República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-122986141-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 18 de Diciembre de 2021

Referencia: Sentencia EX 35.808-A TOTAL AUSTRAL SA

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, se reúnen los Señores vocales miembros de la Sala "F" Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: "**TOTAL AUSTRAL S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación**", expediente n° **35.808-A**.

El **Dr. Licht** dijo:

I.- A fs. 12/22 vta. la firma TOTAL AUSTRAL S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución n° 07/15 (DI FIEX), que confirmó el cargo FE n° 19/2014, formulado en concepto de diferencia de derechos de exportación, en virtud del ajuste de valor practicado en relación al PE n ° 10 049 EC08 000014 F. Manifiesta que el servicio aduanero no cuestionó el precio de la mercadería exportada (gas licuado de petróleo) sino su fórmula de determinación, concretamente en la falta de inclusión de la cotización internacional de uno de sus subproductos. Cuestiona el proceder de la Aduana, por no haber justificado el ajuste con antecedente alguno, ni haber recurrido a los métodos alternativos del art. 748 del C.A. Afirma que el precio de venta declarado se ajusta a los parámetros establecidos en los arts. 735 y concordantes del C.A. para ser considerado base idónea de valoración. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte Suprema en el caso "YPF" (TF 27.508-A), fallo del 1/10/13. Entiende que el ajuste practicado por el Fisco es arbitrario y por ende no se ajusta a derecho. Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución aduanera apelada, con costas.

II.- A fs. 30/35 vta. el Fisco nacional (AFIP-DGA) contesta el traslado conferido. Hace una negativa genérica de los dichos de la contraria y una breve reseña de lo actuado en sede aduanera. Aclara que no se desestimó el valor declarado sólo se detectó la ausencia de uno de los elementos que debieron integrar el valor FOB. En este sentido expresa que la falta de inclusión en el precio declarado de uno de los elementos que integran el valor imponible (el cual tiene cotización internacional) motivó la formulación del cargo. Por otra parte, solicita se rechace el planteo subsidiario de inconstitucionalidad. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 36 se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa y se rechaza la prueba ofrecida por los motivos allí expuestos. A fs. 46 se declara la causa como de puro derecho. A continuación se elevan los autos a esta Sala "F" y se llaman autos a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA n° 16598-134-2014 se inicia con la impugnación del cargo FE n° 19/14, formulado (ver fs. 1/9

vta.). A fs. 15 se dicta la Resolución n° 200/2014 (DV IPGN), contra la cual la impugnante interpone recurso de revocatoria, el cual es rechazado a fs. 19. A fs. 23/31 se emite el Dictamen n° 03/2015 (DV IPGN) y fs. 33/38 se dicta la Resolución n° 7/15 (DI FIEX), aquí apelada. Por cuerda separada corre la Actuación n° 12758-31-2014, que se originó con el informe técnico n° 322/2014 (DV MICO), en virtud del cual se formuló el cargo impugnado (ver fs. 13) y se practicó la liquidación 14 049 LMAN 34013 C de fs. 14. A fs. 17 y 18 obran los sobres contenedores de los permisos de embarque 10 049 nros. EC08 000014 F y ES02 000020 M, aquí involucrados.

V.- Corresponde determinar si se ajusta a derecho la Resolución n° 07/2015 (DI FIEX) que confirmó el cargo FE n° 19/2014, formulado en concepto de diferencia de derechos de exportación, con motivo del ajuste del valor del "gas licuado de petróleo (LPG) en condición mezcla" declarado en la operación n° 10 049 ES02 000020 M/ 10 049 EC08 000014 F.

El problema jurídico subyacente consiste, entonces, en dilucidar si el acto administrativo impugnado tiene sustento en los antecedentes de hecho que necesariamente le deben preceder para ajustarse a derecho. Adelanto que lo resuelto por el organismo aduanero desconoce las implicancias del principio de legalidad tributaria, debido a que el sistema de determinación de tributos aduaneros no le confiere el poder de decidir discrecionalmente sobre la reconstrucción de la materia imponible.

Conforme surge de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, mediante la destinación de exportación de mercaderías con precios revisables nro. 10 049 ES02 000020 M, oficializada el 14/5/10 ante la Aduana de Río Grande, la firma TOTAL AUSTRAL S.A., aquí actora, documentó la exportación de 2.167,42 toneladas de gas licuado de petróleo (PA 2711.19.10.900H) en los términos de la Resolución 2780/92, con destino a Chile, por un valor FOB unitario de U$S 605,73140, adjuntando al efecto el contrato de compraventa en el que se detallaba la fórmula de determinación de precio convenido con la compradora chilena ENAP y las correspondientes cotizaciones internacionales.

Con fecha 15/6/10, la recurrente documentó el PE nro. 10 049 EC08 000014 F por la cantidad efectivamente embarcada (2.082,36 toneladas de LPG) por un valor FOB unitario de U$S 585,26739 (precio final ajustado a la documentación obrante en el interior de la carpeta de fs. 17 de la act. 12758-31-2014).

Con posterioridad, en octubre de 2014, el servicio aduanero ajustó la base imponible de la operación de exportación 10 049 ES02 000020 M/ 10 049 EC08 000014 F y, en consecuencia, formuló el cargo FE n° 19/2014, con sustento en el informe (DV MICO) nro. 322/2014.

Cabe hacer algunas aclaraciones en relación a la mercadería en cuestión: el gas licuado de petróleo (LPG) es una mezcla de "propano comercial" y "butano comercial"; y el "isobutano" es un subproducto de éste último. Conforme surge de los reportes cromatográficos aportados por la firma, la mezcla exportada contenía 58,10% de "propano comercial" y 41,90% de "butano comercial", distribuido en 22,028% de "normal butano" y 19,869% de "isobutano".

Al cotejar las publicaciones aportadas por la exportadora, la División Minería y Combustible advirtió una diferencia de precio unitario entre el "normal butano" y el "isobutano" de alrededor de U$S 10 por galón, siendo superior el isómero en el orden de un (+ 8%).

Asimismo, analizadas las facturas comerciales, observó que, en la conformación del valor del butano, solamente se había tomado en cuenta el valor del "normal butano", y no el del valor del "isobutano". Al resultar un valor inferior, concluyó que correspondía descartar el valor declarado como base de valoración y efectuar el ajuste.

Por su parte, en la resolución aquí apelada, basada en el dictamen n° 03/2015 (DV IPGN), el servicio aduanero sostuvo que correspondía conformar la base del gas licuado de petróleo exportado, incorporando el valor correspondiente al "isobutano", conforme la cotización internacional.

VI.- Corresponde recordar que la valoración de mercaderías en aduana en materia de exportación debe realizarse con

sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. En tal sentido, el art. 735 de dicho cuerpo legal determina que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 ó 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

En materia de exportación, el legislador ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare (art. 745), como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro (arts. 735 y 742). En los artículos subsiguientes (hasta el art. 750) se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

La facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que “Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable”.

De lo hasta aquí expuesto surge que las facultades de desestimación del valor imponible documentado, se dan legalmente en materia de exportación principalmente en los supuestos de vinculación (art. 746) y, en un sentido mucho más amplio, cuando por las posibilidades de valor comparable que resultan de los métodos previstos en el art. 748 del C.A. el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, que será el resultante de los precios corrientes o en su caso de determinados precios de venta de la mercadería que se exporte, o del costo de producción. Dichos precios corrientes son básicamente los valores que resultan de los parámetros de los incisos a), b) y c) del aludido art. 748, los señalados precios de venta son los previstos en los incisos d) y f) del mismo artículo y el valor a partir del costo de producción está previsto en el inc. e).

VII.- Como quedó expuesto, en el presente caso el servicio aduanero tomó como base para efectuar el ajuste la cotización internacional del “isobutano”, que es sólo un subproducto de la mezcla del gas licuado de petróleo exportado, el cual, cabe señalar no figura en la fórmula de determinación del precio del butano definida en el art. 24 del contrato de compraventa.

Véase que el valor FOB declarado por la firma exportadora en la destinación final 10 049 EC08 000014 F, aquí cuestionado, coincide con el valor de las facturas 0011-00000706 y 0011-00000705, los cuales fueron determinados de acuerdo a las fórmulas pactadas en los arts. 10 y 24 del “Acuerdo de Compraventa de Propano y Butano entre Empresa Nacional de Petróleo y TOTAL AUSTRAL S.A.” sobre la base de las publicaciones acompañadas por la actora.

De las constancias de autos surge que el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero se basa en cálculos que no se ajustan a los métodos alternativos previstos en el Código Aduanero.

Nótese que las facultades de autotutela del crédito fiscal que asiste al ente recaudador no lo pueden llevar a posicionarse por encima del responsable e imponer sus criterios por sobre los del obligado, más aún que teniendo en consideración que éste es el que tiene relación estrecha con la verdad de cómo sucedieron los hechos. En definitiva, lo que se describe tiene relación con el inveterado principio de buena fe, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que ha de orientar las relaciones entre los particulares y la administración. Si todas las relaciones jurídicas pudieran ser cuestionadas al solo arbitrio de la autoridad administrativa, verdaderamente difícilmente podría desarrollar negocio jurídico alguno pues las partes debería presumir la inestabilidad del tránsito jurídico y verse obligados a precaver situaciones inesperadas. El desarrollo demanda que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y

previsibilidad, en lugar de dirigirse por impulsos caprichosos, arbitrarios e intempestivos.

En estos términos, la jurisprudencia de este Tribunal tiene dicho que si bien el valor imponible de exportación es teórico, no es menos cierto que debe demostrarse por la Aduana que el valor declarado difiere notoriamente del precio pagado o por pagar, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable. Así las cosas, se ha establecido como doctrina jurisprudencial que la carga de la prueba con referencia a la improcedencia de los valores declarados, recae precisamente sobre el organismo aduanero que practica el ajuste sobre dicho valor. (Cfr. ARBUMASA S-A- c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación, Sala F, del 31 de mayo de 2013).

A la luz de los principios y normas expuestas, se colige que el acto administrativo impugnado adolece de causa, toda vez que para descartar el valor declarado el informe técnico n° 322/2014 (DV MICO), obrante a fs. 2/3 de la Act. SIGEA n° 12758-31-2014, no resulta suficiente para sustentar la decisión aduanera, en cuanto no determina de un modo técnicamente válido, cuál es el valor real de mercado del gas licuado de petróleo. Lo cual impide evaluar si efectivamente el precio de transacción del contrato celebrado por la actora es bajo.

Debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartar dicho método, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente. Sobre el tema, la CSJN se expidió en el fallo “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA” , recaído en fecha 1/10/2013, sosteniendo: “Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos:315:1361)”. Seguidamente, agrega que “Al respecto, esta Corte tiene dicho que 'la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad -constituida por la legalidad y la razonabilidad- con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias' (Fallos: 331: 735 y sus citas; y causa M.53.XLIV. "Micheli, Julieta Ethel c/ EN - M° Justicia y DD.HH. - resol. 313/00 - s/ empleo público", Fallos:332:2741)” - ver 1º y 2º párrafo del considerando 7º del fallo citado de la CSJN-.

En consecuencia, teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que el acto administrativo impugnado no tiene sustento en antecedentes de hecho que necesariamente le deben preceder para ajustarse a derecho, toda vez que no hay en la operación aquí involucrada razón suficiente para apartarse del valor declarado, el que constituye la base idónea de valoración en los términos del C.A. Es por ello que, no resultando ajustada a derecho la recomposición de valor realizada por el servicio aduanero; tampoco procede el reclamo efectuado por éste en concepto de diferencia de derechos de exportación.

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución n° 07/15 (DI FIEX), dictada en la Actuación SIGEA n° 16598-134-2014, y, en consecuencia, el cargo FE 19/14, con costas a la demandada.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal preopinante.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Revocar la Resolución n° 07/15 (DI FIEX), dictada en la Actuación SIGEA n° 16598-134-2014, y, en consecuencia, el cargo FE 19/14, con costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Dres. Miguel Nathan Licht (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 20:51:54 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.17 18:13:51 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.18 19:04:01 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.18 19:04:02 -03:00