° 96 y 97 del año 2023 y, consiguientemente rechazar la impugnación deducida. Para ello, sostendría, entre otros fundamentos, que, "…de acuerdo [con] los informes [mencionados con anterioridad] quedaría claro que el criterio utilizado para la formulación de los cargos es el mismo, sea o no la base de cálculo negativa, ya que lo que se propone es una deducción diferente del valor CIF de los insumos importados temporalmente en las destinaciones de importación (EC03), y que la metodología de cálculo puede ser aplicada a casos de idéntico tenor. Cabe aclarar que en la totalidad de los permisos de embarque se verifica que se descuenta el total de toneladas de los insumos utilizados en el proceso productivo, aun cuando se indican despachos de importación temporales que totalizan una minoría de las toneladas requeridas; razón por la cual la resultante es una base imponible negativa cuando la mayoría de los insumos se infiere debería de ser de origen nacional y, en relación al coeficiente de los derechos incluidos, atento a lo previsto en la Instrucción General n° 18/2002 (SDG LTA), no corresponde la deducción del derecho de exportación cuando se trata de mercaderías que tengan fijados precios oficiales (ley 21.453 y normas complementarias) ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación […]. Así las cosas, se realiza el cálculo otorgándose un valor equivalente a 1 a dicho Coeficiente de Derechos incluidos". Por otra parte, agregaría que "…esta instancia no encuentra fundamentado para apartarse de los informes referidos; más aún reforzados con el dictamen emitido sobre el tema por el Departamento Asesoramiento Aduanero mediante IF-2020-00042598-AFIP-DVDVRTA#SDGASJ de fecha 17/01/2020, donde el servicio jurídico cita las normas […] a aplicar a las operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG AFIP 2147/2006 y, a su vez, señala que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en el Dictamen 238/12 (DV DRTA)" (a fs 85/87 *ibid*.).

VI. Luego de haber efectuado una descripción sucinta de los principales hechos y de lo actuado en sede administrativa, corresponde a continuación examinar la cuestión preliminar invocada por la apelante con

relación a la validez de la Resolución n° 152/2020 (AD SALO), dictada por el Sr. Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo el 15 de marzo de 2020. En efecto, según lo manifestado por DEHEZA mediante su recurso de apelación "[s]in la incorporación a las actuaciones de los permisos de embarque y los despachos de importación temporaria, que serían causa directa de los reclamos, y más allá de la falta general de fundamentación de dichos reclamos y de explicación de los cálculos realizados por el Fisco Nacional, los mismos son claramente nulos de nulidad absoluta, pues carecen de causa". En forma complementaria, agregaría que "[a]nte la falta de incorporación a las actuaciones de los permisos de embarque, y los despachos de importación temporaria que se cancelan, no sólo el servicio aduanero carece del instrumento básico [que fundamente] su reclamo tributario, sino que V.E. no puede determinar la procedencia del reclamo. Además, se afecta seriamente el derecho de defensa de mi parte y la validez del reclamo si se tiene en cuenta que, justamente, el servicio aduanero menciona como razón del recálculo de tributos una supuesta incorrecta determinación de [estos]. Si no se cuenta con los datos concretos de los permisos de que se trata, evidentemente no puede prosperar un recálculo de los derechos a pagar, pues reitero, V.E. no podrá controlar dicho cálculo, la procedencia del reclamo o, por el contrario, la razonabilidad del planteo de mi mandante".

La representación fiscal, por su parte, centraría su atención sobre los supuestos argumentos presentados por la actora vinculados con la falta de motivación del acto administrativo cuestionado. En este sentido, comenzaría por afirmar que resulta "…pacífica la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a que "la motivación puede resultar acreditada en cualquiera de los dos momentos que integran la forma del acto: el proceso de formación o en el de expresión de la voluntad de la Administración Pública, es decir que la motivación puede ser concomitante o contemporánea con la declaración de voluntad o anterior de la declaración, apareciendo en este último caso en el proceso de la formación del acto administrativo […]. Si bien la motivación debe contener las razones de hecho y de derecho que determinaron el dictado del acto, no es necesaria una relación analítica o circunstanciada, basta una relación sucinta que sea ilustrativa, incluso cuando una norma legal aplicable es suficientemente comprensiva, su mera referencia puede surtir efectos de motivación, resultando así que la simple cita de la disposición legal valdría como tal" (CNFed. Contencioso Administrativo, Sala II, septiembre 23-993, "Beamurguia, Narciso A. c. Estado Nacional, Ministerio de Salud y Acción Social", ED 156-114)". A su vez, añadiría que "…para que proceda el planteo de nulidad, es necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, lo cual implica ausencia total del trámite, seguir un procedimiento distinto al debido, etc.[…]. Como ya se expuso, surge de la tramitación del expediente administrativo el cabal cumplimiento de todos y cada uno de los pasos necesarios, tanto para formular los cargos como así también para dictar la resolución aduanera atacada".

Frente a dichos argumentos, corresponde aclarar, en primer lugar, que el control de legitimidad y razonabilidad de los actos administrativos, requerido por nuestro ordenamiento jurídico, es aplicable tanto sobre los poderes reglados o de aplicación legal automática como sobre las facultades o potestades de ejercicio discrecional. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de afirmar que "[…] frente al reconocimiento de que no existen actos reglados ni discrecionales cualitativamente diferenciables, sino únicamente actos en los que la discrecionalidad se encuentra cuantitativamente más acentuada que la regulación y a la inversa […], al no poder hablarse hoy en día de dos categorías contradictorias y absolutas como si se tratara de dos sectores autónomos y

opuestos sino más bien de una cuestión de grados, no cabe duda de que el control judicial de los actos denominados tradicionalmente discrecionales o de pura administración encuentran su ámbito de actuación en los elementos reglados de la decisión, entre los que cabe encuadrar, esencialmente, a la competencia, la forma, la causa y la finalidad del acto. La revisión juridicial de aquellos aspectos normativamente reglados se traduce así en un típico control de legitimidad - imperativo para los órganos judiciales en sistemas judicialistas como el argentino -, ajeno a los motivos de oportunidad, mérito o conveniencia tenidos en mira a fin de dictar el acto (Rivero, Jean, *Droit administratif*, 12ª ed., Dalloz, París, 1987, pág. 98)" (Fallos: 315:1361). En otra oportunidad, nuestro más Alto Tribunal agregaría que "[…] la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna pudo constituir un justificativo de su conducta arbitraria como tampoco de la omisión de los recaudos que para el dictado de todo acto administrativo exige la Ley 19.549. Es precisamente la legitimidad – constituida por la legalidad y 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 dichas exigencias, sin que ello implique la violación del principio de división de los poderes que consagra la Constitución Nacional (doctrina de Fallos: 307:639)" (Fallos: 320:2509).

En lo que respecta específicamente a los requisitos de causa y motivación previstos por el art. 7°, incisos *b)* y *e)* respectivamente de la Ley 19.549, resulta pertinente recordar los oportunamente resuelto por la CSJN en los autos "YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA". En dicha ocasión, nuestro más Alto Tribunal debía determinar si se encontraba conforme a derecho la resolución oportunamente dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, que había rechazado la impugnación deducida por YPF S.A. contra una serie de cargos en concepto de diferencia de derechos de exportación, obtenidos como consecuencia del ajuste de valor de la mercadería declarada (gas natural). Mediante su sentencia del 1° de octubre de 2013, la Corte afirmaría que, para llevar a cabo los ajustes correspondientes, los argumentos plasmados por el servicio aduanero en la resolución bajo examen no resultaban suficientes. En efecto, "…para llegar a esa conclusión era necesario determinar – previamente y sobre la base de parámetros técnicos fundados – cuál era el precio de mercado del gas por ductos" (Fallos: 336:1624). A su vez, agregaría que, junto con "…la falencia señalada en su motivación, el acto impugnado [presentaba] un vicio en la causa, ya que sus conclusiones no [encontraban] sustento fáctico suficiente en los dictámenes técnicos obrantes en el expediente administrativo" (*ibid*.). De esta manera, añadiría que "…los informes obrantes en la actuaciones administrativas tampoco [resultaban] suficientes para sustentar la decisión del a Aduana porque no [determinaban], con un método técnicamente válido, cuál [era] el valor real de mercado del gas natural. Ello [impedía], evidentemente, evaluar si los precios de transacción de los contratos celebrados por la actora [eran] bajos y, por ende, si [constituían] una base imponible adecuada" (*ibid*.). Consecuentemente, terminaría por concluir "…que la resolución 415/2009 dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos [carecía] de causa y motivación suficientes, lo que la torna ilegítima y nula, sin que quepa dispensar dichas falencias por haberse dictado en ejercicio de facultades discrecionales (Fallos: 324:1860)" (*ibid*.).

Por otra parte, centrándose principalmente en el requisito de la motivación del acto administrativo, la Corte recordaría que su identificación como recaudo de validez del acto administrativo no podría calificarse como un rigorismo formal, debido a que se trata de una exigencia que, por imperio legal, se establece como elemento condición para la real vigencia del principio de legalidad en la actuación de los

órganos administrativos, presupuesto ineludible del estado de derecho y del sistema republicano de gobierno. En este sentido, continuaría afirmando que, antes que un mero formulismo, la mención expresa de las razones y antecedentes, fácticos y jurídicos, determinantes de la emisión del acto se ordena a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica (Fallos: 314:625).

Retomando lo actuado en sede administrativa, se observa que en ninguna oportunidad, ni mediante el Informe Técnico n° 70/2012 (SE FVEX) del 24 de octubre de 2012 que daría inicio al *sub examine*, ni en los actos subsiguientes que figuran en el presente expediente, el servicio aduanero especificaría el procedimiento seguido o la información tenida en cuenta para el cálculo de los cargos n° 96 y 97 del año 2013 en concepto de derechos de exportación, sobre la base de lo estipulado por la Resolución General (AFIP) 2147/06. Por otra parte, tampoco serían incorporados al expediente los originales de aquellos documentos (Permisos de Embarque (PE), Despachos de Importación Temporaria (DIT) y Certificados de Tipificación Importación Temporaria (CTIT)) que fueron oportunamente empleados por el servicio aduanero a los fines de obtener la información necesaria para la aplicación de la fórmula emergente del Anexo IV de la Resolución General citada. En este mismo sentido, como se tuvo oportunidad de remarcar *ut supra*, mediante la descripción detallada en el considerando V de la presente, la Resolución que finalmente sería dictada por el Sr. Jefe de Departamento Aduana de San Lorenzo el 17 de marzo de 2020 con el objetivo de confirmar la imputación de los cargos involucrados incurriría también en las omisiones mencionadas. De esta manera, sobre la base de los mencionado hasta aquí, no existe duda alguna que el acto administrativo bajo examen (Resolución n° 152/2020 (AD SALO)) se encuentra carente tanto de causa como de motivación suficientes para considerarlo como válido. El Tribunal Fiscal de la Nación ya había tenido oportunidad de expedirse en el mismo sentido en causas con características particularmente similares a la presente (TFN, *Aceitera General Deheza S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente EX-2020-53108617- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 22 de septiembre de 2023; TFN, *Aceitera General Deheza S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente EX-2020-53301793- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 22 de marzo de 2024).

Por ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la la Resolución n° 152/2020 (AD SALO), dictada por el Señor Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo el 17 de marzo de 2020, mediante la cual, sobre la base de la estipulación tributaria llevada a cabo por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación dependiente de la entonces Dirección Regional Aduana Rosario, se confirman los cargos n° 96 y 97 del año 2013 en concepto de derechos de exportación.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Revocar la la Resolución n° 152/2020 (AD SALO), dictada por el Señor Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo el 17 de marzo de 2020, mediante la cual, sobre la base de la estipulación tributaria llevada a cabo por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación dependiente de la entonces Dirección Regional Aduana Rosario, se confirman los cargos n° 96 y 97 del año 2013 en concepto de derechos de exportación.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.05.30 11:27:50 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: 2024.05.30 16:41:19 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: 2024.05.30 17:18:36 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 - GDE
Date: 2024.05.30 17:18:56 -03:00