República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-45097239-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia. Expediente EX-2020-50551582- -APN-SGASAD#TFN. Ref.:BUNGE ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **"BUNGE ARGENTINA S. A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", expediente EX-2020-50551582- -APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 167/2020 (AD SALO), dictada en las actuaciones administrativas 13289-32660-2012, mediante la cual se rechazó la impugnación planteada por la firma **BUNGE ARGENTINA S. A.**, contra el Cargo Nº 3267/2012, en relación con la operación de exportación Nº 09 057 EC03 00203H – por tratarse 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 Decreto 1330/2004 cuya base imponibles arrojaban valores negativos, no susceptibles de determinación tributaria-. En virtud de ello, se formuló dicho Cargo por la diferencia de derechos de exportación por la referida operación.

II.- Fundamentos de la apelación: (RE-2020-50550212-APN-SGASAD#TFN) Se presenta la firma BUNGE ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la mencionada resolución. En primer lugar, hace una breve reseña de los hechos, señala que la empresa es productora agroindustrial de cereales y oleaginosas que comercializa al mercado internacional. Durante los años 2007 a 2009, importó temporalmente soja de origen Paraguay para la elaboración de subproductos derivados, con destino a la exportación. En cuanto a la determinación de la base imponible sobre la cual se aplican los derechos de exportación, se declaró en cada caso el valor correspondiente, conforme el decreto 1330/04 y lo reglado por la RG 2147/06. Se tuvo en cuenta el precio de la mercadería de exportación, con más los ajustes a

incluir, y deduciendo los ajustes correspondientes e insumos importados temporalmente.

Del insumo importado se produjeron dos subproductos en el mismo proceso industrial, la rebaja respectiva se efectuó teniendo en cuenta el procedimiento de la RG 2147/06 y su instructivo. Específicamente, el Procedimiento de rebaja de insumos importados temporariamente en ocasión de la exportación- Anexo IV de la Resolución. Sin embargo, el servicio aduanero en los años 2012 y 2013 formulo diversos cargos reclamando diferencias de derecho de exportación impagos, motivados en la aplicación de una nueva fórmula para la rebaja de los insumos importados temporariamente conforme a la RG 2147/06, BASE IMPONIBLE= FOB-CIF*FP*COEF- (DCHO EXPO INCLUIDO). Utilizando el CIF de descarga conforme el permiso de embarque sin tener en cuenta el CTIT (y no, el insumo efectivamente utilizado en la producción del subproducto conforme la relación insumo/producto certificada por el CTIT).

Señala que esta fórmula es errónea, que el servicio aduanero descontó del FOB una suma menor a la que correspondía. Plantea la nulidad y la prescripción del reclamo por 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. Cita jurisprudencia.

Manifiesta que el cálculo utilizado por el servicio aduanero es erróneo, que debió determinarse la base imponible para el cálculo del derecho de exportación conforme el Anexo IV de la Res. 2147/06 “Procedimiento de rebaja de insumos importados temporariamente en ocasión de la exportación”, toda vez que la mercadería objeto de exportación (aceites y harina de soja) se elaboró con la soja importada en forma temporaria cfme. Decr. 1330/04, tramitándose los respectivos CTIT para determinar la cantidad de insumo utilizado para cada unidad de producto a exportar y según el subproducto del que se tratare. Asimismo, se determino un Factor de Ponderación, (conf. 2do par. Punto 3 del Anexo IV de la Res. 2147/06). Detalla cómo sería el cálculo correcto aplicable. Ejemplifica los cálculos. Agrega que abono correctamente y dicho pago tuvo efecto liberatorio respecto de la obligación fiscal. Cita jurisprudencia.

Hace mención al régimen establecido en el Decr. 1330/04, normativa del C.A, Ley 21.453 y su reglamentación y normativa de la DGA. Señala el criterio de la Res. AFIP 3868/2016 y la incidencia del nuevo art. 25 del Dec. 1330/04 (modif. Dec. 523/2017) en cuanto no permitiría la existencia de bases imponibles negativas. Cita los dictámenes en los que se basó la Resolución aquí apelada y dictámenes dictados en causas análogas. Explica luego que la decisión adoptada por la Aduana se habría basado en dictámenes y opiniones emitidas en el marco de la actuación SIGEA 18022-41-2019, señalando que dichos informes carecen de un examen razonable, profundo y abocado a los casos específicos del expediente en trato, a la vez de que omiten citar los dictámenes en los que la Aduana sostuvo que debían desestimarse los cargos en discusión.

Señala que en la Nota 5/18 (CLSU)- AA12539-141-2012- se propicia a la desestimación de los cargos por carecer de fundamentación técnica y jurídica. Cita otras notas de la misma Área.

Agrega que la existencia de bases negativas para algunos subproductos no implica que no se grave el agregado nacional al momento de exportar los subproductos, sino que implica simplemente que en ese permiso la metodología de cálculo legalmente dispuesta da como resultado una base negativa. Lo cual no resulta perjudicial para la Aduana, sino lo es para el exportador por que determina mayor carga tributaria

en aquellos permisos con base positiva en los que no se compensa este desfasaje en la distribución del valor del insumo en los distintos subproductos. Cita el Dictamen Nº 238/2012 (Div. Dictámenes Regímenes Tributarios Aduanero).

Señala que en los actuados 12509-301-2008 mediante Res. 131/08 (SDG OAI) dispuso la devolución del derecho de exportación abonado en demasía para la destinación Nº 07 057 EC03 0002395T por una cuestión idéntica a la de autos. Ejemplifica. Cita otro antecedente de la firma Cargill.(AA 12509-1468-2012). Cita también antecedentes de la propia Aduana San Lorenzo en los cuales habría resuelto de acuerdo con el criterio jurídico y técnico sostenido por la actora. Cita jurisprudencia

Finalmente, y en subsidio, plantea la ilegitimidad del derecho de exportación reclamado, indica que las alícuotas de los derechos reclamados derivan de una norma emanada por el Poder Ejecutivo, Resolución ministerial, por lo que resultan ilegítimos, habiéndose exigido en violación al principio de legalidad y reserva en materia tributaria, lo que los torna inconstitucionales. Cita el fallo de la Corte Suprema "Camaronera Patagónica S.A.". Se agravia en cuanto al reclamo formulado en dólares y los eventuales intereses resarcitorios arrojan resultados abusivos, contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia, e implican la actualización de la deuda, prohibidas por las leyes 23.928 y 25.561. Cita normativa y jurisprudencia.

Solicita que para el caso de confirmarse la pretensión aduanera no se apliquen intereses resarcitorios durante el lapso en que el servicio aduanero no ha dado trámite razonable y expedito a las actuaciones. Por último, realiza un resumen de la defensa, hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: (IF-2020-69295660-APN-DTD#JGM) Se presenta el apoderado del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora, acompaña las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene los argumentos obrantes en los informes técnicos y la resolución aduanera. Contesta el planteo de nulidad esgrimido por la actora, indicando que la resolución atacada en autos no contiene vicios que acarreen su nulidad. Agrega que en la tramitación del expediente administrativo se dio cabal cumplimiento a todos y cada uno de los pasos necesarios para formular el cargo y para dictar la resolución apelada. Indica que para considerar que el acto administrativo tiene motivación no hace falta explicar cuáles fueron los algoritmos matemáticos utilizados en cada caso concreto, sino que alcanza con identificar el criterio legal aplicado en ellos, cuestión que considera cumplida. Cita doctrina y jurisprudencia.

Se adentra luego en la cuestión de fondo, manifestando que las presentes actuaciones tienen origen en las tareas de fiscalización efectuadas por la Aduana, en el marco de las cuales se constataron exportaciones concretadas bajo el subrégimen EC03 que arrojaban bases imponibles con valor negativo y, por ende, no susceptibles de una determinación tributaria. Explica el marco normativo del régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. Cita los informes emitidos en instancia administrativa afirmando que contaron con elementos, documentación y constancias para el caso en el marco del proceso. Hace referencia al ajuste de valor y al aspecto técnico –jurídico, cita las notas que motivan el cargo aduanero.

Señala que no resulta aplicable al caso el precedente “Camaronera Patagónica”. Argumenta que los derechos de exportación deben entenderse como herramientas que utiliza la Nación para regular mercados por lo que ante la velocidad de los cambios económicos, el Estado debe reaccionar con el fin de proteger las actividades productivas nacionales, por lo cual, los tributos creados por ley pueden subirse y bajarse mediante resoluciones del Poder Ejecutivo, siendo ello una práctica razonable. Cita jurisprudencia. Manifiesta que no le asiste razón a la contraria en cuanto alega que la exigencia de derechos aduaneros liquidados en dólares transgrede la prohibición de actualización de deudas de la ley 23.928. Cita el precedente “Volkswagen Argentina S.A. C/DGA” y manifiesta que la Corte concluyó que los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que graven tales operaciones deben ser determinados en dólares hasta el momento de su efectivo pago y que sobre ellos deben calcularse los intereses previstos en el artículo 794 del CA. Indica que las leyes 23.905 y 23.928 constituyen una unidad normativa, resultando contrario a la lógica entender que una derogue a la otra. Cita la Resolución General (AFIP) 3271/12. Respecto de la tasa interés aplicable, cita los artículos 794, 795 y 796 del CA y jurisprudencia que hace a su derecho.

Finalmente, ofrece prueba, solicita el rechazo de la totalidad de la prueba ofrecida por la contraparte no incluida en el expediente administrativo, designa consultor técnico. Hace reserva de caso federal, confiere autorizaciones y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV. Mediante PV-2020-78967347-APN-VOCXXI#TFNabre la causa a prueba**,** habiéndose producido conforme las constancias obrantes en los archivos embebidos a los IF-2021-93045872-APN-DTD#JGM, IF-2021-93045781-APN-DTD#JGM, IF-2021-93045664-APNDTD#JGM, IF-2022-05548553-APN-DTD#JGM, IF-2022-05548719-APN-DTD#JGM, IF-2022-05548815-APN-DTD#JGM, IF-2022-05548885-APN-DTD#JGM, IF-2022-05549096-APN-DTD#JGM, IF-2022-05549343-APN-DTD#JGM, IF-2022-05549539-APN-DTD#JGM, IF-2022-05549700-APNDTD#JGM, IF-2022-05549792-APN-DTD#JGM, IF-2022-102700995-APN-SGASAD#TFN e IF-2022-105894610-APN-SGASAD#TFN.Asimismo, la medida para mejor proveer que fue cumplida mediante IF-2023-25351567-APN-DTD#JGM, IF-2023-25351719-APNDTD#JGM e IF-2023-96476915-APN-SGASAD#TFN. Mediante PV-2023-130261293-APN-VOCXXI#TFN se clausuró el período probatorio. Mediante PV-2024-35663471-APN-VOCXXI#TFN se elevaron los autos a la Sala G y se pusieron para alegar (IF-2024-36249544-APN-VOCXXI#TFN). Mediante IF-2024-16297256-APN-DTD#JGM se vincula el alegato de la actora y el alegato de la representación fiscal (PV-2024-43998705-APN-SGASAD#TFN). Y pasan los autos para dictar sentencia (IF-2024-44389816-APN-VOCXXI#TFN).

V.- Que la Actuación N° 13289-32660-2012 (IF-2020-73878571-APN-DTD#JGM) se inician con la impugnación deducida por la actora contra el Cargo 3267/12 por diferencias de derechos de exportación (fs. 1/15.). A fs. 28/34 obran copias resumen de documentos liquidados (02/8/12). A fs. 27 obra el Cargo 3267/12 (notificado con fecha 01/10/12. ver a fs. 35/39vta.). A fs. 40/41 los apoderados de la recurrente toman vista de las actuaciones (02/11/12). A fs. 41/42vta. (con fecha 20/3/2013) se tiene por deducido el recurso de Impugnación, por agregada la documental y se resuelve no hacer lugar a la restante prueba solicitada. A fs. 43/45vta. la actora interpone recurso de revocatoria contra la providencia de fs. 41. A fs. 46/47 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. 48/49 obra Res. Nº 684/2013 (AD SALO) (con 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.). A fs. 51/58 la actora agrega informe contable a los fines de demostrar que descontó correctamente los insumos importados en forma temporaria. A fs. 59/63 obran las copias de impresión de pantalla del PE. A fs. 64/67 vta. la actora invoca el precedente CSJN “Camaronera Patagónica S.A”. A fs.68/70 obra la Nota Nº 634/17 (de fecha 23/05/17) la cual remite las actuaciones al Departamento Gestión de Valoración y Comprobación Documental de Exportación. A fs. 71 obra la Nota Nº 101/2017 en la que se informa que existen actuaciones similares a la de autos y se procede a elevar como referencia la actuación SIGEA 13289-37421-2012 a los fines de requerir criterio técnico y se devuelven las actuaciones para que sigan su trámite. A fs. 62/63vta. La actora solicita pronto despacho (de fecha 22/6/17). A fs. 73/74vta. la actora solicita pronto despacho. A fs. 75 se informa que las actuaciones se encuentran a la espera de la emisión del dictamen jurídico solicitado en la actuación SIGEA 13289-37421-2012 (17/9/18). A fs. 77/78vta. obra agregada la Nota Nº 115/17 (de la actuación 12539-141-2012) sobre el Cargo 3821/2012, la que informa: *“Conforme el traslado de las actuaciones, por las que tramita determinaciones suplementarias de tributos, realizados por la fiscalización interviniente, y atento que se ha planteado una controversia respecto de aquellos casos en los que al momento de perfeccionar el cumplimiento de la obligación, en algunos casos se verificó la determinación de bases imponibles negativas, habiéndose realizado una revisión de los antecedentes, que obran en la actuación Nro. 12539-141-2012, correspondiente a la empresa Aceitera General Deheza S.A., se señala*: *Que para así proceder, el área de fiscalización, a través del respectivo informe técnico, estableció como fórmula aplicable la siguiente:* ***Base imponible = (FOB (ec03) - CIF (dit) * FP) * Coefic (dcho exp incl.)*** *Sobre el particular, y 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 rel acionados 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 nacio nal”. 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 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. Por ello, y para el supuesto que corresponda a esta instancia abocarse en el procedimiento de impugnación, deberá, previo todo trámite, solicitarse a quien suscribe el informe técnico que originó el cargo, los fundamentos técnicos jurídicos y el correspondiente desarrollo de la metodología de cálculo utilizada". A fs. 79/80 obra la Nota Nº276/2019 de la actuación 18022-41-2019 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 rele vantes 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"*. A fs. 82/83 obra Dictamen IF-2020-00042598-AFIP-DVDVRTA#SDGASJ - de fecha 17/01/2020 en el que se solicita que se rectifique o ratifique el criterio sostenido en la Nota Nº 238/12, opinando 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". A fs. 83/83vta. obra la Nota Nº 48/20 de estas actuaciones (de fecha 13/03/20) mediante la cual se opina que: *"...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 recalculo. 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 to talizan 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 la operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG 2147/06, y a su vez seña que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en Dictamen 238/12 (DRTA). Por todo lo expuesto, basándome en los informes y dictamen que me anteceden esta instancia entiende salvo más elevado criterio que debería perseguirse en cobro de los cargos oportunamente notificados y sobre los cuales el interesado presentado recurso de impugnación en los términos del art. 1053) del Código Aduanero"*. Finalmente, a fs. 84/86 obra la Resolución aduanera aquí apelada (notificada el 13/07/2020).

VI. En autos, se trata de resolver, 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), resulta ajustado a derecho.

Cabe destacar, la Aduana no ha imputado el incumplimiento de la reexportación de la soja paraguaya importada temporariamente (art. 970 del C.A.), sino que la controversia trata 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.

Vale destacar, que la determinación tributaria se origina a partir del relevamiento realizado por el área de fiscalización, respecto de las operaciones de exportación concretadas al amparo del subrégimen 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 Decreto 1330/2004, cuya base imponible arrojaban valores negativos no susceptibles de determinación tributaria. 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.

Por su parte, la actora sostiene 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.

VII. Que, en primer lugar, corresponde 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 carece 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.

Corresponde señalar que le asiste razón a la recurrente, toda vez que dichas omisiones no permiten 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.

Tal como surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera se fundó en el Informes y Dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas, sin embargo, de ellos no surge 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:

- **La Nota Nº 115/17** (a fs. 77/78vta.- actuación 12539-141-2012) se detalla en forma genérica cual 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 si guiente: "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 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."*
- **la Nota Nº276/2019** 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".

- **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"*.
- **La Nota Nº 48/20** (a fs, 83/83vta.) de estas actuaciones, opina que debe confirmarse el cargo en cuestión, atento a los criterio 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 recalculo. 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 la operaciones en trato refiriéndose expresamente a la RG 2147/06, y a su vez seña que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en Dictamen 238/12 (DRTA).”

Conforme las Notas y Dictámenes referidos solo se explican y ejemplifica como debería determinarse la base imponible según RG 2147, sin detallar el recálculo realizado para la determinación tributaria respecto del permiso en cuestión, tampoco se encuentra acompañada de la liquidación que permita corroborar la exactitud del monto al que arriba respecto de los PE de autos. Solo obran 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 expo abonados por dicha operación, el detalle de lo que debería abonar, y el Cargo Nº 3267/2012.

En virtud de lo expuesto, se concluye, 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 encuentran sujetas a la RG 2147/06, sin embargo, no realizó los calculo concreto del PE 09 057 EC03 000203H con las formulas 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, no obran 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 este Tribunal, realizar la función de contralor del recalculo realizado por el servicio aduanero con el fin de verificar la validez de la determinación tributaria.

Como consecuencia de lo expuesto, los montos intimados mediante el Cargo Nº 3267/12 carecen de causa y motivación jurídica, toda vez que no puede 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.

Que los actos dictados por la Aduana, en uso de sus facultades de revisión y control, previstas por el CA, deben cumplir con los requisitos de validez del acto administrativo, en cuanto a su causa y motivación, y asimismo, dicho acto administrativo debe 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 art. 1017.1 del CA).

Por todo lo expuesto, corresponde declarar 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.

VIII. 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, cabe señalar, que de la prueba producida en autos, la metodología aplicada por la actora se encuentra 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.

Y si bien es cierto que no es 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 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. Cabe destacar, que al tratarse, en el caso, de un permiso de embarque del año 2009, para la determinación de la base imponible, debe 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.

No resultando 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. Y de igual manera, tampoco resultaría aplicable al caso, el alcance establecido por el Decreto 523/2017 al artículo 25 del Decreto 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.

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: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, 307:305 "Juan F. Fullana SA", sent. del 2/04/1985 y CSJN: 328:1476 "Valot, Eduardo A", sent. del 17/05/2005).

IX. Atento a la decisión a la que se arriba, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

X. Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello voto por:

Declarar la nulidad del Cargo Nº3267/12 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.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad del Cargo Nº3267/12 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.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.02 14:02:27 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.05.02 15:48:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.05.02 15:56:28 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.02 15:57:04 -03:00