República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-53640353-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2020-52749530- -APN-SGASAD#TFN; VICENTIN S.A.I.C.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2020-52749530- -APN-SGASAD#TFN: "VICENTIN S.A.I.C. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 93/2020 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo en el expediente SIGEA N° 12539-52-2012/23, en cuanto confirma los cargos N° 2113 a 2187 y cargo N° 2283, todos del año 2012, rechazando la impugnación deducida por la firma VICENTIN S.A.I.C.

II.- Fundamentos de la apelación: Que mediante IF-2020-52749439-APN-DTD#JGM se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes que dieran origen a la cuestión de autos y define el régimen de importación temporaria, esbozando su contexto normativo. Señala que el art. 25 del Decreto N° 1330/2004 establece que las mercaderías que se exporten estarán sujetas al pago de los tributos que graven la exportación para consumo y que para determinar dichos derechos se debe deducir de la base imponible el valor CIF de la mercadería importada temporariamente contenida en el producto a exportar. Agrega que el referido artículo fue reglamentado por el Anexo IV de la RG AFIP 2147/06 y que resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el punto 2 titulado Rebaja de un único insumo utilizado en la elaboración de productos, subproductos o coproductos obtenidos de un mismo proceso industrial, puesto que, de la utilización de un mismo insumo importado (poroto de soja), se obtiene a través del proceso de transformación e industrialización, más de un subproducto que luego se exporta. Alude al punto 3 del Anexo que refiere al cálculo de un "factor de ponderación" y al caso ejemplificativo que trae la norma. Manifiesta que el Informe Técnico N° 31/2012 (SE

FVEX), en el cual se fundan los cargos por diferencias en derechos de exportación, omite considerar el rendimiento de los insumos por cada producto final según el CTIT, al momento de explicar el cálculo del factor de ponderación. Sostiene que en oportunidad de impugnar los cargos denunció la nulidad de los mismos por falta de motivación y causa. Destaca que el criterio adoptado por la DGA resulta equivocado por cuanto omite considerar los rendimientos del insumo importado temporalmente conforme CTIT, producto de lo cual se obtuvo un factor de ponderación artificial, que no respetaba la real utilización del insumo en el proceso de transformación; y, también, porque amputa ilegítimamente una importante porción del valor CIF de la soja importada como insumo, al momento de deducirlo de la base imponible de los derechos a pagar por la exportación de los productos obtenidos. Añade que esto último significaba en los hechos un aumento artificial de la base imponible, sobreestimando el tributo a ingresar, y contrariando lo dispuesto en la normativa aplicable que, a su entender, dispone claramente el cómputo del valor CIF de la totalidad del insumo utilizado a efectos de la obtención del valor imponible. Alude a una consulta formulada a la Dirección Técnica del Departamento Técnica de Exportación de la cual nació la Nota (DE TEIM) N° 1414/2019 mediante la que le comunica que sus cálculos habían sido correctos y ajustados a derecho, convalidando la liquidación de los derechos de exportación en relación a los subproductos obtenidos del insumo importado temporariamente, a la vez que anoticia lo que fuera luego la modificación del art. 3 del Anexo IV de la RG 2147 en el texto de la RG 4462/2019. Esboza una crítica de la resolución apelada resaltando que la misma no se encuentra motivada y que sólo remite a informes dictados respecto de otros contribuyentes en otras actuaciones. Considera, de este modo, que la Aduana obró con arbitrariedad, omitiendo fundar debidamente los cargos y explicar adecuadamente los criterios y mecanismos que le permitieron arribar a los montos presuntamente adeudados por la firma. Argumenta que no ha podido conocer con certeza cuales fueron las operaciones aritméticas efectuadas para la determinación del tributo. Ello, en detrimento de su derecho al debido procedimiento, en tanto limita su posibilidad de efectuar una crítica pormenorizada de la postura de la Aduana. Cita jurisprudencia. Procede a formular una serie de casos prácticos donde, a su criterio, quedaría reflejado el impacto de la aplicación errónea que hace la Aduana de la normativa vigente en el cómputo de los derechos de exportación correspondientes a cada una de las operaciones. Sintetiza dicho error en que la falta de ponderación del rendimiento, consignado en el CTIT a los fines de la obtención del Factor de Ponderación, resulta en el truncamiento del valor CIF deducible. Sostiene que los derechos de exportación que la Aduana determina en los cargos, gravan una porción importante del insumo importado al amparo del régimen de importación temporaria, desnaturalizando la finalidad promocional que le reconoce el Código Aduanero. Cita el segundo párrafo del art. 25 del Decreto 1330, con concluyendo que el fin de la norma es que el exportador no pague derechos aduaneros sobre el valor de los insumos. Considera que, de lo contrario, no se cumpliría el objetivo final de incentivar las exportaciones con agregado nacional. Hace referencia al Anexo IV de la RG 2147/06. Insiste en que la DGA hizo un cálculo erróneo del Factor de Ponderación, omitiendo considerar los correspondientes Certificados de Tipificación que indican la relación especifica insumo/producto, resultando tras dicha omisión, en el caso del aceite, en la obtención de un coeficiente significativamente superior, que determina la existencia de una base imponible negativa. Señala que en el caso de la harina ocurre el efecto contrario al aplicarse un factor artificialmente bajo por no considerar los rindes reales de los productos. Señala que la única forma de conocer con exactitud cuál fue la utilización del insumo para alcanzar el producto terminado es valiéndose de la información del CTIT. Agrega que para el correcto cálculo del Factor de Ponderación, sobre el precio FOB por tonelada de producto final -a la fecha de registro de la solicitud de la DIT- debe aplicarse el rendimiento según el Certificado de Tipificación respectivo, y a dicho resultado, debe dividírselo por la sumatoria de los valores FOB de cada producto final, sin ignorar el efecto del rendimiento de cada uno de ellos sobre la fórmula de cálculo. Se agravia en relación de que la Aduana -a través de los cargos impugnados- considera un factor de ponderación teórico, que ignora los rindes de productos generados por el insumo, conforme al CTIT, generando así una base imponible artificial. Y agrega que dicha postura se ve respaldada por el cálculo aritmético del Factor de Ponderación incluido a continuación de su regulación por el

punto 3 del Anexo IV de la RG 2147. Esgrime que dicha dicha operación -incluida a mero título ejemplificativo- adolece de un evidente error material, en cuanto omite considerar el rendimiento del insumo. Argumenta que su posición fue receptada por la la DGA mediante la Nota N° 135/08 (DV TECI) de fecha 09/04/08 (SIGEA 12539-18-2008), donde la Sección Fiscalización y Verificación de Exportación de la Dirección Regional Aduanera de Rosario efectuó una consulta interna a la División de Fiscalización de Operaciones Aduaneras. Aclara que las exportaciones bajo el régimen previsto en el Decreto 1330 no se encontraban alcanzadas por la ley 21.453, ni tampoco por los precios índices allí previstos, teniendo como base imponible el valor FOB de transacción, y no un precio oficial, sin que obste el hecho de que los productos exportados cuenten con cotización internacional. Plantea la inconstitucionalidad del art. 8° del Dec. 1177/92. Manifiesta que el accionar de la Aduana viola los principios y garantías constitucionales de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, inviolabilidad de la propiedad privada, y razonabilidad. Hace referencia al efecto liberatorio del pago. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del recurso</u>: Que mediante IF-2020-66776446-APN-DTD#JGM se presentan las representantes del fisco y contestan el traslado del recurso interpuesto por la actora. En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes de la cuestión y prosigue con la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, dice desconocer toda prueba documental aportada por la contraria que no coincidiera con la obrante en el expediente administrativo. Respecto del planteo de nulidad efectuado por la actora, sostiene que la resolución aduanera no contiene un vicio -*de envergadura tal*- en su elemento motivación, que pueda acarrear su nulidad. Cita jurisprudencia y doctrina. Considera que no le cabe a la actora agraviarse respecto a la motivación de los actos cuestionados, 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 los cargos como para el dictado de la Resolución condenatoria. Manifiesta que para que el acto administrativo se considere motivado, no hace falta explicar cuáles fueron los algoritmos matemáticos utilizados, sino que alcanza con identificar el criterio legal aplicado en el caso concreto. Considera que la actora conoce debidamente la motivación de los cargos, caso contrario, no habría podido llevar adelante el planteo de sus agravios, a la vez que refiere a la posibilidad de la actora de argumentar ante esta instancia todas las cuestiones fácticas y jurídicas y ofrecer prueba respecto de los hechos controvertidos. Cita jurisprudencia. Dice sostener lo argumentado en la resolución aduanera y los fundamentos plasmados en los informes técnicos, dando cuenta del adecuado criterio técnico jurídico y el correcto cálculo aplicado en la formulación de los cargos. Hace referencia al art. 3, art. 9 ap. 2 inc. d) del Dec. 618/97 y a jurisprudencia para desestimar la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago. Procede a referirse al marco normativo del régimen de importación temporaria. Define al factor de ponderación en virtud de lo dispuesto en la RG 2147/2006, Anexo IV. Citando uno de los informes dictados en las actuaciones administrativas, señala que el Dec. 1330/04 no pretende 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 como consecuencia del proceso productivo. Cita la Nota N° 115/17 (SE CLSU) y el Dictamen N° 238/12 (DVDRTA). Refiere que la Nota N° 276/2019 (DV CLSP) establece los puntos relevantes a efectos del correcto recalculo de la base imponible de las EC03 y que la metodología de cálculo fue confirmada mediante Nota N° 1242/2019 (DE VADE) y Nota N° 736/19 (DI VACD). Señala que mediante dictamen IF-2020-00042598-AFIP-DVDRTA#SDGASJ se informó que no resulta procedente la revisión del criterio sostenido en el Dictamen 238/12 (DV DRTA). Cita la Nota N°36/20 (SIS). Manifiesta 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. Argumenta que 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, aún cuando se indican despachos de importación temporales que totalizan una minoría de las toneladas requeridas, razón por la cual resulta una base imponible negativa, cuando la mayoría de los insumos se infiere deberían ser de origen nacional. Agrega que, en relación al coeficiente de derechos incluidos, no corresponde la deducción del derecho de exportación, cuando se trata de mercaderías que tengan fijados precios oficiales conforme Ley 21453 y normas complementarias, ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación. Invocando el principio de congruencia y el art. 1164 del C.A., rechaza el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora ante esta instancia. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y como consultor técnico a un contador, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

IV.- Que mediante IF-2020-66760494-APN-DTD#JGM, se agrega el expediente administrativo **Alcance N° 12539-52-2012/23**, el que se inicia a fs. 1/13 con la impugnación presentada por VICENTIN S.A.I.C. en fecha 24/10/12 contra los **cargos FE RGROS 2113/2012 a 2127/2012 y cargo 2283/2012**. A fs. 14/22 luce la documentación que acompaña la firma a la impugnación presentada, consistente en: poder; ejemplo de cálculo de los derechos de exportación con base imponible positiva y ejemplo con base imponible negativa. A fs. 23/31vta. lucen los cargos N° 2174/12 formulado en relación al PE 2007 57 EC03 634 (U$S 137.871,70), 2177/12 formulado en relación al PE 2007 57 EC03 631 (U$S 92.579,29), 2184/12 formulado en relación al PE 2007 57 EC03 800 (U$S 77.435,75) y 2189/12 formulado en relación al PE 2007 57 EC03 880 (U$S 103.727,17). Seguidamente, luce el Alcance N° 12539-52-2012/3, mediante el cual se agrega a fs. 32/34 el Informe Técnico N° 31/2012 (SE FVEX) de fecha 27/07/12. A fs. 36/39 luce resumen de documentos liquidados. A fs. 40/45 lucen los cargos N° 2113/12, formulado en relación al PE 2009 57 EC03 1284 (U$S 409.542,34), 2114/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 1038 (U$S 230.939,92); y 2115/12 formulado en relación al PE 2009 EC03 1287 (U$S 174.177,95).

Que mediante IF-2020-66760718-APN-DTD#JGM se agrega el expediente N° 12539-52-2012/23 a partir de fs. 46 donde lucen agregados hasta fs. 71 los cargos N°: 2116/12, formulado en relación al PE 2009 57 EC03 138 (U$S 270.972,18); 2117/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 139 (U$S 604.803,26), 2118/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 175 (U$S 334.520,85), 2119/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 229 (U$S 91.141,45), 2120/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 271 (U$S 92.770,74), 2121/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 328 (U$S 5.355,77), 2122/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 645 (U$S 423.612,32), 2123/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 137 (U$S 216.977,57), 2124/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 136 (U$S 165.756,84), 2125/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 115 (U$S 837.910,01), 2126/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 44 (U$S 184.366), 2127/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 80 (U$S 32.246,78), y 2283/12 formulado en relación al PE 2009 57 EC03 922 (U$S 67.326,35). A fs. 72 obra la Nota N° 249/2012 (DV FORO) de fecha 03/10/12. A fs. 73/75 luce la cédula de notificación mediante la cual se notifican los cargos N° 2283/2012 y 2114 a 2127/2012, por una suma total de U$S 4.075.093,98, con fecha de notificación: 10/10/12. A fs. 78, con fecha 26/03/13 se tiene por promovido el procedimiento de impugnación, por agregada la prueba documental y se rechaza la prueba pericial.

Que mediante IF-2020-66760885-APN-DTD#JGM, se agrega el expediente N° 12539-52-2012/23 a partir de fs. 79 y vta., con constancia de notificación mediante correo argentino de la PV antes referida. Seguidamente luce la actuación N° 13289-10506-2013 mediante la cual, a fs. 80 y vta. la firma promueve con fecha 10/04/13, incidente de nulidad de la providencia de fecha 26/03/13. A fs. 82/83, con fecha 28/05/13, se emite el dictamen N° 262/13. A fs. 84/85, con fecha 29/05/13, se dicta la resolución N° 697/2013 (AD SALO) por la que se resuelve rechazar el planteo de nulidad. A fs. 86 y vta. obra la constancia de notificación de dicha resolución, en fecha 12/06/12. Aquí

aparece un nuevo sello de refoliado y sigue la foliatura con fs. 103/105, donde luce la Nota N° 662/17 (DE SALO) de fecha 02/06/17, la cual señala 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."*. A fs. 106 luce la Nota N° 99/2017 (AJ DI RAHI) de fecha 22/06/17 mediante la cual se dispone la elevación de otro SIGEA en similar estado, a los fines de requerir criterio técnico. Seguidamente luce agregado el Alcance N° 12539-52-2012/35, mediante el cual a fs. 107/122 se agrega la presentación efectuada por la firma en fecha 30/08/19 poniendo en conocimiento una consulta a la Dirección Técnica de Exportación a los fines de que se expida respecto de la forma correcta de computar la base imponible, y haciendo saber asimismo de la Nota N° 1414/19 (DE TEIM) que confirmara el cálculo efectuado, acompañando copia de ambas. A fs. 123/124vta. luce la Nota N° 115/17 (SE CLSU) de fecha 07/08/17 recaída en la Actuación N° 12539-141-2012. A fs. 125/126 luce la Nota N° 276/2019 (DV CLSP) de fecha 26/12/19 recaída en la Actuación N° 18022-41-2019 y Nota 1212/2019 (DE VADE) de fecha 27/12/19. A fs. 127 luce la Nota N° 736/19 (DI VACD) de fecha 30/12/19, también recaída en la Actuación N° 18022-41-2019. A fs. 128 y vta. luce dictamen jurídico IF-2020-00042598-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de fecha 17/01/20. A fs. 129 obra la Nota N° 36/20 (SIS) de fecha 26/02/20. Finalmente, luce en fojas sin numerar la Resolución N° 93/2020 (AD SALO) apelada en autos y la constancia de notificación de la misma en fecha 14/07/20.

Que mediante IF-2020-66760989-APN-DTD#JGM se agrega el expediente N° **12509-1443-2012** el que se inicia a fs. 1/10 con la presentación efectuada por la firma promoviendo incidente de nulidad en relación a los cargos N° 2112 a 2127/2012 y 2283/2012. A fs. 11 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo declara abstracta la cuestión en atención al recurso de impugnación interpuesto por la firma. A fs. 12/13 luce la constancia de notificación por correo a la firma de dicha disposición.

V.- Que corresponde decidir a este Tribunal si resulta ajustada a derecho la resolución aduanera aquí apelada, en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma VICENTIN S.A.I.C., confirmando –por ende- los cargos que se detallan a continuación:

CARGO FE N°	**DIF. RECLAMADA DCHOS. DE EXP. (U$S)**	**PE N°**
2113	409.542,34	09057EC03001284R
2114	230.939,92	09057EC03001038Y
2115	174.177,95	03057EC03001287U

2116	270.972,18	09057EC03000138Y
2117	604.803,26	09057EC03000139P
2118	334.520,85	09057EC030001759
2119	91.141,45	09057EC03000229P
2120	92.770,74	09057EC03000271M
2121	5.355,77	09057EC03000328P
2122	423.612,32	09057EC03000645R
2123	216.977,57	09057EC03000137N
2124	165.756,84	09057EC03000136M
2125	837.910,01	09057EC03000115J
2126	184.366,00	09057EC03000044K
2127	32.246,78	09057EC03000080K
2283	67.326,35	07057EC03000922P

Que dichos cargos fueron formulados como consecuencia de la determinación tributaria efectuada por la ex Sección Fiscalización y Valoración de Exportación dependiente de la Dirección Regional Aduanera Rosario, en relación a distintas operaciones de exportación a consumo con DIT para transformación (EC03) de productos y subproductos obtenidos a partir del procesamiento de Porotos de Soja (NCM 1201.00.90.190N), previamente importados en forma temporaria bajo el régimen del Decreto N° 1330/2004, cuyas bases imponibles arrojaban valores negativos no susceptibles de determinación tributaria.

Que, por su parte, la actora sostiene que la Aduana determinó erróneamente los derechos de exportación aplicando de manera incorrecta el régimen previsto en el art. 25 del Decreto 1330/2004 y su reglamentación (RG AFIP 2147/06), argumentando que el cálculo del “factor de ponderación” omite considerar los rendimientos

reales del insumo importado según los Certificados de Tipificación (CTIT), lo que reduce indebidamente el valor CIF deducible e incrementa artificialmente la base imponible. Asimismo, plantea la nulidad de los cargos en tanto considera que los mismos carecen de causa y motivación suficiente, lo que afecta el debido proceso y torna arbitraria la actuación administrativa, violándose así fundamentales principios constitucionales.

VI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde tratar la nulidad alegada por la actora, cuyo planteo se encuentra subsumido en la fundamentación de los agravios del recurso.

Que, específicamente, en este punto, la recurrente cuestiona el hecho de que los cargos no describen adecuadamente los criterios y cálculos aritméticos que permitieron al servicio aduanero arribar a los montos presuntamente adeudados por la Empresa, limitándose a cuantificar la deuda e intimar su pago, evitando así explicar los mecanismos utilizados para la obtención de dichos montos.

Que, si bien la Aduana fundamenta los cargos en la Resolución General AFIP N° 2147/06, le asiste razón a la recurrente en cuanto a que la recomposición de la base imponible que realiza el servicio aduanero no viene acompañada de una liquidación que permita corroborar la exactitud del monto al que arriba respecto de los permisos de embarque involucrados. Dichas omisiones no permiten conocer la metodología de cálculo utilizada para arribar al importe de cada uno de los cargos e imposibilitan verificar el ajuste por derechos de exportación, y –por ende- la validez de dichas determinaciones tributarias practicadas por la Aduana. Y así lo ha entendido la perito licenciada en comercio exterior al informar que *"… Teniendo en cuenta el Informe Técnico 31/2012 (SE EVEX) "Análisis Económico de la Afectación", bajo el cual se fundamentan los cargos, no se explicitan las operaciones algebraicas concretas realizadas por la aduana a los efectos de la liquidación de los derechos de exportación, por lo que no es factible establecer con exactitud cuál es la metodología aplicada por dicha Administración para la determinación de los cargos. …"*. A la vez que destaca en otra de sus respuestas el hecho de *"… no contar con el desarrollo numérico realizado por la DGA …"* (ver respuesta a los puntos 2 y 3 de la pericia agregada mediante RE-2021-23062005-APN-DTD#JGM)

Que, en efecto, el servicio aduanero se limita a formular los cargos e indicar los números de los permisos de embarque sin el código alfanumérico, como bien lo señala la actora, sin detraer siquiera los montos de los derechos de exportación efectivamente cancelados. No luce en las actuaciones administrativas un listado que relacione los DIT y los PE y CTIT de los respectivos subproductos, con indicación de los procedimientos, metodología y cálculos aritméticos realizados para cada permiso. Tampoco glosan agregados los originales, ni copias o prints de pantalla de los permisos de embarque involucrados.

Que lo apuntado precedentemente resulta indispensable para fundar, de modo adecuado y visible, las diferencias de derechos de exportación determinadas y exigidas por la Aduana.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera se fundó en Informes y Dictámenes que sólo brindan ejemplificaciones globales o refieren a cálculos aplicados a otras operaciones que no son objeto de autos.

Que, en este sentido, tenemos que:

- La **Nota Nº 115/17, emitida en el marco de la Actuación N° 12539-141-2012** (ver fs. 123/124vta. de las act. adm. agregadas mediante IF-2020-66760885-APN-DTD#JGM) 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 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 Ssgtes. 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. Para ello, (…) deberá, previo a 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." (el subrayado me pertenece)

- La **Nota Nº 276/2019 (DV CLSP) emitida en el marco de la Actuación N° 18022-41-2019** (ver fs. 125/126 de las act. adm. agregadas mediante IF-2020-66760885-APN-DTD#JGM) en relación con los cargos por la Base Imponible de la RG 2147, 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" . La Nota en comentario procede a elaborar un recálculo de los derechos de exportación de los PE allí indicados, adjuntando un cuadro resúmen, aunque las cifras consignadas no cumplen con las exigencias de la nota referida ni aplican la fórmula de la RG 2147/06 respecto de los PE involucrados en autos y sus respectivas DIT.

- El **Dictamen IF-2020-00042598-AFIP-DVDVRTA#SDGASJ -** de fecha 17/01/2020 (ver fs. 128 y vta. de las act. adm. agregadas mediante IF-2020-66760885-APN-DTD#JGM) establece que el *"... Decreto N° 1330/2004 (B.O. 01.10.2004): 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° 2147/2006 (B.O. 24.10.2006): establece las condiciones y procedimientos 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 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 adecuada 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 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"*. Hasta aquí, el Dictamen en comentario simplemente indica las normas que regulan el régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. Incluso, normas que no eran las vigentes a la fecha de las operaciones de autos (2009).
- La **Nota Nº 56/20** dictada con fecha 26/02/20 en el expediente SIGEA N° 12539-52-2012/13, antecedente de estos autos, (ver fs. 129) dispone que*: "… 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 ofreciendo las planillas utilizadas para que esta aduana realice su propio recalculo. …"*

Que, por lo expuesto, las notas y dictámenes antes referidos –que preceden a la resolución aduanera apelada en autos- solo explican y ejemplifican cómo debería determinarse la base imponible según RG 2147, sin detallar el recálculo realizado para las determinaciones tributarias respecto de los permisos en cuestión.

Que, en virtud de lo expuesto, se concluye que el servicio aduanero solo se limitó a explicar en forma genérica cómo 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 concretos de los permisos de embarque involucrados en autos con las fórmulas

específicas para la determinación del valor imponible, conforme el Anexo IV de la Resolución referida a los fines de justificar la reconstrucción del valor FOB de exportación.

Que, por lo expuesto, no obran en las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, ningún elemento de prueba suficiente que permita evaluar la procedencia de las determinaciones tributarias practicadas por el servicio aduanero respecto de los permisos de embarque involucrados, que justifique los ajustes (cfme. Anexo IV Resolución General -AFIP- 2147/06).

Que, en consecuencia, los montos intimados mediante los cargos Nº 2113 a 2187 y cargo N° 2283, todos del año 2012, carecen de causa y motivación jurídica (conf. art. 7º incs. b) y e) de la ley 19.549, encuadrándose en una de las causales de nulidad del art. 14° de la LPA, aplicable supletoriamente en virtud del art. 1017 del CA).

Que, como corolario de todo lo antes expuesto, corresponde declarar la nulidad de los cargos Nº 2113 a 2187 y cargo N° 2283, todos del año 2012; y, por ende, de la Resolución N° 93/2020 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo en el expediente SIGEA N° 12539-52-2012/23.

VII.- Que, sin perjuicio de lo dicho en el apartado anterior, y a mayor abundamiento, resulta oportuno señalar lo informado en la pericia en comercio exterior. Así la perito expresó que: *"… Teniendo en cuenta lo establecido en el Anexo IV, punto 3, de la RG 2147/2006, que considera que, para la correcta determinación del valor imponible en la exportación de productos obtenidos de un mismo proceso industrial, a partir de un único insumo, debe considerarse el FACTOR DE PONDERACION (…) y a pesar de no contar con el desarrollo numérico realizado por la DGA, analizando el resultado de fiscalización del Informe Técnico Nro. 31/2012 (SE FVEX), se deduce que la DGA no considero el Factor de Ponderación ni los correspondientes CTIT, qué determina la relación insumo/producto, llegando así a una base imponible que no refleja la realidad de los hechos ni se ajusta a la normativa vigente al momento de la declaración de las correspondientes destinaciones. …"*. Agrega en el mismo sentido que *"… La DGA no considero el Factor de Ponderación, omite considerar el rendimiento del insumo importado temporariamente establecidos en los correspondientes CTIT, los cuales determinan la relación insumo/producto. Se arriba a esta conclusión a partir del ya mencionado informe técnico aportado por la DGA y de las planillas de cálculos aportadas por Vicentin en los anexos correspondientes. …"* y que *"… La DGA grava la exportación de los insumos importados temporalmente para el perfeccionamiento industrial debiendo el exportador tributar sobre montos que no debieran estar gravados, ya que de acuerdo con el decreto 1330/2004, "las mercaderías que se importen al amparo del presente régimen no abonaran los tributos que gravan la importación para consumo..." (…) del ya mencionado informe técnico aportado por la DGA y de las planillas de cálculos aportados por Vicentin (…) se deduce que la DGA no lleva la correcta descarga del insumo importado temporalmente y efectivamente utilizado en las exportaciones de los productos resultantes. …"*. (ver informe pericial en comercio exterior puntos 3, 4 y 5 agregado mediante RE-2021-23062005-APN-DTD#JGM)

Que, por su parte, el informe pericial contable destaca que: *"… En la contestación e impugnación de la DGA de la apelación realizada por Vicentin SAIC no se visualizan cálculos aritméticos realizados para arribar a cada uno de los montos ajustados …"* y especifica que *"… ii) De acuerdo con la documentación exhibida por Vicentin SAIC, se visualiza que la DGA no ha considerado el Factor de Ponderación (referido en el Anexo IV, punto 3, de la RG 2147/2006) por ende no considera la relación insumo/producto, en función de los rendimientos que surgen del respectivo CTIT. …"* (ver respuestas a puntos 2 y 3 del informe pericial contable agregado en autos mediante IF-2021-54227354-APN-DTD#JGM, los cuales fueran ratificados en la contestación a la impugnación del informe efectuada por la representación fiscal, agregada mediante IF-2021-73013278-APN-DTD#JGM).

Que, por último, y como resultado de una de las medidas de prueba dispuestas ante esta instancia, mediante IF-2021-15069299-APN-SGASAD#TFN se agrega el expediente SIGEA N° 12539-18-2008 el que se inicia con la Nota N° 53/08 (SE FVEX) de fecha 11/03/08, referida a las Actuaciones 12509-683-2008 y 12517-412-2008, mediante la cual se eleva a consideración de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras el hecho de que en operaciones –de otra firma- *"… la Aduana calcula el Factor tal cual se ejemplifica en el Pto 3 del Anexo IV de la Res. Gral 2147/06 sin hacer intervenir los CTC, resultando obviamente un resultado muy diferente si se calcula según proyecto. …"*. Seguidamente, la Nota N° 135/08 (DV TECI) de fecha 09/04/08 analiza la consulta efectuada por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la Dirección Regional Aduanera Rosario, la cual *"… calcula el Factor de Ponderación tal cual se ejemplifica en el Punto 3, del Anexo IV de la Resolución General N° 2147, sin hacer intervenir los correspondientes Certificados de Tipificación, toda vez que el proyecto de Instrucción General (…) no fue publicado en el Boletín Oficial. …",* aclarando al respecto que *"… en el tercer párrafo del citado Punto 3 se establece que el Factor de Ponderación "… se calculará dividiendo el valor FOB de cada producto final por la suma de los valores FOB de todos los productos finales resultantes del mismo proceso productivo y con la utilización del mismo insumo…", siendo tal proceso productivo el tipificado en el CTC, por lo que sí corresponde la aplicación de los porcentajes establecidos en el mismo. …"*. Allí agrega, al analizar un caso concreto, que *"… El error cometido (…) resulta de sumar el valor de una tonelada de pellets y una tonelada de aceite para el cálculo del Factor de Ponderación, cuando dicho cálculo debería realizarse utilizando los valores tipificados en el CTC para el proceso productivo en cuestión, …"*.

VIII.- Que en forma coincidente a la resuelta en estos autos, me he expedido recientemente en el expediente N° EX-2020-52748298- -APN- SGASAD#TFN (Sent. de fecha 03/12/2025) y EX-2020-52746683- -APN-SGASAD#TFN (Sent. de fecha 05/12/2025), de igual carátula que la presente, en oportunidad de subrogar la Vocalía 18, Sala F. Como así también lo resolviera esta Sala G, por unanimidad, en los siguientes expedientes: EX-2020-53301793- -APN-SGASAD#TFN "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", Sent. de fecha 22/03/24; EX-2020-53086206- -APN-SGASAD#TFN "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", Sent. de fecha 21/05/24; y EX-2020-50551582- -APN-SGASAD#TFN "BUNGE ARGENTINA S. A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", Sent. de fecha 02/05/24, la que fuera confirmada por la Sala II de la CNACAF mediante sentencia de fecha 11/02/25 (Expte. 17352/2024 "Bunge Argentina SA (TF 50551582-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo")

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

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

Por ello voto por:

1.- Declarar la nulidad de los cargos N° 2113 a 2187 y cargo N° 2283, todos del año 2012, y de todo lo actuado a posteriori. Y, en consecuencia, de la Resolución N° 93/2020 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo en el expediente SIGEA N° 12539-52-2012/23.

2.- Costas a la DGA.

El Dr. 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:

1.- Declarar la nulidad de los cargos N° 2113 a 2187 y cargo N° 2283, todos del año 2012, y de todo lo actuado a posteriori. Y, en consecuencia, de la Resolución N° 93/2020 (AD SALO), dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo en el expediente SIGEA N° 12539-52-2012/23.

2.- Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.05.29 13:30:33 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: 2026.05.29 13:32:13 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: 2026.05.29 19:56:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.29 19:56:38 -03:00