17352/2024

“Bunge Argentina SA (TF 50551582-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 11 de febrero de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 2/05/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación, declaró la nulidad del Cargo Nº 3267/12 y de todo lo actuado a *posteriori*, y en consecuencia de la Resolución 167/2020 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo en las actuaciones SIGEA 13289-32660-2012, con costas a la DGA.

Para así resolver, luego de efectuar una reseña de lo ocurrido en sede aduanera, puntualizó que, en autos, se trataba de dilucidar, si el procedimiento determinativo por diferencias de derechos de exportación, realizado por el servicio aduanero, respecto a las mercaderías aceite y harinas de soja con destino a la exportación, que fueron obtenidos como subproductos de la importación temporaria de porotos de soja de origen paraguayo (arts. 250 a 277 del CA), resultaba ajustado a derecho.

Destacó que la Aduana no había imputado el incumplimiento de la reexportación de la soja paraguaya importada temporariamente (art. 970 del C.A.), sino que la controversia trataba sobre el criterio o la metodología para determinar y liquidar los derechos de exportación que gravan a los subproductos harinas y aceite de soja, obtenidos a partir de la importación de porotos de soja paraguaya, conforme el decreto 1330/04 y el procedimiento reglado por la Resolución General (AFIP) 2147/06 - Anexo IV- y normativa complementaria.

Ponderó que, la determinación tributaria se originaba a partir del relevamiento realizado por el área de fiscalización, respecto de las operaciones de exportación concretadas al amparo del sub régimen EC03- Exportación a consumo con DIT para transformación – de productos y subproductos obtenidos del procesamiento de porotos de soja (NCM 1201.00.90.190N) ingresados temporalmente a territorio aduanero al amparo del régimen del Decreto 1330/2004, cuya base imponible arrojaban valores negativos no susceptibles de determinación tributaria.

Puntualizó que, en virtud de ello, el servicio aduanero procedió a formular la determinación tributaria por diferencias de derechos de exportación, que dio origen al cargo impugnado por la recurrente.

Indicó que, la actora sostenía que aplicó de modo correcto la fórmula y que los derechos abonados fueron correctamente determinados y liquidados conforme el procedimiento establecido por la Resolución General (AFIP) 2147/06 -Anexo IV- y normativa complementaria.

Sentado ello, consideró que, en primer lugar, correspondía tratar el planteo de nulidad alegado por la actora en su recurso de apelación por considerar que al no encontrarse agregadas en las actuaciones administrativas los documentos que se tuvieron en cuenta para efectuar los ajustes (PE y DIT) ni el cálculo utilizado para el ajuste por tributos reclamado, la resolución carecía de motivación y causa.

Con respecto a los agravios planteados por la actora referidos a la ausencia de causa y motivación del cargo y de la resolución aduanera, fundado en la falta de incorporación en las actuaciones administrativas del permiso de embarque y del despacho de importación temporaria que cancela dicho permiso, así como también, de los antecedentes utilizados por el servicio aduanero para realizar los cálculos para determinar el ajuste por diferencia de derechos de exportación que dieron origen al Cargo en cuestión, señaló que, le asistía razón a la recurrente, toda vez que dichas omisiones no permitían conocer la metodología de cálculo utilizada para arribar al cargo e imposibilitan la verificación de dichas diferencias por derechos de exportación, como así también, la validez de la determinación tributaria practicada por la Aduana.

Apuntó que, tal como surgía de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera se fundó en el Informes y Dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas, sin embargo, de ellos no surgen los elementos necesarios para evaluar la procedencia de la determinación tributaria; el PE original o copia, la DIT original o copia vinculada al PE, los CTIT vinculados, el informe técnico con los fundamentos técnicos jurídicos con el correspondiente desarrollo de la metodología de cálculo utilizada, aplicado a los permisos en cuestión solo brindan ejemplificaciones globales o refieren a cálculos aplicados a otras operaciones que no son objeto de autos.

En este sentido, ponderó que:

(i) en la Nota Nº 115/17 (a fs. 77/78vta.- actuación 12539-141-2012) se detalla en forma genérica cuál sería el cálculo aplicable y señala que: *"...atento a lo dispuesto en la Resolución General AFIP N° 2147/06, la fórmula empleada, no cumple con el procedimiento allí previsto, tampoco se ajusta a la Instrucción General N° 18/2002 SDG LTA, toda vez que 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, (art. 8° del Decreto 1177/92 y art. 1º de la Resolución 1217/92 SAG y P). Que la cuestión aquí planteada fue sometida a dictamen del servicio jurídico de la aduana, pronunciándose, mediante Dictamen N° 238/12 (DVDRTA), Indicando en su último párrafo, lo siguiente: "con independencia de los aspectos técnicos relacionados con la forma de cálculo del factor de ponderación que, por su naturaleza, no son aquí analizados, a criterio de este servicio jurídico no podría válidamente sostenerse una metodología que admitiera una base imponible negativa cuya consecuencia práctica equivaldría a la no gravabilidad del valor agregado del producto resultante lo cual sería contrario a lo expresamente dispuesto en el artículo 25 del decreto en trato. " Sin perjuicio, de lo señalado en el dictamen jurídico, al momento del dictado del mismo, el artículo 25 del Decreto 1.330 no contenía el alcance que se le pretende dar, ello es así, y lo confirma el Decreto 523/2017 al modificar entre otros el artículo 25, estableciendo que:".....Asimismo, cuando la mercadería a exportar contenga insumos importados temporalmente, cuyos valores resulten superiores a los del producto resultante al momento de su exportación, debido a las fluctuaciones del mercado, la base imponible y la base de cálculo se determinarán en función del valor agregado nacional". De modo, y considerando el principio Jurídico de irretroactividad de las normas de alcance tributario, consideramos, que para aquellos casos que son objeto de revisión, a través del procedimiento de impugnación previsto en el artículo 1053 y sgtes. del Código Aduanero, en los que se verifiquen bases imponibles negativas, se deberá examinar el rendimiento de cada subproducto, como consecuencia del perfeccionamiento activo del insumo importado, ya que si bien, en algunos casos donde el rendimiento del subproducto alcanza un porcentaje muy alto en relación al insumo, y se*

#39368324#442147844#20250210211237967

verifican variaciones relevantes en la cotización del insumo importado, puede derivar en la determinación de una base negativa, la misma puede estar originada en una eventual maniobra de sobrefacturación del insumo, en particular, cuando intervienen compañías vinculadas, con arreglo al artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC. Ello así, cuando las sobrevaloraciones de importación, reconocen su causa en situaciones en que los valores reales no adquieren relevancia decisiva a los fines fiscales aduaneros en forma directa, teniendo en cuenta, en el caso que es objeto de análisis, que el insumo importado temporalmente en el marco del Decreto 1.330 del año 2004, está sujeto al régimen de garantía vigente, por lo que ante una eventual sobrefacturación, la misma, no tiene consecuencia tributaria. Dada la distinta naturaleza de los cargos emitidos por el área de fiscalización interviniente, deberá, examinarse caso por caso, para establecer la procedencia de los mismos."

(ii) en la Nota Nº 276/2019 de la actuación 18022-41-2019 (A fs. 79/80) en relación con los Cargos por la Base Imponible de la RG 2147, la cual informa que teniendo en cuenta lo informado por la Nota Nº 115/17 y *"...Con el fin de colaborar con la metodología de cálculo para ser aplicada a otros casos de idéntico tenor, se adjuntan a fs. a las planillas de cálculo para los permisos de embarque bajo trato, detallándose a continuación algunos puntos que se consideran relevantes a los fines del correcto recálculo de la base imponible de las EC03. (...)En la totalidad de los permisos de embarque, se verifica que se descuenta el total de toneladas de los insumos utilizados para 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 deberían ser de origen nacional. En relación al coeficiente de 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 (art. 8 del Decreto 1177/92 y art. 1 de la Resolución 1217/92 SAG y P). Así las cosas, se realiza el cálculo otorgándole un valor equivalente a 1 a dicho Coeficiente de derechos incluido"*.

(iii) en el Dictamen IF-2020-00042598-AFIP-DVDVRTA#SDGASJ - de fecha 17/01/2020 (a fs. 82/83) opina que: *"...El Decreto N° 1330/2004 (B.O. 01.10.2004); es un instrumento que constituye un régimen especial importación temporaria con objetivos promocionales en los términos de la Ley 23101; arts. 1 inc. d) y 7°. La Resolución General AFIP N° 2147/2006 (B.O. 24.10.2006): establece las condiciones y procedimientos para la aplicación del Decreto N° 1330/2004. El Decreto N° 523/2017 (B.O. 19.07.2017): modifica al Decreto N° 1330/2004 y para la temática análisis, en particular, el art. 25. En efecto, la RG AFIP Nº 2147/2006, en su Anexo IV, prevé el "Factor de Ponderación" que consiste en la aplicación de un coeficiente asociado a cada uno de los productos finales resultantes del mismo proceso productivo particular, siempre que tengan existencia real y valor, que permite la detracción adecua monto correspondiente al insumo importado temporariamente, en ocasión del cálculo del valor imponible las destinaciones de exportación de tales productos finales. La aplicación de este coeficiente, permite arribar a una base imponible adecuada para la liquidación tanto de los derechos y de los estímulos a la importación. A su tiempo, el Decreto N° 523/2017 y con el objeto de simplificar la operatoria, sustituyó el art. 25 del Decreto N° 1330/04, previendo: "... cuando la mercadería a exportar contenga insumos importados temporalmente, cuyos valores resulten superiores a los del producto resultante al momento de su exportación, debido a las fluctuaciones del mercado, la base imponible y la base imponible de cálculo se determinarán en función del valor agregado nacional" (art. 12). Siendo ello así, este servicio jurídico entiende que al efectuar las liquidaciones tributarias correspondientes a las operaciones realizadas al amparo del régimen en tratamiento, resulta de aplicación las normas aquí analizadas"*.

(iv) en la Nota Nº 48/20 (a fs, 83/83vta.) de estas actuaciones, opina que debe confirmarse el cargo en cuestión, atento a los criterios sostenidos en las Notas y Dictámenes citados precedentemente: *"...Habiéndose analizado las presentes actuaciones, donde el Departamento Valoración y Comprobación Documental de Exportación mediante Nota N° 1242/19 (DE VADE) comparte el criterio expuesto por la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca Nota N° 276/19 (DV CLSP), que en su párrafo segundo hace referencia al informe 115/17 (SE CLSU), siendo estos términos compartidos por la Dir. de Valoración y*

comprobación Documental mediante Nota N° 736/19 (DI VACD) y en base a los argumentos que en este se ventilan se procede al recalculo de las liquidaciones iniciales. De acuerdo a lo expresado y lo ventilado en autos, quedaría claro que el criterio utilizado para la formulación del cargo 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 la destinación de exportación (EC03), y que la metodología de cálculo puede ser aplicada a casos de idéntico tenor, la misma División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca ofrece las planillas utilizadas para que esta aduana realice su propio recálculo. También se debe aclarar que en la nota N° 276/19 (DV CLSP) se agrega al análisis dos consideraciones a tener en cuenta las que se transcriben: 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 toneladas requeridas, razón por lo cual la resultante es una base negativa, cuando la mayoría de los insumos se infiere debería de ser de origen nacional. En relación al coeficiente de los derechos incluidos, atento a lo previsto en la Instrucción General nro. 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, (Art 8 del Dto 1177/92 y art. 1 de la resolución 1217/92 (SAG y P). Así las cosas, se realiza el cálculo otorgándose un valor equivalente a 1 a dicho Coeficiente de Derechos incluido. A su vez lo que aquí se expone ha sido puesto en conocimiento y se emitido dictamen sobre la consulta formulada por parte del Departamento Asesoramiento Aduanero mediante IF-2020-00042598-AFIP-DVDVRTA#SDGASJ fecha 17/01/2020, donde el servicio jurídico cita las normas de aplicación a aplicar a las operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG 2147/06, y a su vez señala que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en Dictamen 238/12 (DRTA).”

Con respecto a las Notas y Dictámenes referidos, entendió que, solo se explicaba y ejemplificaba cómo debería determinarse la base imponible según RG 2147, sin detallar el recálculo realizado para la

determinación tributaria respecto del permiso en cuestión, tampoco se encontraba acompañada la liquidación que permita corroborar la exactitud del monto al que arribaba respecto de los PE de autos. Indicó que, solo obraban a fs. 59/63 y IF-2023-25351567 APN-DTD#JGM impresiones de pantalla del PE e impresión de pantalla de la DIT (IF-2023-25351719 APN-DTD#JGM), a fs. 34/35 los derechos de exportación abonados por dicha operación, el detalle de lo que debería abonar, y el Cargo Nº 3267/2012._

En virtud de lo expuesto, concluyó, que el servicio aduanero solo se limitó a explicar en forma genérica como sería el criterio final aplicable para este tipo de operaciones que se encontraban sujetas a la RG 2147/06, sin embargo, no realizó los cálculos concretos del PE 09 057 EC03 000203H con las fórmulas específicas para la determinación del valor imponible, conforme el Anexo IV de la RG 2147/06 a los fines de justificar la reconstrucción del valor FOB de exportación.

Por lo expuesto, aseveró que, no obraba en las actuaciones administrativas 13289-32660-2012, ningún elemento suficiente que permita evaluar la procedencia de la determinación tributaria sobre el PE Nº 09 057 EC03 000203H, ni la DIT vinculada a dicha operación, ni el CTIT aplicable, los cuales deberían haberse agregado a los fines de que el servicio aduanero justifique el ajuste (cfme. Anexo IV Resolución General AFIP- 2147/06); lo que hubiera permitido, a ese Tribunal, realizar la función de contralor del recálculo realizado por el servicio aduanero con el fin de verificar la validez de la determinación tributaria.

Manifestó que, como consecuencia de lo expuesto, los montos intimados mediante el Cargo Nº 3267/12 carecían de causa y motivación jurídica, toda vez que no podía verificarse en autos la causa y motivación de tal ajuste, conf. el art. 7º incs. e) y b) de la ley 19.549, encuadrándose en una de las causales de nulidad del art. 14° de la LPA.

Al respecto, argumentó que, los actos dictados por la Aduana, en uso de sus facultades de revisión y control, previstas por el CA, debían cumplir con los requisitos de validez del acto administrativo, en cuanto a su causa y motivación, y asimismo, dicho acto administrativo debía ser dictado por la autoridad competente y estar sustentado en hechos y antecedentes que le sirvan de causa y fundados en derecho aplicable al

caso (art. 7°, incisos b) y e) de la ley 19.549, aplicables supletoriamente conforme el art. 1017.1 del CA).

Por todo lo expuesto, declaró la nulidad del Cargo Nº 3267 y por ende, de la Resolución 167/2020 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo en las actuaciones SIGEA 13289-32660 2012.

A mayor abundamiento, especificó que, sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, en cuanto al método de determinación del valor imponible conforme el Anexo IV de la Res. Gral. 2147/06, de la prueba producida en autos, surgía que, la metodología aplicada por la actora se encontraba validada por la prueba documental e informes aportada (ver el recurso de apelación - RE-2020-50550212-APN-SGASAD#TFN, el informe de la Gerencia de Calidad de la actora -RE-2020-50550701-APN-SGASAD#TFN, el informe pericial del contador Miguel Galeano (RE-2021-18033814-APN-DTD#JGM y RE-2021-18033913-APN-DTD#JGM), el cálculo concreto del PE 09 057 EC03 000203H (RE-2020-83435883-APN-DTD#JGM), y 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.

Asimismo, ponderó que, si bien era cierto que no era el espíritu del Decreto 1330/04 - Régimen especial importación temporaria con objetivos promocionales en los términos de la Ley 23.101; arts. 1 inc. d) y 7°- convalidar una metodología que admita una base imponible negativa, cuya consecuencia práctica derive en la no gravabilidad del valor agregado nacional de los subproductos a exportar, resultantes de un proceso productivo, destacó que en el caso, se trataba de un permiso de embarque del año 2009, de modo que para la determinación de la base imponible, debía estarse a lo previsto en las Resoluciones Generales AFIP 2147/06 (B.O. 24/10/2006) que establece las condiciones y procedimientos para la aplicación del Decreto N° 1330/2004; por lo que no resultaba aplicable el criterio establecido por la Res. Gral. AFIP 3868/16, que modifica la metodología de rebaja de los insumos importados a efectos de determinar las bases imponibles, toda vez que dicha resolución comenzó a regir a partir de su publicación en el B.O 20/04/2016.

Añadió que, de igual manera, tampoco resultaría aplicable al caso, el alcance establecido por el Decreto 523/2017 al artículo 25 del Decreto



#39368324#442147844#20250210211237967

1.330 que señala:*"...Asimismo, cuando la mercadería a exportar contenga insumos importados temporalmente, cuyos valores resulten superiores a los del producto resultante al momento de su exportación, debido a las fluctuaciones del mercado, la base imponible y la base de cálculo se determinarán en función del valor agregado nacional",* dado que la misma rigió a partir de su publicación en el B.O 19/07/2017.

Refirió que, en este sentido, la CSJN ha sostenido que *"...El principio de legalidad, como lo sostiene calificada doctrina tributaria, tiene en nuestra Constitución Nacional un significado más amplio que el que siempre se le ha asignado. El es que el requisito de reserva legal en la materia, propio del régimen republicano y del estado de derecho, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de la ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que es necesario, además, que esa ley sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes..."*. (CSJN, *Fallos*: 310:1961, "INSUA, JUAN P", 01/10/1987). Y aclarando, que cuando se trate de las denominadas leyes aclaratorias en materia fiscal, éstas no pueden ser consideradas como tales, si incluyen nuevas hipótesis no previstas en la norma legal interpretada; lo contrario sería no respetar el principio de irretroactividad (CSJN, *Fallos*, 307:305 "Juan F. Fullana SA", sent. del 2/04/1985, y CSJN, *Fallos*: 328:1476 "Valot, Eduardo A", sent. del 17/05/2005).

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 14/06/2024 interpuso recurso de apelación la AFIP - DGA, expresando agravios el 11/07/2024, los que fueron replicados por la contraria el 5/08/2024.

Sostiene la recurrente que, lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido fruto de una interpretación arbitraria de los hechos y el derecho invocados en la causa, omitiendo considerar factores claves, motivo que lo ha llevado a cometer un error de tal magnitud que requiere el apartamiento de lo normado por el artículo 1180 del C.A.

Aduce que, en efecto, el Tribunal Fiscal ha resuelto declarar la nulidad del cargo N° 3267/2012 y revocar la Resolución Aduanera en base a que*: "(…) al no encontrarse agregadas en las actuaciones administrativas los documentos que se tuvieron en cuenta para efectuar*

los ajustes (PE y DIT) ni el cálculo utilizado para el ajuste por tributos reclamado, la resolución carece de motivación y causa”.

Esgrime que, sin perjuicio de ello, el TFN destaca que ciertos datos SÍ se encontraban consignados en las actuaciones administrativas (y surgen de los detalles obrantes en el Sistema Informático Malvina, agregados mediante impresiones de pantalla), y que debían ser complementados con otros que estima necesarios a los fines de resolver la contienda.

Con respecto a ello, destaca que en el procedimiento administrativo y, así también en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, son principios fundamentales el de la impulsión e instrucción de oficio, y el que impone la búsqueda de la verdad material. En consecuencia, el funcionario a quien toca decidir sobre el trámite del recurso puede y debe adoptar las medidas que sean necesarias para la averiguación de los hechos reales y la adecuada impulsión del procedimiento. Debe también, entonces, decidir la apertura a prueba del expediente en los casos en que ello sea oportuno; por iguales razones debe pedir los informes y dictámenes que sean convenientes para la resolución del caso. Asimismo, cuenta con la posibilidad de ordenar medidas para mejor proveer, como en tantos casos los hace el TFN.

Relata que, de esta manera, el ordenamiento legal vigente autoriza al Excmo. Tribunal Fiscal a impulsar de oficio el procedimiento y le concede amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, con las excepciones respecto del desistimiento y el allanamiento que contempla el artículo 1143 del C.A., potestades que, entre otros motivos se fundamentan en el principio de indisponibilidad del crédito fiscal.

Señala que, si el *a quo* consideraba que era necesario acompañar las copias de la DIT, PE, CTC, liquidaciones, etc. para resolver la contienda planteada entre las partes y dilucidar la corrección de los cálculos efectuados por mi mandante, debió así ordenarlo y dar la posibilidad a esa parte de cumplimentar lo requerido. Asimismo, el TFN pudo ordenar que se agreguen a la causa los antecedentes de la formulación del Cargo, que conforme surge de las actuaciones administrativas, tramitaron bajo el SIGEA N° 12539-141-2012.

Apunta que, efectivamente, a los fines de acompañar la documentación relativa a las operaciones (DIT, CTC, PE, cálculos efectuados), el TFN podría haber intimado no sólo a su parte sino también a la actora, para que se acerquen a la causa los elementos que consideraba necesarios a los fines de controlar la liquidación del Cargo, en lugar de recurrir a la nulidad que debe ser interpretada con carácter restrictivo. Máxime, teniendo en cuenta que –en virtud de las fechas en que fueron realizadas las operaciones– la actora ostentaba el carácter de depositario fiel de toda la documentación requerida por el TFN (Conf. Resolución General AFIP Nº 2573/2009 y sus modificatorias).

Asimismo, se agravia de la aseveración del TFN respecto de la carga de la prueba, porque en materia aduanera se viene desarrollando la aplicación de las cargas dinámicas de la prueba, lo que sumado a las constancias que obraban en poder de la actora habrían subsanado cualquier obstáculo de "control" denunciado por el TFN, respetando así el principio de conservación de los actos.

En otro orden, recuerda que*: "Constituye un principio suficientemente afianzado, el de que todas las nulidades procesales son susceptibles de convalidarse por el consentimiento expreso o presunto de las partes a quienes perjudican"* (conf. Lino Palacio, "Nulidades procesales y su declaración de oficio", nota a fallo en *La Ley*, 1999, pág. 596). Y que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe un perjuicio.

En línea con las consideraciones anteriores, destaca que los supuestos vicios denunciados por el TFN, además de haber podido ser subsanados, no le han impedido a la actora el ejercicio de su derecho de defensa.

Afirma que, tampoco cabe la declaración de nulidad efectuada por el TFN respecto a la causa y motivación del Cargo, toda vez que obran en las actuaciones administrativas sendos informes (Notas y Dictámenes) que abordan las cuestiones tenidas en cuenta por la Aduana de San Lorenzo, tanto para la formulación del Cargo como para el dictado de la Resolución Aduanera.

Indica que, tales informes, entre los que se destacan la Nota N° 48/2020 de la Sección Inspección Simultánea de la Aduana de San Lorenzo, la Nota 276/2019 de la División Cereales, Oleaginosas,

Subproductos y Pesca, la Nota N° 1242/2019 del Departamento Valoración y Comprobación Documental, la Nota N° 736/2019 de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental y el Dictamen N° IF-2020 00042598-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, convalidan y ratifican el criterio para la formulación del Cargo y dan sustento al dictado de la Resolución Aduanera.

Entiende que, en efecto, 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 el caso concreto, cuestión que, según asevera, su parte ha cumplido perfectamente. Argumenta que entender esto de otra forma implicaría avalar un exceso ritual manifiesto por encima de la verdad jurídica objetiva (o la verdad material) que debió guiar el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, desoyendo lo establecido por el artículo 1, inciso f 2) de la ley 19.549 (ley invocada por la actora) y el objetivo reafirmado por los artículos 1143 y 1156 del C.A.. Afirma que, a contrario de lo juzgado por el TFN, la causa y motivación del cargo están claras.

Manifiesta que, es evidente que los agravios de la actora denotaban -más bien- un conocimiento de la causa y motivación de los actos atacados, puesto que se encargó de desacreditar el criterio aduanero (que surge de las Resoluciones Generales N° 4562 y 2147).

Expone que, por todo ello, considerando que las nulidades son siempre subsanables -y más aún en el marco de un procedimiento administrativo-, y que las mismas deben ser ponderadas con carácter restrictivo, la declaración de nulidad del cargo efectuada por el Tribunal Fiscal constituye una nulidad por la nulidad misma, afectándose el principio que vela por la búsqueda de la verdad material y configurándose un incumplimiento por parte del TFN, en perjuicio de sus derechos.

En segundo lugar, con respecto a los fundamentos “sustanciales” que según el TFN darían la razón a la metodología implementada por la actora, destaca que resulta manifiestamente incongruente lo alegado por el TFN en cuanto a la “validación de la metodología de cálculo” de su contraria.

En efecto, entiende que, resulta totalmente contradictoria la postura adoptada por el *a quo* que establece la ausencia de elementos en la causa para determinar la corrección de los cálculos efectuados por su parte, declarando la nulidad del cargo, pero sin embargo considera válida la metodología utilizada por la contraria. Es que, si faltare documentación para controlar los cálculos, dicho fundamento debería aplicarse a ambas partes, y no solamente en perjuicio de su parte.

Advierte que si bien en el expediente tramitado ante el TFN el ofrecimiento y la producción de prueba fue efectuado por la actora, lo recabado no desnaturaliza la actividad desplegada por su parte, atento que llevó adelante -durante años- toda una investigación sumamente compleja, que involucró diversas tareas de fiscalización, en el marco de las cuales se constató la existencia de operaciones de exportación concretadas al amparo del Sub régimen EC03 -Exportación a Consumo con DIT para transformación- que arrojaban bases imponibles con valor negativo y, por ende, insusceptibles de una determinación tributaria.

Postula que, en efecto, en sede aduanera se procedió al relevamiento de las operaciones alcanzadas por la aludida modalidad, destinaciones oficializadas a partir del año 2007 hasta la suspensión del régimen dispuesto mediante Resolución Nº 109/2009 del Ministerio de Producción. Inicialmente, se estableció como resultado de la fiscalización la determinación del monto a tributar en concepto de Derechos de Exportación. Ello, habiendo considerado el servicio aduanero los sucesivos cambios de alícuotas para la determinación de Derechos de Exportación que se produjeron en el transcurso del plazo analizado y *"(…) aplicando los criterios de determinación del Valor en Aduana e implícitamente el algoritmo de cálculo para la definición del Factor de Ponderación (…)"* (conf. Resolución General N° 2147 y Decreto 1330). (Informe Técnico N° 31/2012 SE FVEX).

Sobre el punto, destaca lo que se ha señalado en el curso de las actuaciones administrativas, en cuanto a que: *"(…) esta instancia advierte la complejidad de la cuestión planteada, no por ello dejar de poner 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".

Pone de relieve que, tal como explicó al contestar el recurso ante el TFN, la norma madre se instituye a los fines de condenar operaciones como la de autos y, en rigor de verdad, el Código Aduanero en su totalidad y la normativa tributaria en general se instauran en procura de desincentivar y corregir este tipo de maniobras. Por lo que la actora no podía pretender el amparo de su accionar, cuando todo un sistema y régimen inserto en el ordenamiento jurídico, desalienta conductas como la realizada por la empresa accionante, tutelando y preservando las garantías y principios que irradia el bloque constitucional con el carácter de mandatos de optimización.

Respecto a ello, destaca los fundamentos que sustentaron la postura de su parte, atento que dada la controversia suscitada en el trámite de las actuaciones administrativas y en casos de idéntico tenor, se dio intervención a las respectivas áreas competentes en el ámbito de esa Dirección General a los fines de ampliar las argumentaciones y dejar establecida la metodología de cálculo a la luz de un adecuado criterio técnico y jurídico.

Resalta que, conforme se desprende de las presentes actuaciones, mediante Nota N° 115/2017 (SE CLSU) la Sección Cereales Oleaginosas y Subproductos de la División de Valoración y Comprobación Documental señaló que: *"(…) no corresponde la deducción del derecho de exportación, cuando se trata de mercaderías que tengan fijados precios oficiales (Ley 21453 y normas complementarias) ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación (art. 8° del Decreto 1177/92 y art. 1° de la Resolución 1217/92 SAG Y P) Que la cuestión aquí planteada fue sometida a dictamen del servicio jurídico de la aduana, pronunciándose, mediante Dictamen N° 238/12 (DVDRTA), indicando en su último párrafo lo siguiente: 'con independencia de los aspectos técnicos relacionados con la fórmula de cálculo del factor de ponderación que, por su naturaleza, no son aquí analizados, a criterio de este servicio jurídico no podría válidamente sostenerse una metodología que admitiera una base imponible negativa cuya consecuencia práctica equivaldría a la no gravabilidad del valor agregado del producto resultante lo cual sería*

contrario a lo expresamente dispuesto en el artículo 25 del decreto en trato'".

En ese orden de ideas, el área técnica mediante Nota N° 276/2019 (DV CLSP) da por reproducidos los argumentos supra señalados en la Nota N° 115/2017 (SE CLSU) y con el fin de establecer la aplicación de una metodología de cálculo, determina los puntos relevantes a efectos del correcto recálculo de la base imponible de las EC03. La metodología de cálculo establecida fue confirmada mediante Nota N° 1242/2019 (DE VADE) y la Nota N° 736/2019 (DI VACD) obrantes en las actuaciones administrativas.

Así las cosas, y en el marco del trámite de la actuación SIGEA N° 18022-41-2019, se solicitó opinión jurídica al respecto de la ratificación o rectificación del criterio establecido en el Dictamen N° 238/2012 (DV DRTA), emitiendo el Dictamen N° IF-2020-00042598-AFIP DVDRTA# SDGASJ (en adelante, el "Dictamen 42598") donde el servicio jurídico de esa Dirección General cita las normas de aplicación en las operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG 2147 y, a su vez, señala que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en el Dictamen N° 238/2012 (DV DRTA).

En efecto, el Dictamen 42598 establece que: *"(…) efectuando un análisis de las normas que regulan el régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento industrial, procede señalar: • Decreto N° 1330/2004 (B.O. 01.04.2004): es un instrumento que constituye un régimen especial de importación temporaria con objetivos promocionales en los términos de la Ley 23101; arts. 1° inc. d) y 7°. • Resolución General AFIP N° 2174/2006 (B.O. 24.10.2006): establece las condiciones y procedimiento para la aplicación del Decreto N° 1330/2004. • Decreto N° 523/2017 (B.O. 19.07.2017): modifica al decreto N° 1330/2004 y para la temática bajo análisis, en particular, el art. 25. En efecto, la RG AFIP N°2147/2006, en su Anexo IV, prevé el 'Factor de Ponderación' que consiste en la aplicación de un coeficiente asociado a cada uno de los productos finales resultantes de un proceso productivo particular, siempre que tengan existencia real y valor, que permita la detracción adecuada del monto correspondiente al insumo importado temporariamente, en ocasión del cálculo del valor imponible en las destinaciones de exportación de tales productos finales. La aplicación de este coeficiente, permite arribar a*

una base imponible adecuada para la liquidación tanto de los derechos como de los estímulos a la exportación”.

Apunta que, finalmente, en función de todo lo actuado, el 26/02/2020 la Sección Inspección Simultánea de la Aduana de San Lorenzo emitió en autos la Nota N° 48/2020 (SIS), refiriendo al criterio jurídico esgrimido, y mediante la cual queda establecido en autos que: *“(…) el Departamento de Valoración y Comprobación Documental de Exportación mediante Nota N° 1242/19 (DE VADE) comparte el criterio expuesto por la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca Nota N° 276/19 (DV CLSP), que en su párrafo segundo hace referencia al informe 115/17 (SE CLSU), siendo estos términos compartidos por la Dir. De Valoración y Comprobación Documental mediante Nota N° 736/19 (DI VACD) y en base a los argumentos que en este se ventilan se procede al recalculo de las liquidaciones iniciales. De acuerdo a lo expresado y ventilado en autos, quedaría claro que el criterio utilizado para la formulación del cargo 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 la destinación de exportación (EC03), y que la metodología de cálculo puede ser aplicada a casos de idéntico tenor (…) También se debe aclarar que en la Nota N° 276/19 (DV CLSP) se agrega al análisis dos consideraciones a tener en cuenta (…) • En la totalidad de los permisos de embarque, se verifica que se descuenta el total de las toneladas de los insumos utilizados para 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 deberían ser de origen nacional. • En relación al coeficiente de derechos incluidos, atento a lo previsto en la Instrucción General nro. 18/2002 (SDG LTA), no corresponde la deducción del derecho de exportación, cuando se trata de mercaderías que tengan fijados precios oficiales (Ley 21453 y normas complementarias) ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación (Art 8 del Dto 1177/92 y art. 1 de la resolución 1217/92 (SAG y P). Así las cosas, se realiza el cálculo otorgándole un valor equivalente a 1 a dicho Coeficiente de Derechos incluido”. (SIC). Concluyendo, en función de las*



#39368324#442147844#20250210211237967

argumentaciones técnicas y dictamen jurídico: "(…) basándome en los informes y dictamen que me anteceden esta instancia entiende salvo más elevado criterio que debería perseguirse el cobro de los cargos oportunamente notificados y sobre los cuales el interesado ha presentado recurso de impugnación (…)". En función de los lineamientos técnicos establecidos para el cálculo, el criterio establecido en los dictámenes jurídicos, y los amplios fundamentos vertidos en el trámite de la presente causa, mediante Resolución Aduanera el Juez Administrativo se expide confirmando el Cargo. Para así resolver, se fundó en los informes técnicos previos, señalando que: "(…) de acuerdo a los informes referidos 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 exportación (EC03), y que la metodología de cálculo puede ser aplicada a cálculos 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 ser de origen nacional y; en relación al coeficiente de los derechos incluidos, atento a lo previsto en la Instrucción General Nro. 18/2002 (SDG LTA), no corresponde la deducción del derecho de exportación, cuando se trata de mercaderías que tengan fijados precios oficiales (Ley 21453 y normas complementarias) ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación, (Art 8 del Dto 1177/92 y art. 1 de la resolución 1217/92 (SAG y P). Así las cosas, se realiza el cálculo otorgándole un valor equivalente a 1 a dicho Coeficiente de Derechos incluido. Que, esta instancia no encuentra fundamento 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 de aplicación a aplicar a las operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG AFIP 2147/2006 (…)".

Argumenta que, todo lo expuesto da cuenta de la abundante motivación y actividad desplegada por esa parte a lo largo de todo el sumario, que tuvo origen muchos años antes del recurso de apelación interpuesto ante el TFN, lo que, según interpreta, demuestra la arbitrariedad de lo sentenciado por el TFN.

Por último, destaca el espíritu asignado por la Resolución General N° 5389/2023 a la normativa en trato, atento que se mantuvo lo previsto en el punto 5, Anexo IV de la Resolución General N° 2147/2006, que establece la base de cálculo de derechos a declarar para los casos en que el descuento de los insumos importados temporalmente arroje bases imponibles negativas, como sucedía en el caso de autos. Estableciendo: *"5. VALOR IMPONIBLE Y BASE DE CÁLCULO A DECLARAR CUANDO EL CIF DE LOS INSUMOS IMPORTADOS TEMPORARIAMENTE SEA SUPERIOR AL VALOR DEL PRODUCTO RESULTANTE, AL MOMENTO DE SU EXPORTACIÓN. En los casos previstos en el último párrafo del Artículo 25 del Decreto N° 1.330/04 y sus modificatorios, los derechos y estímulos a la exportación deberán ser liquidados sobre el "Valor Agregado Nacional", el cual deberá ser comprometido por el declarante y será considerado como valor imponible y base para el cálculo de la liquidación de derechos y estímulos a la exportación".*

Por todo ello, solicita se revoque la declaración de nulidad y se dé adecuado tratamiento a la cuestión que constituye el fondo de la presente controversia.

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 20/05/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios profesionales del Dr. Enrique Benítez Cruz por su actuación profesional ante este Tribunal en el carácter de letrado apoderado de la actora, en 180,43 UMA, equivalentes a la suma de pesos $ 8.854.430.-, debiendo adicionarse el monto de pesos $ 1.859.430,30.- en concepto de IVA. La totalidad de dichos emolumentos se encuentran a cargo del Fisco Nacional. Reguló los honorarios del Dr. Juan Patricio Cotter por su actuación profesional ante este Tribunal en el carácter de letrado patrocinante de la actora, en 463,95 UMA, equivalentes a la suma $ 22.768.534.-, debiendo adicionarse el monto de pesos $ 4.781.392,14.- en concepto de IVA. La totalidad de dichos emolumentos se encuentran a cargo del Fisco Nacional.

Fecha de firma: 11/02/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39368324#442147844#20250210211237967

Contra dicho pronunciamiento, interpusieron sendos recursos de apelación el fisco nacional y los letrados de la actora con fechas el 21/05/2024 y 23/05/2024, respectivamente, los que fueron concedidos el 27/05/2024.

Por su parte, los letrados de la actora contestaron los fundamentos corridos el 03/06/2024. Se deja constancia que el fisco nacional no contestó los fundamentos corridos.

IV.- Que el artículo 265 del CPCCN, aplicable supletoriamente a procesos como el bajo examen, establece -en lo que aquí interesa- ciertos recaudos que deben observarse por medio de este tipo de presentaciones. En este sentido, prevé que debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de sus razonamientos, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

Debe contener el análisis serio, razonado y crítico de la resolución recurrida y que sea idóneo para demostrar la errónea aplicación del derecho o la injusta valoración de las pruebas producidas (conf. esta Sala en autos 5900/2007 “*Musso, Carlos Alberto c/EN - Mº Defensa s/personal militar y civil de las FFAA y Seg*.”, sent. del 11/7/2013 y sus citas).

Es que “criticar” es muy distinto a “disentir”. La crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación, tratando de demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. En cambio, disentir es meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (conf. en igual sentido, C. Nac. de Apel. en lo Civil, Sala A, en autos “*Z., M. R. c/D. P., J. L. y otros*”, resol. del 16/12/2005, publicada en *La Ley*, el 1/6/2006).

Señalados los recaudos que han de ser observados en toda presentación recursiva como la examinada, adviértase que el razonamiento seguido por el Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la nulidad del cargo n° 3267/2012 por falta de causa y fundamento, no fue motivo de cuestionamiento concreto y fundado por parte del recurrente.

En efecto, mientras el núcleo de la decisión del Tribunal *a quo* para declarar la nulidad del cargo impugnado, se sustentó en: (i) la omisión de la Aduana de agregar la documentación fundamental de la operación de exportación cuestionada, a saber: P.E., CTIT, DIT, de los antecedentes

utilizados por el servicio aduanero para realizar los cálculos para determinar el ajuste y asimismo, el detalle del cálculo efectuado para reclamar la diferencia de derechos de exportación con relación al P.E. 09057EC0300203H; (ii) las Notas y Dictámenes que, a criterio de la Aduana sustentan el reclamo por diferencia de tributos, no surgen los elementos necesarios para evaluar la procedencia de la determinación tributaria; solo explican y ejemplifican como debería determinarse la base imponible según RG 2147, sin indicar, en el caso concreto, el cálculo matemático realizado para la determinación de la diferencia tributaria reclamada, que demuestre el error en que habría incurrido la actora; la recurrente se limita a manifestar su disconformidad con lo resuelto, sin controvertir eficazmente el argumento de la sentencia impugnada, por lo que corresponde rechazar el recurso de apelación intentado.

En efecto, de la lectura del memorial de agravios, no surge una sola crítica fundada en torno a los contundentes argumentos del sentenciante.

La recurrente no se hace cargo del argumento jurídico del fallo (falta de documentación, inexistencia del cálculo y de los antecedentes que permitan acreditar la determinación de la deuda reclamada), sino que, por el contrario, reconoce su ausencia, indicando que el Tribunal administrativo debió suplir esa falencia y que no es necesario el cálculo matemático, sino que basta con los Dictámenes y Notas acompañados, en sede administrativa.

Tampoco controvierte la prueba valorada por el *a quo*. No se refiere a las pericias aportadas y manifiesta que las Notas y los Dictámenes acompañados en sede administrativa son suficientes para justificar el cargo por diferencia tributaria, incluso cuando alguno de ellos fue producido en otras actuaciones administrativas referidas a otra empresa (Aceitera General Deheza SA).

La Aduana insiste en argumentos que se encuentran refutados por la sentencia y no critica suficientemente el pronunciamiento atacado, incurriendo en reiteraciones y en la reseña de las Notas y Dictámenes emitidas en el ámbito de la Aduana.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar la sentencia del TFN, en todos sus términos.

V.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que, tal como aseveró el organismo jurisdiccional administrativo, de la compulsa de las actuaciones administrativas n° 13289-32660-2012, agregadas como prueba a la causa, se puede verificar que no se encuentra agregado el permiso de embarque y la documentación complementaria del mismo (DIT y CTIT), que permitan identificar los datos para el cálculo de los derechos de exportación que la Aduana sostiene erróneo.

Al respecto, cuadra apuntar que, la incorporación de las operaciones involucradas para confrontar “la cuenta” de los derechos, fue solicitada en sede administrativa por la actora. En efecto, a fs. 375/376 obra el Dictamen 237/13 (de fecha 24/5/13) que opina que debería rechazarse el recurso de revocatoria, pero que se debe remitir las actuaciones a la Sección “R” para que adjunte el PE y las DIT en trato. A fs. 377/378 obra Res. Nº 684/2013 (AD SALO) de fecha 29/5/2013, por la cual se rechaza parcialmente el recurso de revocatoria y se ordena que se remitan las actuaciones a la Sección “R” para que adjunte los PE y DIT (notificada a fs. 50/50ta.), lo que nunca fue cumplimentado.

La demandada aportó como contestación a esa intimación, sólo las constancias informáticas del Sistema Malvina de ambas operaciones, agregadas como archivos embebidos en IF-2023-25351567--APN-DTD#JGM e IF-2023-25351719--APN DTD#JGM. Sin embargo, de la impresión de pantalla SIM de la operación agregada a las actuaciones administrativas a fs. 59/63, no surgen los datos necesarios para controlar el cálculo de los insumos a deducir y de la base imponible sobre la que se calculan los derechos de exportación.

La falta de incorporación a las actuaciones del permiso de embarque original determina la nulidad del reclamo por falta de causa, pues incluso la documentación incorporada a las actuaciones administrativas y en la instancia ante el TFN, por expresa solicitud de ese Excmo. Tribunal (impresiones de pantalla SIM) no resulta la adecuada, ni es suficiente para controlar mínimamente el reclamo.

Dicha omisión, no permite conocer la metodología de cálculo utilizada para arribar al cargo e imposibilitan la verificación de dichas diferencias por derechos de exportación, como así también, la validez de la determinación tributaria practicada por la Aduana.

VI.- Que asimismo, de los informes y dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas, no surgen los elementos necesarios para evaluar la procedencia de la determinación tributaria; solo se explica y ejemplifica cómo debería determinarse la base imponible según RG 2147, sin detallar el cálculo realizado para la determinación tributaria respecto del permiso 09057EC0300203H, tampoco se encuentra acompañada la liquidación que permita corroborar la exactitud del monto al que arribaba respecto de la operación objeto de autos**.**

La Aduana fundamenta su postura en informes que de ninguna forma validan fehaciente y categóricamente los cargos ni explican en modo alguno cuál es la cuenta mal hecha y la cuenta que a su juicio debió hacerse.

De este modo no se verifica por un lado la determinación del monto correcto -que a juicio del Fisco- debió ser tributado en el caso respecto de la operación en trato, y por el otro, tampoco se ha llevado a cabo la necesaria e imprescindible demostración del error del exportador al determinar los derechos a pagar; de modo que en definitiva no se ha logrado arrojar una mínima certeza en cuanto a la cuantificación de la deuda que se reclama, lo que impone concluir en la ausencia de seriedad y fundamento en el reclamo formulado.

En este sentido, cabe añadir que la propia recurrente, en el escrito de apelación en examen, expresamente reconoce que en los informes y dictámenes agregados en las actuaciones administrativas no se explicó el cálculo matemático empleado para alcanzar el monto reclamado en concepto de derechos de exportación, considerando que basta con indicar el criterio legal aplicado, lo que resulta inaceptable.

En definitiva, no existe en las actuaciones administrativas una explicación o liquidación concreta de los tributos que se reclaman en relación al permiso involucrado, ni una explicación de cuál habría sido el error incurrido en la liquidación de los tributos efectivamente abonados en el permiso de embarque.

Por otra parte, en contraposición a la falta de explicación de los criterios de la Aduana, la actora desarrolló paso por paso el cálculo concreto realizado en el permiso aquí involucrado (agregado a la causa como RE-2020-83435883-APN DTD#JGM).

Fecha de firma: 11/02/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39368324#442147844#20250210211237967

Asimismo, la accionante produjo informes periciales que avalan su postura. En sede administrativa, se adjuntó el informe pericial del Cdor. Ruben Lagger y en la instancia del Tribunal Fiscal, se agregó un informe pericial de otro profesional independiente, Cdr. Miguel Galeano; el primero no fue objeto de cuestionamiento ni impugnación por la demandada y el segundo no fue suficientemente enervado por la Aduana, quien al día de la fecha la Aduana continúa sin adjuntar el cálculo efectuado para reclamar la diferencia tributaria.

VII. Que, mayor abundamiento, cabe señalar que la demandada insiste sobre la presencia de bases imponibles negativas y la improcedencia de las mismas a la luz de la normativa que entiende aplicable. Incluso sostiene que sería deber del servicio aduanero -mediante la formulación de estos cargos- "desincentivar y corregir este tipo de maniobras" (ver fs. 245/291 -contestación de traslado del Fisco-). Sin embargo, del cargo agregado a fs. 353 de las actuaciones administrativas en el cual se detalla el importe "pagado" y la supuesta diferencia debida, no se advierte la alegada base imponible negativa, pues se abonaron derechos de exportación.

En definitiva, de la lectura del memorial de agravios, surge claramente que la demandada no controvierte el fundamento de la sentencia del TFN para declarar la nulidad del cargo, por lo tanto corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar las sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en todos sus términos.

VIII.- Que dado el modo en que se resuelve, las costas de esta instancia, se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el criterio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (conf. artículo 68, primera parte del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

IX.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala '*in rebus*' "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimiento" del 30 -XII-97, y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A." del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S., *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. Resol 167/2020 del 17/03/2020, convertido a pesos, lo resuelto con fecha 02/05/2024 y precedentemente-; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante las tres etapas del pleito cumplidas, corresponde reducir a la suma de PESOS DOS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA MIL SETECIENTOS VEINTISIETE CON VEINTE CENTAVOS ($2.670.727,20) – equivalente a 40,20 UMA–, y PESOS SEIS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS DIECIOCHO ($6.676.818) – equivalente a 100,50 UMA– los honorarios de los DRES. ENRIQUE BENITEZ CRUZ y JUAN PATRICIO COTTER, apoderado y patrocinante, respectivamente, actuantes en la defensa de la actora (arts.16, 20, 21, 24, 29, 44 inc. b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas, corresponde regular en la suma de PESOS DOS MILLONES OCHOCIENTOS TRES MIL QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS ($2.803.599,20) –equivalente a 42,20 UMA–; los emolumentos del DR.

ENRIQUE BENITEZ CRUZ, letrado apoderado, actuante en la defensa de la actora (arts. 20, 24, 29, 30, 44 inc b) y ccdtes. de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re* "Beccar Varela Emilio – Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1°)** rechazar el recurso intentado y confirmar la sentencia del TFN de fecha 2/05/2024, con costas (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N y 1163 del C.A.) y **2°)** reducir los honorarios regulados honorarios por ante el TFN y fijar los de alzada de conformidad a lo expresado en el considerando IX.-

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

#39368324#442147844#20250210211237967