República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-132767980-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia Ex-37.280-A UNICORN SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**UNICORN SA c/DGA s/recurso de apelación**", expediente n° **37.280-A**.

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 15/28 se presenta, por apoderada, la firma UNICORN SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° 10/2016 (DI VACD), que rechazó la impugnación de los cargos VE nros. 481 a 508, todos de 2013, formulados en concepto de derechos de exportación, con motivo del ajuste de valor practicado en 28 destinaciones de exportación de caballos de polo. En primer lugar, plantea la nulidad de los cargos por falta de competencia en razón de la materia en cuanto fueron emitidos por la División Gestión Recaudatoria de Importación, dependiente de la Dirección Fiscalización de Importación. En relación a la cuestión de fondo, manifiesta que la aduana no controvierte que el precio FOB declarado es el precio real de venta de la mercadería, sino que rechaza que ese precio constituya una base idónea de cálculo de los tributos. Cuestiona el informe técnico en cuanto no menciona las razones tenidas en consideración para justificar el ajuste. Insiste en que el servicio aduanero no puede descartar el valor de transacción sin aportar motivos suficientes. Afirma que todos los PE responden a operaciones genuinas concertadas entre partes independientes. Explica que la aduana se ha limitado a confrontar el valor declarado con los precios promedio obrantes en su base de datos (no pública), sin aclarar y sin posibilidad de constatar si se trata de operaciones realmente comprobables. Agrega que el organismo aduanero acudió a un método de valor alternativo (art. 748, inc. c) antes de demostrar que el valor declarado no era base idónea de valoración. Por ello, concluye que el proceder fiscal es ilegítimo. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 52/58 se presenta el representante del Fisco Nacional (DGA) y contesta el traslado conferido, hace una negativa genérica de los dichos de la contraria y un resumen de lo actuado en sede administrativa. Destaca que en el presente caso se ha respetado lo estipulado en el art. 747 del CA. Se refiere a la noción teórica del valor. Manifiesta que el exportador no aportó documentación respaldatoria de los valores consignados en las facturas comerciales que avalan las operaciones. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Se opone al planteo de nulidad. Cita normativa y doctrina. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 59 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 69 se elevan los autos a esta Sala “F”. A fs. 70 se llaman autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA n° 16570-278-2013 se inicia el 13/12/2013 con veintiocho cargos formulados por el Dpto. Gestión Operativa de Fiscalización Simultánea (DE GOFS), dependiente de la División Fiscalización de Importación, identificados como VE nros. 481 a 508/2013 y notificados a la exportadora el 16/12/2013, conforme surge de la constancia de fs. 94. Resultaron agregadas sólo 16 de carpetas originales de los 28 PE involucrados en las act. A fs. 87/88 se obra el informe de valor Nota n° 2083/13 (DE GOFS). A fs. 98/109 la firma UNICORN SA impugna los 28 cargos. A fs. 199 ref. se tiene por deducida la impugnación en tiempo y forma y se apertura la causa a prueba. Una vez producida la prueba informativa, a fs. 236 ref./238 ref. se ratifica el ajuste de valor practicado. A fs. 242 ref./252 ref. vta. alega la exportadora. Y a fs. 254/265 Dirección de Valoración y Comprobación Documental dicta la Resolución n° 10/2016 (DI VACD), aquí apelada.

V.- Que en primer lugar corresponde tratar el planteo de nulidad de los cargos VE nros. 481 a 508, todos del año 2013 con fundamento en la incompetencia del Departamento Gestión Operativa de Fiscalización Simultánea (DE GOFS) para formularlos.

Que dicho planteo no puede prosperar en función de lo dispuesto en la Instrucción General DGA 8/2013 y la Disposición AFIP 7/2013. En este sentido la resolución aduanera apelada precisó que la Instrucción General DGA 8/2013 había establecido un mecanismo de transición en la implementación del funcionamiento de las Direcciones Fiscalización de Importación y de Exportación creadas por la Disposición AFIP 7/2013, por medio del cual se dispuso la creación, en el ámbito de la Dirección Fiscalización de Importación, de un Equipo Técnico de Fiscalización y Valoración, que se ocuparía de las destinaciones oficializadas entre 2008 y 2011 cuya fiscalización y valoración se encontrara pendiente, independiente de que las mismas fueran destinaciones de importación o exportación.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde ahora resolver si se ajusta o no a derecho la Resolución n° 10/2016 (DI VACD), aquí apelada, en cuanto exige a la actora el pago de una diferencia tributaria, como consecuencia del ajuste de valor practicado en relación a veintiocho operaciones de exportación para consumo documentadas mediante los permisos de embarque nros. 08 073 EC01 000717 M, 08 073 EC01 001868 U, 08 073 EC01 003419 Y, 08 073 EC01 004661 Y, 08 073 EC01 004784 U, 08 073 EC01 010486 Z, 08 073 EC01 010486 Z, 08 073 EC01 012043 H, 08 073 EC01 015069 S, 08 073 EC01 018694 C, 08 073 EC01 018903 S, 08 073 EC01 020516 L, 08 073 EC01 020572 N, 08 073 EC01 022151 X, 08 073 EC01 022162 K, 08 073 EC01 023806 Z, 08 073 EC01 026900 Y, 08 073 EC01 030049 N, 08 073 EC01 038817 B, 08 073 EC01 040258 Z, 08 073 EC01 041621 L, 08 073 EC01 044740 Z, 08 073 EC01 048063 S, 08 073 EC01 053885 D, 08 073 EC01 057372 V, 08 073 EC01 058189 F, 08 073 EC01 058778 J y 08 073 EC01 073533 S, .

Que por medio de los referidos PE, oficializados entre el 9/1/08 y el 19/12/08 ante la Aduana de Ezeiza, la firma UNICORN SA documentó la exportación para consumo de caballos de las posiciones arancelarias SIM 0101.90.10.910 P “Para polo Los demás Cabalolos -Los demás CABALLOS, ASNOS, MULOS Y BURDEGANOS, VIVOS” y 0101.90.10.110W “Sangre pura de carrera Raza pura Caballos -Los demás CABALLOS, ASNOS, MULOS Y BURDEGANOS, VIVOS”.

Que del informe técnico (DE GOFS) n° 2083/12 surge que el estudio de valor se practicó sobre la base de los “antecedentes obrantes en el sector” y conforme al método previsto en el art. 748, inc. c), del CA se formularon los cargos VE nros. 481/2013, 482/2013, 483/2013, 484/2013, 485/2013, 486/2013, 487/2013, 488/2013, 489/2013, 490/2013, 491/2013, 492/2013, 493/2013, 494/2013, 495/2013, 496/2013, 497/2013, 498/2013, 499/2013, 500/2013, 501/2013, 502/2013, 503/2013, 504/2013, 505/2013, 506/2013, 507/2013 y 508/2013.

VII.- Que, a los efectos de la valoración de mercaderías en aduana en materia de exportación, el art. 735 del C.A. establece que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor F.O.B., F.O.T. o F.O.R 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.

Que se determina el 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 de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

Que 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, 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”.

Que, ello así, se desprende que las facultades de desestimación del valor imponible documentado en una destinación de exportación, se dan principalmente en los supuestos de vinculación –art. 746–, y, en un campo más amplio cuando el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, resultante de los métodos previstos en el art. 748 del C.A.

Que el precio comparable 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).

Que, en aquellos casos en que existieren razones fundadas que habilitan a la Aduana a apartarse del valor declarado, se exige la previa citación al exportador a justificarlos, conforme surge del Anexo I, art. 2.1.2.1, de la resolución general A.F.I.P. 620/99. A tal efecto prevé que las áreas de valoración “confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos”, que debe ser publicado por un día en el Boletín Oficial, para conocimiento de los Exportadores y/o Despachantes de Aduana intervinientes, estipulando que dentro del plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la publicación aludida, los interesados podrán suministrar, a las áreas de valoración, elementos y/o explicaciones que a su juicio permitan al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original.

Que no se encuentra discutido en autos el cumplimiento del procedimiento previsto a tal fin por la normativa aplicable. Por otra parte en el presente caso también se indicó la norma legal aplicada –art. 748, inc. c), del CA–, especificando de esta manera el criterio utilizado para arribar al nuevo valor dado a la mercadería indicando las normas rectoras del pre-ajuste practicado.

Que el art. 748 del C.A. dispone que “cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: (...) c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación”.

Que cabe reiterar que los ajustes previstos en el art. 748, incs. a), b) y c) del C.A. corresponden cuando, conforme al art. 747 de ese Código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes “que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar”, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción “bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable”.

Que la valoración en exportación es teórica y no implica impugnar los importes facturados, sino establecer una base imponible razonable cuando se demostrare que los antecedentes con que cuenta la D.G.A. “difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar”.

Que, en tal sentido, la Resolución General A.F.I.P. 620/99, en el Anexo II, artículo 2.1.2.1 señala, en lo que ahora interesa, que una vez concluida la etapa de consulta entre el Área de Valoración y el exportador “...para el caso en que se considere procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del permiso de embarque (…) con un informe donde consten las fundamentaciones técnicas de tal decisión”.

Que la normativa apuntada, al exigir que se agregue un informe en el que “conste la fundamentación técnica”, está indicando, sin duda, que dicho informe debe sustentarse, razonablemente, en los precedentes que lleven a la conclusión vertida en el dictamen que los mismos deben exhibirse en el procedimiento, a efectos de respetar el sistema de valoración previsto en el Código Aduanero.

Que conforme resulta del informe técnico (DE GOFS) n° 2083/10, el servicio aduanero descartó el valor imponible declarado por la exportadora en cada una de las operaciones cuestionadas en base a un “método obtenido por estimación comparativa”, sin acompañar ni siquiera el listado de los antecedentes tenidos en cuenta.

Que si bien los antecedentes del área de valoración pudo ser empleado como parámetro a fin de recabar información y determinar la inicial inverosimilitud de los precios declarados y servir de fundamento para dudar de los precios declarados por encontrarlos razonablemente disminuidos, dicha duda inicial debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acredite que los utilizados resultan no aceptables.

Que, en efecto, a fin de justificar el ajuste efectuado, el servicio aduanero debió adjuntar los permisos de embarque, es decir la documentación aduanera pertinente de la cual surgen los datos necesarios para efectuar una comparación válida (cantidad de mercadería objeto de cada operación, el precio unitario en cada caso, el nivel comercial en que se pactaron las operaciones, los mercados de destino de las exportaciones), teniendo en cuenta que el valor de la mercadería en trato puede variar en grandes proporciones de acuerdo con los factores de oferta y demanda, así como por las propias características intrínsecas de la misma. De hecho, la actora hace hincapié en su defensa a que los valores de referencia de los equinos no determinan que deban ser vendidos a esos precios, tal como lo sostuvieron la Asociación Argentina de Criadores de Caballo de Polo y otras instituciones representativas de la actividad al contestar los oficios librados en sede administrativa.

Que las circunstancias expuestas permiten concluir que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto.

Que de conformidad con lo hasta aquí resuelto, y no resultando ajustada a derecho la recomposición de valor realizada, tampoco procede el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación.

Que, por lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución n° 10/2016 (DI VACD), y por ende, los cargos VE nros. 481/2013, 482/2013, 483/2013, 484/2013, 485/2013, 486/2013, 487/2013, 488/2013, 489/2013, 490/2013, 491/2013, 492/2013, 493/2013, 494/2013, 495/2013, 496/2013, 497/2013, 498/2013, 499/2013, 500/2013, 501/2013, 502/2013, 503/2013, 504/2013, 505/2013, 506/2013, 507/2013 y 508/2013.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Revocar la Resolución n° 10/2016 (DI VACD), y por ende, los cargos VE nros. 481/2013, 482/2013, 483/2013, 484/2013, 485/2013, 486/2013, 487/2013, 488/2013, 489/2013, 490/2013, 491/2013, 492/2013, 493/2013, 494/2013, 495/2013, 496/2013, 497/2013, 498/2013, 499/2013, 500/2013, 501/2013, 502/2013, 503/2013, 504/2013, 505/2013, 506/2013, 507/2013 y 508/2013.

2.- 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. Claudia B. Sarquis (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.06 15:58:03 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 12:28:05 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 13:09:55 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 13:09:56 -03:00