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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-136556908-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia Ex-37.966-A S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.F.

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 "**S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.F. c/DGA s/recurso de apelación**", expediente n° **37.966-A**.

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 9/20 vta. se presenta, por apoderada, la firma S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.F. e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 1982/17, que rechazó la impugnación de los cargos nros. 373 a 423, todos de 2012, formulados en concepto de derechos de exportación, con motivo del ajuste de valor practicado en destinaciones de exportación de cítricos. En primer lugar, plantea la nulidad de los cargos por falta de fundamentación. Señala que el informe emitido en apoyo de los ajustes no se funda en ninguno de los métodos del art. 748 del CA. Agrega que los ajustes propiciados carecen de los requisitos de causa y motivación previstos por la LNPA. En relación a la cuestión de fondo, manifiesta que el valor declarado en cada PE se ajusta plenamente a los parámetros del art. 735 del CA, razón por la que debe ser aceptado como base imponible. Explica que la norma contenida en el art. 748 del CA es residual y, por ende, sólo puede ser aplicada por la aduana en subsidio de lo dispuesto por el mencionado art. 735 del CA. 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. Por ello, concluye que el proceder fiscal es ilegítimo. Subsidiariamente, se agravia de la liquidación tributaria. Reconoce que la deuda tributaria se determina originariamente en dólares por aplicación del art. 20 de la ley 23.905, entendiendo que en aquel momento se convierte a pesos a la cotización aplicable y que, a partir de allí la deuda se mantiene en pesos. Por otra parte, se agravia de la tasa de interés aplicada a la deuda en dólares. Considera irrazonable que se aplique la alícuota del 36% anual prevista en el art. 1 de la Res. ME 314/2004, modificada por la Res. ME 841/2010. Solicita se determine una tasa de interés diferencial para deudas en dólares o bien que se determine el importe adeudado en pesos. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 35/44 vta. se presenta al 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. Se opone al planteo de nulidad. Cita el art. 14 de la ley 19.549 y el art. 1050 del CA. Destaca que la actora no aportó pruebas suficientes que justifiquen su postura. En relación al fondo, sostiene que el área de control ex post de exportación formalizó los ajustes de

valor conforme el procedimiento previsto en el Res. (AFIP) 620/99. Agrega que del estudio de valor practicado surgió la procedencia de analizar dichos valores dentro del marco establecido por el art. 748, inc. a), del CA. Cita las Notas nros. 211/12 y 272/13. Sostiene que "el accionar del servicio aduanero se ajusta a la normativa vigente y reguladora de los métodos de valoración de las mercaderías destinadas a la exportación". Se refiere a la facultad de la DGA de apartarse del valor declarado. Cita normativa y jurisprudencia en apoyo de su postura. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 45 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 165 se certifica la prueba. A fs. 174 se elevan los autos a esta Sala "F". A fs. 175 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a esta Sala "F". A continuación, no justificándose poner autos para alegar, se llaman a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA n° 14827-118-2012 se inicia con cincuenta y un cargos identificados como VE nros. 373/2012, 374/2012, 375/2012, 376/2012, 377/2012, 378/2012, 379/2012, 380/2012, 381/2012, 382/2012, 383/2012, 384/2012, 385/2012, 386/2012, 378/2012, 388/2012, 389/2012, 390/2012, 391/2012, 392/2012, 393/2012, 394/2012, 395/2012, 396/2012, 397/2012, 398/201, 399/2012, 400/2012, 401/2012, 402/2012, 403/2012, 404/2012, 405/2012, 406/2012, 407/2012, 408/2012, 409/2012, 410/2012, 411/2012, 412/2012, 413/2012, 414/2012, 415/2012, 416/2012, 417/2012, 418/2012, 419/2012, 420/2012, 421/2012, 422/2012 y 423/2012, formulados por la División Control Expost de Exportación, en relación a los PE nros. 07 001 EC07 000510 W, 07 001 EC07 000353 E, 07 001 EC07 000301 U, 07 001 EC07 000277 J, 07 001 EC07 000231 W, 07 001 EC07 000224 B, 07 001 EC07 000252 C, 07 001 EC07 000267 X, 07 001 EC07 000116 B, 07 001 EC07 000299 N, 07 001 EC07 000225 C, 07 001 EC07 000220 U, 07 001 EC07 000218 E, 07 001 EC07 000214 A, 07 001 EC07 000051 W, 07 001 EC07 000059 H, 07 001 EC07 000057 F, 07 001 EC07 000069 X, 07 001 EC07 000097 J, 07 001 EC01 062583 L, 07 001 EC01 062898 U, 07 001 EC07 001744 J, 07 001 EC07 000390 F, 07 001 EC07 001711 D, 07 001 EC07 001889 T, 07 001 EC07 002760 X, 07 001 EC07 002251 D, 07 001 EC07 002203 A, 07 001 EC07 001537 J, 07 001 EC07 001538 K, 07 001 EC07 000451 D, 07 001 EC07 001402 A, 07 001 EC07 001823 H, 07 001 EC03 023283 H, 07 001 EC07 001892 N, 07 001 EC07 001971 L, 07 001 EC07 001715 H, 07 001 EC07 001714 G, 07 001 EC07 001723 G, 07 001 EC07 001717 J, 07 001 EC07 001720 D, 07 001 EC07 001830 F, 07 001 EC07 001888 S, 07 001 EC07 002741 H, 07 001 EC07 000223 A, 07 001 EC07 000155 E, 07 001 EC07 000163 D, 07 001 EC07 000056 E, 07 001 EC07 000166 G, 07 001 EC07 000226 D y 07 001 EC07 000440 B, cuyas carpetas originales obran agregadas a fs. 3/153. A fs. 154/155 obra el Informe de Valor Nota n° 211/12 (Ramo 2). Conforme la constancia de fs. 165 los 51 cargos se notifican a la exportadora con fecha 11/10/2012, quien los impugna a fs. 168/172, con fecha 31/10/2012. A fs. 183/184, por Nota n° 272/13 (Ramo 2) se ratifica informe de valor. A fs. 187 se tiene por deducida la impugnación en tiempo y forma. A fs. 188/190 vta. se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 1982/2017, aquí apelada. Por cuerda separada corre documentación acompañada por la actora.

V.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

Que si bien en su recurso la actora se refiere a la nulidad de los cargos, debe interpretarse que lo que plantea es la nulidad de la recomposición del valor en aduana que efectúa el servicio aduanero y que da lugar a la diferencia tributaria reclamada.

Que corresponde señalar que la recurrente no cuestiona que el procedimiento aduanero se haya ajustado a las disposiciones de la Resolución AFIP n° 620/99 (B.O. 28/06/99), de aplicación en el caso de autos.

Cabe destacar que el servicio aduanero indicó el criterio utilizado para arribar al nuevo valor dado a la mercadería en trato, indicando la norma rectora del ajuste practicado, desprendiéndose ello del Informe de Valor Nota n° 211/12 (Ramo 2) -agregado 154/155-, en donde se expuso que "Del estudio de valor practicado teniendo en cuenta los antecedentes obrantes en el sector y por aplicación del método previsto en el art. 748, inc. a) … se arribó a un ajuste de valor, el que se detalla en el siguiente cuadro". A su vez, el criterio allí utilizado resultó ratificado mediante la Nota n° 272/13 (Ramo 2) a fs. 183/184 y, finalmente, mediante la Resolución (DE PRLA) n° 1982/2017, aquí cuestionada.

Que, ello así, corresponde desestimar el planteo de nulidad impetrado por la recurrente contra la recomposición de valor de autos, pues habiéndose dado cumplimiento al procedimiento establecido a dicho fin por la Resolución AFIP n° 620/99 y habiéndose indicado oportunamente el sustento legal y normativa a cuyo amparo el mismo fue practicado, como así el de la resolución dictada en su consecuencia, puede inferirse que la parte no sólo tuvo conocimiento de los fundamentos que propiciaron el ajuste sino también la posibilidad de presentar toda la documentación que estimare pertinente a fin de acreditar la veracidad del valor por ella documentado, no encontrándose, por lo demás, privada ni limitada en el ejercicio de su derecho de defensa, previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde ahora resolver si se ajusta o no a derecho la Resolución (DE PRLA) n° 1982/2017, aquí apelada, en cuanto exige a la actora el pago de una diferencia tributaria, como consecuencia del ajuste de valor practicado en relación a cincuenta y un operaciones de exportación para consumo documentadas mediante los permisos de embarque nros. 07 001 EC07 000510 W, 07 001 EC07 000353 E, 07 001 EC07 000301 U, 07 001 EC07 000277 J, 07 001 EC07 000231 W, 07 001 EC07 000224 B, 07 001 EC07 000252 C, 07 001 EC07 000267 X, 07 001 EC07 000116 B, 07 001 EC07 000299 N, 07 001 EC07 000225 C, 07 001 EC07 000220 U, 07 001 EC07 000218 E, 07 001 EC07 000214 A, 07 001 EC07 000051 W, 07 001 EC07 000059 H, 07 001 EC07 000057 F, 07 001 EC07 000069 X, 07 001 EC07 000097 J, 07 001 EC01 062583 L, 07 001 EC01 062898 U, 07 001 EC07 001744 J, 07 001 EC07 000390 F, 07 001 EC07 001711 D, 07 001 EC07 001889 T, 07 001 EC07 002760 X, 07 001 EC07 002251 D, 07 001 EC07 002203 A, 07 001 EC07 001537 J, 07 001 EC07 001538 K, 07 001 EC07 000451 D, 07 001 EC07 001402 A, 07 001 EC07 001823 H, 07 001 EC03 023283 H, 07 001 EC07 001892 N, 07 001 EC07 001971 L, 07 001 EC07 001715 H, 07 001 EC07 001714 G, 07 001 EC07 001723 G, 07 001 EC07 001717 J, 07 001 EC07 001720 D, 07 001 EC07 001830 F, 07 001 EC07 001888 S, 07 001 EC07 002741 H, 07 001 EC07 000223 A, 07 001 EC07 000155 E, 07 001 EC07 000163 D, 07 001 EC07 000056 E, 07 001 EC07 000166 G, 07 001 EC07 000226 D y 07 001 EC07 000440 B.

Que, por medio de los referidos PE, oficializados entre el 03/01/07 a 28/12/07, ante la Aduana de Buenos Aires, la firma S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.F documentó la exportación para consumo de cítricos de las posiciones arancelarias SIM 0805.50.00.910 T (limón), 0805.50.00.920 W (limón), 2009.39.00.190 U (pulpa de limón), 2009.39.00.110 T (pulpa limón - concentrado congelado clarificado), 0805.20.00.910 A (mandarina), 0805.10.00.910 L (naranja) y 0805.10.00.920 P (naranja).

Que, con posterioridad, el 01/06/12, la División Control Expost de Exportación ajustó el valor de los 51 PE en trato sobre la base de los “antecedentes obrantes en el sector”. Conforme al método previsto en el art. 748, inc. a), del CA formuló los cargos VE nros. 373/2012, 374/2012, 375/2012, 376/2012, 377/2012, 378/2012, 379/2012, 380/2012, 381/2012, 382/2012, 383/2012, 384/2012, 385/2012, 386/2012, 378/2012, 388/2012, 389/2012, 390/2012, 391/2012, 392/2012, 393/2012, 394/2012, 395/2012, 396/2012, 397/2012, 398/201, 399/2012, 400/2012, 401/2012, 402/2012, 403/2012, 404/2012, 405/2012, 406/2012, 407/2012, 408/2012, 409/2012, 410/2012, 411/2012, 412/2012, 413/2012, 414/2012, 415/2012, 416/2012, 417/2012, 418/2012, 419/2012, 420/2012, 421/2012, 422/2012 y 423/2012.

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. a), 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: a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, 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 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 de Valor Nota n° 211/12 (Ramo 2), 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 pudieron ser empleados como parámetros a fin de recabar información y determinar la inicial inverosimilitud de los precios declarados y servir de fundamento para dudar de ellos 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.

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 (DE PRLA) n° 1982/2017, dictada en la Actuación SIGEA 14827-118-2012.

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 (DE PRLA) n° 1982/2017, dictada en la Actuación SIGEA 14827-118-2012.

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: 2023.11.15 18:14:09 -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: 2023.11.15 19:26:22 -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: 2023.11.15 19:41:53 -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: 2023.11.15 19:41:54 -03:00