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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-133439790-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA EXPTE 38.681-A BUNGE ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para dictar sentencia en los autos caratulados: **“BUNGE ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, expte. N° 38.681-A**;

La Dra. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/14, se presenta la firma “BUNGE ARGENTINA S.A.” e interpone recurso de apelación contra la resolución AD SALO nro. 963/17, dictada en las actuaciones SIGEA 13289-6889-2012 (y agregadas) por la que se confirmó el cargo Nro. 493/12, por ajuste de valor, en los términos del art. 748 inc. c) del C.A. Sostiene que exportó 1.250 toneladas de biodiesel, declarando un valor unitario de u$s 903 por tonelada. Agrega que, tiempo después, se emitió el Informe Técnico 19/11, en el que se determinó que correspondía ajustar el valor declarado por ella sobre la base de la comparación de promedios trimestralizados con operaciones de exportación registradas por diversos exportadores. Manifiesta que no existen razones válidas para dejar de lado el precio de venta declarado, siendo que aún en el caso en que existieran dichas razones, el ajuste propiciado sobre la base de promedios trimestrales de precios de operaciones no comparables, no resulta un mecanismo válido para la determinación de la base imponible, ya que desvirtúa los precios de venta en condiciones de libre mercado. Agrega que el precio declarado en el permiso de embarque se adecúa a los vigentes del mercado en la época de la exportación y coincide, en lo sustancial, con los facturados por otros exportadores. Sostiene que el servicio aduanero no brindó detalle alguno de los supuestos antecedentes, lo que no permite conocer los distintos aspectos de las operaciones. Afirma que de la compulsa del primer trimestre analizado, resulta que la propia Aduana reconoce una oscilación muy importante de precios del producto en trato en un mismo trimestre. Manifiesta que resulta aplicable al caso el art. 747 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 20/24, se presenta la representación fiscal contestando el traslado oportunamente conferido. Efectúa un breve resumen de los antecedentes administrativos y una negativa genérica de las afirmaciones y documentación acompañada de la contraria. Remite al Informe Técnico obrante en las actuaciones administrativas. Refiere a las normas de valoración del C.A. y a la Resolución General 620/99. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita se rechace el recurso incoado, con costas.

III.- Que, a fs. 25 se tienen por acompañados los antecedentes administrativos vinculados a la causa y se abre a prueba, la que se produjo a fs. 28. A fs. 36 se certifica la prueba, a continuación se declara la clausura del período probatorio, elevan los autos a la Sala "F" y a fs. 52 se ponen para alegar. A fs. 55/57 obra el alegato de la actora y a fs. 58/61 el del Fisco. Con posterioridad, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones afectadas a la causa SIGEA nro. 13289-6889-12 y agregados, se inician con la impugnación del cargo 493/12. A fs. 5/7 obra documentación acompañada por la firma Bunge Argentina S.A. A fs. 14 luce el Informe Técnico Nro. 19/2011 (SE FVEX). A fs. 19/21 obra la liquidación del cargo en cuestión e intimación de pago. A fs. 24 luce la constancia de notificación del cargo 493/12 en fecha 16/03/12. A fs. 29/42 la firma exportadora acompaña documentación, su traducción y una copia del P.E. aquí involucrado. A fs. 45/46 se emite el dictamen Nro. 207/17. A fs. 48/50 se agrega un listado de operaciones de exportación. A fs. 51/54 se dicta la resolución Nro. 963/17 (AD SALO), aquí apelada.

V.- Que corresponde decidir a este Tribunal si se ajusta o no a derecho la resolución aduanera apelada, en cuanto exige a la actora el pago de una diferencia tributaria, como consecuencia del ajuste de valor practicado, en relación a la operación de exportación para consumo documentada mediante el permiso de embarque nro. 08057EC03000554P, del registro de la Aduana de San Lorenzo.

Que por la destinación mencionada, la firma BUNGE ARGENTINA S.A. documentó en fecha 06/03/2008, la exportación para consumo con destino a Estados Unidos, de mercadería consistente en "biodiesel puro", clasificada en la posición S.I.M. 3824.90.29.100P, a un valor unitario en de u$s 903, por tonelada.

Que, de acuerdo al informe técnico nº 19/2011 (SV FVEX) –ver fs. 14 de las actuaciones administrativas-, el servicio aduanero realizó un relevamiento de los valores documentados en el país en el año 2008 en relación a la mercadería en cuestión. Tal relevamiento, según se señala en el informe mencionado, fue plasmado agrupando los datos obtenidos por trimestre, para tener en cuenta la estacionalidad del producto, informando los promedios obtenidos, como así también los mínimos y máximos correspondientes. Concluye que tomando como referencia lo normado por el art. 748, inc. c) del C.A., atento a la ausencia de precios oficiales y la suficiente atomicidad de exportadores intervinientes, se considera procedente llevar a cabo un análisis de valor. Como consecuencia de dicho informe, se formuló el cargo que fuera intimado a cancelar a la aquí actora.

Que el Anexo II de la Resolución General A.F.I.P. 620/99 (B.O. 28/06/99) referido a los ajustes de valor para las destinaciones de exportación, vigente al momento en que se practicó el ajuste aunque derogada en la actualidad, en el art. 2.1.2.1., se prevé que, en caso de no aceptarse el valor documentado, el servicio aduanero deberá confeccionar y publicar en el Boletín Oficial un listado de los ajustes efectuados, a fin de que los interesados -dentro de los quince días de su publicación- suministren elementos y/o explicaciones que permitan al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original.

Cabe señalar que no surge de los antecedentes administrativos constancia alguna de la publicación de los preajustes en el BO, a pesar de que la Aduana refiere al cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución General A.F.I.P. 620/99, tanto en el dictamen obrante a fs. 45/46 de las act. adm. como así también en la resolución apelada. Sin embargo, esa circunstancia no fue discutida por la recurrente en autos, por lo que no cabe efectuar consideración alguna al respecto.

VI.- 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 según resulta de las actuaciones administrativas, la Aduana ha fundado la formulación del cargo impugnado, en virtud de lo normado por el art. 748 inc. c) del C.A., atento a lo expuesto en el ya mencionado Informe Técnico nº 19/2011 (SE FVEX).

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 CA 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 mencionada 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, y 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 mencionado previamente, que sirvió de fundamento al ajuste practicado en el presente caso y a la resolución apelada, ni siquiera se hizo mención de los antecedentes utilizados para llegar a los valores de referencia allí informados.

Que más avanzadas las actuaciones, a fs. 48/50, se agrega un listado de operaciones de exportación, del que surge números de destinaciones, fechas de oficialización, P.A., precio unitario y peso neto en kilos.

Que si bien el mencionado listado de antecedentes, 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, por cuanto si bien del cotejo de las citadas operaciones de exportación se puede conocer el precio unitario en cada caso y la fecha de oficialización, en cambio no surge el nivel comercial en que se pactaron las operaciones, ni el destino de la mercadería, el exportador, ni la cantidad de mercadería, ni otros datos necesarios para efectuar una comparación válida, 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.

Que la falta de agregación de las destinaciones respectivas impide constatar datos esenciales relativos a las mismas y determinar si las mercaderías exportadas mediante ellas se corresponden en calidad, valor, embalaje, tiempo y nivel comercial, modalidad de transporte, financiación, etc, rubros que inciden en la determinación del valor de la mercadería.

Que, asimismo y sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que del análisis de la planilla agregada por el servicio aduanero, en comparación con la mercadería aquí importada, resulta que los precios unitarios que figuran en dicha lista, no difieren de una manera sustancial con el precio declarado por la aquí actora, tal como lo requiere el art. 747 del C.A.

En efecto, por un lado se advierte que en una importante cantidad de las operaciones que se consignan en el listado mencionado, se documentaron valores muy aproximados a los declarados por la firma exportadora en las destinaciones objeto del presente y, en algunos casos, incluso más bajos.

Que tratándose de documentación -en el caso una lista de operaciones de exportación- que se encuentra en poder de la Aduana, dicho organismo debió extremar los recaudos de la investigación.

Igual conclusión cabe efectuar respecto del promedio fijado para el primer trimestre de 2008 (nótese que la operación en cuestión corresponde a dicho trimestre), que arroja un precio unitario de u$s 988,17. También se fija un precio mínimo de u$s 763,81 y un precio máximo de u$s 1.333,33.

De allí se deduce que el promedio fijado por el servicio aduanero, no difiere de manera sustancial del precio unitario declarado por la aquí actora, esto es u$s 988,17 –promedio- y u$s 903 –declarado-.

Que, a mayor abundamiento, cabe señalar que los valores tenidos en cuenta por el servicio aduanero no cumplen con la condición legal de haber sido preestablecidos, lo que resulta exigido por el art. 748, inc. c), del C.A. Al respecto se ha dicho que “...estos promedios deben haber sido objeto de una publicación en los términos del art. 7 del decreto 618/1997, dado que la norma en comentario se refiere a precios preestablecidos. Es necesario que la resolución determine el tiempo de duración de la disposición…” (ver Código Aduanero Comentado, obra de los Dres. Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G.; completada y actualizada por los Dres. Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), tomo II, pág. 782, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011).

Que, en este sentido, el servicio aduanero no ha invocado norma alguna que fijase el valor preestablecido de la mercadería objeto de marras, limitándose a indicar que el valor imponible ha sido definido a partir del art. 748 inc. c). Por su parte, del Informe Técnico fundamento del ajuste, resulta un "promedio de precios" interno cuyo fundamento se desconoce, el que, además, no coincide con la exigencia prevista en el art. 748, inc. c), del C.A.

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, siendo así, la suscripta considera que no corresponde sino desestimar el ajuste de valor propuesto.

Que, por lo expuesto, **VOTO** por:

1.- Revocar la resolución (AD SALO) nro. 963/17, dictada en las actuaciones SIGEA 13289-6889-2012 (y agregadas), y en consecuencia, el cargo Nro. 493/12, en relación a la destinación de exportación 08057EC03000554P, documentadas por la aquí actora.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución (AD SALO) nro. 963/17, dictada en las actuaciones SIGEA 13289-6889-2012 (y agregadas), y en consecuencia, el cargo Nro. 493/12, en relación a la destinación de exportación 08057EC03000554P, documentadas por la aquí actora.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.08 13:50:52 -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: 2023.11.08 14:21:37 -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: 2023.11.08 14:29:06 -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: 2023.11.08 14:29:07 -03:00