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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-138406943-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "UABL S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación, expediente EX-2019-90481736- -APN-SGASAD#TFN.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales Titulares integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "UABL S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación, expediente EX-2019-90481736- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Mediante IF-2019-90478331-APN-SGASAD%TFN, se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 67/2019 de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental (DI VACD), dictada el 16/08/2019 en el expediente administrativo Actuación nº 18015-63-2016, por la que se rechazó la impugnación impetrada por la firma ULTRAPETROL S.A. —actualmente UABL S.A.— y se confirmó el cargo instrumentado mediante 18001LMAN080891J, por la suma de u$s 17.500 en concepto de diferencia de tributos, en relación a las operaciones documentadas mediante destinaciones de exportación a consumo 13008EC01014248K, 13008EC01014249L, 13008EC01014250D, 13008EC01014251E, 13008EC01014252F, 13008EC01014254H y 13008EC01014255X. Se refiere a los antecedentes de la causa. Opone la nulidad del procedimiento de ajuste de valor. Plantea la inconstitucionalidad del apartado 2.1.2.1 del Anexo II de la Resolución General AFIP N° 620/1999 por oponerse a normas del Código Aduanero (C.A.). Alega la falta de fundamentos de la resolución apelada, por lo que considera que la misma carece de motivación conforme lo establecido en la Ley de Procedimientos Administrativos (LPA). Sostiene que las diferencias de valor determinadas por la Aduana no son notorias, por lo que corresponde la aplicación del art. 747 del C.A. Afirma que el servicio aduanero no tuvo en consideración las circunstancias particulares de: calidad, lugar de destino, medio de transporte, costos de flete, etc. Así tampoco tuvo en consideración el nivel comercial correspondiente a la transacción que da lugar a la exportación, sobre la base de operaciones de comercio

usuales. Ello según lo establece el art. 741 del C.A. De igual modo la recurrente sostiene que el servicio aduanero no tuvo en cuenta lo dispuesto por el art. 740 del mismo cuerpo legal en cuanto a las bonificaciones o descuentos en función de las cantidades comercializadas y las tolerancias establecidas en la reglamentación. Invoca la Instrucción General DGA N° 2/2019. Subsidiariamente solicita se aplique el beneficio de la duda conforme lo establece el art. 898 del CA. Cuestiona la tasa de interés aplicada. Formula reserva del caso federal y de plantear, ante la Cámara de Apelaciones del fuero competente, la inconstitucionalidad de las normas del CA, entre ellas el art. 1180. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Solicita se deja sin efecto el ajuste de valor realizado.

II.- Mediante IF-2020-07431716-APN-DTD%JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido. Niega las afirmaciones de la contraria no reconocidas expresamente. Realiza una descripción de los antecedentes del caso. Efectúa consideraciones respecto del planteo de nulidad opuesto por la recurrente. Sostiene que la Aduana tiene la obligación de proceder, en su caso, a ajustar los valores declarados, por adición de rubros no incluidos en el precio, como así también la recurrente tiene la obligación de justificar su precio de transacción en caso de ser observado por el servicio aduanero. Realiza un análisis de lo establecido en los arts. 745, 746, 747 y 748 del C.A. Cita la Resolución General AFIP 1415/2003, apartado A) del Anexo III, punto III, en cuanto a la obligación de la exportadora de exteriorizar en la factura de exportación si la diferencia de valor resulta de una cuestión de descuento por el nivel comercial. Alega la falta de demostración, por parte de la actora, de los presupuestos fácticos de los que intenta valerse para justificar la diferencia de valor imputada. Efectúa consideraciones respecto de la aplicación del art. 20 de la Ley 23.905 y la tasa de interés. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante IF-2019-111550139-APN-SGASAD%TFN la demandada acompañó, en soporte papel, las actuaciones administrativas SIGEA N° 18015-63-2016 en un total de cinco cuerpos y 835 fojas.

Mediante PV-2020-08064769-APN-VOCXVII#TFN se declara la causa como de puro derecho.

Mediante IF-2023-134827650-APN-VOCXVII#TFN los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- De la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 18015-63-2016 surge que, a fs. 1, se solicita a la Sección Automotores y Partes de la Aduana de Buenos Aires la fiscalización de las operaciones de exportación para consumo, detalladas a fs. 2-3, realizadas en el año 2013 por la firma ULTRAPETROL S.A. —actualmente UABL S.A.—, de barcazas tipo “Tolva Rake con tapas”, clasificadas en la Posición Arancelaria (P.A.) 8901.90.00.000Z. Ello en virtud de la detección de triangulaciones en la emisión de las facturas y destino de la mercadería. Con motivo de dicha solicitud, se remitieron a la firma mencionada una serie de requerimientos (fs. 4-8, fs. 10-11, fs. 619-621, fs. 702-703 vta. y fs. 742-745) por las cuales se le solicitó que aportara documentación (contratos, facturas de exportación, información sobre cálculo de costos y precio de exportación con certificación contable, planos y especificaciones técnicas de la mercadería exportada en análisis, extractos de cuentas bancarias, ingreso de la mercadería a los países de destino, swift bancario por cobro de las operaciones documentadas, documentación de transporte, real país de destino de la mercadería exportada, etc.). Todo ello en relación a los PE detallados en los requerimientos, entre los que se incluyeron los que constituyen

el objeto de autos.

La firma exportadora contestó los sucesivos requerimientos, según constancias de fs. 9-326, fs. 334-618, fs. 622-693, fs. 704-714 y fs. 746-759

Se tomaron como antecedentes para el estudio de valor las operaciones realizadas por la firma recurrente entre los años 2012 y 2013 con las firmas Haju Navigation S.A., Boyaca Navigation Inc., Trafigura Beheer B.V., Touax Hydrovía Corp y Tio Kike S.A.

A fs. 760-763 y fs. 773-776 de las actuaciones obran los Informes N° 42/2018 y 62/2018, respectivamente, realizados por la Sección Automotores de la Dirección de Valor y Comprobación Documental mediante los cuales propone realizar un ajuste del valor FOB declarado —conforme el art. 748, inc. a) del CA— en relación a las operaciones de exportación documentadas mediante PE 13008EC01014248K, 13008EC01014249L, 13008EC01014250D, 13008EC01014251E, 13008EC01014252F, 13008EC01014254H y 13008EC01014255X. Ello en función de la información recabada. En dichos informes el servicio aduanero concluyó que *"… corresponde rechazar el valor FOB declarado por no constituir una base idónea de valoración, pues el mismo no reviste carácter de usual como el valor de tales mercaderías…"* (fs. 763). Asimismo, entendió que: *"…el valor normal, usual y real de las barcazas "Tolva Rake con tapas" en el período bajo análisis es u$s 980.000…"* (fs. 776) Fundamenta su conclusión en el cotejo efectuado respecto del valor declarado por la recurrente en operaciones de exportación realizadas con las demás firmas compradoras de la misma mercadería en los años 2012 y 2013.

En base a la amplia y minuciosa información y documentación aportadas por la firma recurrente, el servicio aduanero observó que en el período 2012- 2013 la actora celebró tres contratos con la firma Trafigura Pte. LTD y facturas emitidas a la firma Boyaca Navigation INC y Haju Navigation S.A. para la construcción de barcazas iguales a las del tipo de autos por un valor declarado de u$s 930.000 y que dichos valores resultaron iguales a los acordados con las firmas Haju Navigation S.A. y Toaux Hidrovía Corporation. Observa que el último de los contratos referidos, celebrado casi un año después del primero, mantuvo el mismo valor, a pesar de las variaciones en los costos de fabricación. Asimismo la Aduana observó que en noviembre de 2012 se pactó la fabricación de las mismas barcazas con la firma Tío Kike S.A. por un valor de u$s 980.000. Concluye, entonces, que el valor normal, usual y real de las barcazas "Tolva Rake con tapas" en el período bajo análisis (2013) era de u$s 980.000, motivo por el cual se habría producido un perjuicio fiscal en las operaciones de exportación objeto de autos, dada la diferencia de valor FOB declarado en las operaciones referidas. En consecuencia el servicio aduanero dispuso el pre ajuste de valor, conforme lo dispuesto en el art. 748 inc. a) del CA y procedió de acuerdo a lo establecido en la Resolución General AFIP N° 620/1999 y sus modificatorias (fs. 764-765 de las actuaciones vinculadas).

El 13/12/2018, según constancias de fs. 780 de las actuaciones, se notificó a la recurrente el cargo por ajuste de valor dispuesto respecto de los PE en cuestión, el cual fue impugnado a fs. 785-790.

Emitido un nuevo informe mediante Nota N° 53/2019 (SE AUMO) obrante a fs. 805-807 de las actuaciones y dictamen jurídico N° 68/2019 a fs. 814-818 vta., el 16/08/2019 se dictó la resolución 67/2019 (DI VACD) apelada en autos.

V.- Previo a adentrarme en el análisis de la cuestión de fondo, corresponde expedirme sobre el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

Sostiene, la actora, que la publicación efectuada mediante edicto en el Boletín Oficial, por parte del servicio aduanero, el 13/11/2018, según lo establece la RG AFIP N° 620/1999 carece de valor puesto que se trata de un medio de notificación inidóneo en los términos del art. 1013 del CA. Ello dado que los incs. i) y j) de dicho cuerpo normativo, si bien establecen la publicación por edictos, dicho medio de notificación, resulta de aplicación para casos de personas inciertas o con domicilio ignorado, como así también en caso de informarse importes disponibles para percibir en concepto de estímulos a la exportación. Expresa que la notificación por edicto utilizada por el servicio aduanero en ignorancia de otros medios de notificación como el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA) o notificación al domicilio constituido dificulta el ejercicio del derecho de defensa.

Alega, la recurrente, que desconocía el inicio de la investigación de valor iniciada.

Respecto a lo esgrimido, cabe señalar que la nulidad es un modo excepcional de extinción de las obligaciones. Como tal debe ser analizada con suma prudencia y evaluarse con rigurosidad la consecución de cada uno de los extremos esbozados en el planteo nulidicente a fin de determinar si los mismos son suficientes para convencer a este juzgador y declarar la invalidez e ineficacia de los actos jurídicos llevados a cabo por la Administración.

En esta inteligencia surge, de las constancias de las actuaciones vinculadas, que la Aduana, previamente a proceder según lo establecido en la Resolución General cuestionada, notificó a la recurrente mediante SICNEA los requerimientos de fs. 4-6, fs. 7-8 y fs. 619-621 en los cuales se le hizo saber que se encontraba en curso una investigación de valor. Se colige entonces que, al momento de la publicación del edicto en cuestión, la actora se encontraba en pleno conocimiento de su existencia.

Asimismo, de la compulsa de las actuaciones referidas, se evidencia que la actora ejerció su derecho de defensa en cada una de las oportunidades en que fue requerida. Aportó en cada ocasión, informes y documentación detallada a fin de esclarecer la duda surgida en cuanto a la exactitud de los valores declarados. Así también tuvo oportunidad de impugnar en tiempo y forma el cargo dispuesto.

Se colige, entonces, que la alegada vulneración al ejercicio del derecho de defensa queda indiscutiblemente desnaturalizada.

A mayor abundamiento, resulta necesario destacar que la parte siempre tendrá la instancia recursiva para cuestionar la decisión administrativa y hacer las razones y argumentos, como así también los medios de prueba que considere hagan a su defensa.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 2.1.2.1 de la RG AFIP 620/1999, amén de lo expresado precedentemente en cuanto a la falta de vulneración del derecho de defensa y las cuestiones relativas a la notificación del inicio de la investigación de valor dispuesta, cabe destacar que en virtud de lo establecido en el art. 1164 del CA este Tribunal no se encuentra facultado a emitir pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la

inconstitucionalidad de las mismas, lo cual no ha ocurrido, por lo que no corresponde su tratamiento en esta instancia.

En virtud de las consideraciones vertidas, corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado.

VI.- En cuanto a la cuestión de fondo la recurrente alega que, en un primer momento, la Aduana dispuso el ajuste de valor aquí cuestionado con fundamento en un argumento de carácter netamente económico —según Informe 42/2018 de fs. 760-763 de las actuaciones—. Luego modificó su criterio y aplicó el parámetro de valoración establecido en el art. 748 inc. a) del CA —según Informe 62/2018 de fs. 773-776 vta. de las actuaciones— con fundamento en los antecedentes de las operaciones de exportación de la misma mercadería, realizadas por la recurrente con la firma Tio Kike S.A., con destino a Paraguay.

Sostiene la actora que las bases de valoración que deben analizarse están previstas en los arts. 735 y 747 del CA y que los criterios del art. 748, utilizados por la Aduana en el caso de autos, debieron aplicarse en forma supletoria, por lo que considera que la resolución apelada carece de fundamentos.

Por otra parte, la recurrente entiende que la diferencia de valor determinada por el servicio aduanero representa el 5 % del precio de transacción en relación al de los antecedentes analizados, por lo que debió aplicar lo establecido en el art. 747 del CA, dado que el precio no difiere sustancialmente de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el art. 748 incs. a) del mismo cuerpo legal. Alega que para que el valor declarado pueda ser revisado debe haber una diferencia notoria, incluso aún en casos donde existe vinculación entre vendedor y comprador, conforme lo establecido en el art. 746, ap. 1 del CA.

Asimismo la actora afirma que el art. 741 del CA establece que el valor imponible se determinará tomando en consideración el nivel comercial correspondiente a la transacción que da lugar a la operación de exportación. En este sentido sostiene que las áreas técnicas del servicio aduanero no analizaron que las operaciones de venta comparadas tienen diferentes niveles comerciales según el comprador y esta circunstancia influyó en el precio. Tampoco, la Aduana, analizó el diferente costo de transporte de la mercadería con destino a Colombia (operaciones de exportación con la firma Trafigura Pte. LTD y facturas a Boyaca Navigation INC y Haju Navigation S.A.), mientras que las operaciones con la firma Tío Kike S.A. tuvieron destino a Paraguay. Todas las ventas se realizaron a precio FOB, por lo que las compradoras se hicieron cargo del flete y ello también incidió en precio de transacción.

Por último, en cuanto a las cantidades de mercadería exportada en cada las diferentes operaciones analizadas, la recurrente sostiene que ha vendido 60 barcazas a la firma Trafigura Pte. LTD y a la firma Tío Kike S.A. solo 13.

VII.- En primer lugar, es necesario destacar que la valoración de mercaderías en materia de exportación debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el C.A. 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 exporta para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, ello según el medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

El legislador, en materia de exportación, 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 —art. 735 y art. 742—. En los artículos subsiguientes y hasta el art. 750 del CA 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 observar y ajustar el valor documentado por parte del servicio aduanero surge de lo dispuesto por el art. 747, principalmente en los supuestos de vinculación —art. 476— 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 CA, el precio documentado presenta **ostensibles diferencias** con el precio comparable, 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 inciso e).

En aquellos casos en que existan razones fundadas que habiliten 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 RG AFIP 620/99, tal como fuera cumplido en autos. En efecto, el 13/11/2018 el servicio aduanero publicó el pre ajuste dispuesto en el Boletín Oficial (ver constancias de fs. 765 de las actuaciones vinculadas), donde se indicaron los valores unitarios utilizados para efectuar el ajuste. Cabe señalar que la firma exportadora había acompañado al servicio aduanero documentación relativa a las estructuras de costos, gastos, impuestos y operatoria comercial, no obstante lo cual el servicio aduanero consideró insuficiente dicha documentación como para desestimar el ajuste practicado.

El art. 748 del CA, en lo que aquí concierne, determina 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 a 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...*".

Ahora bien, de los informes técnicos N° 42/2018 (SE AUMO) y 62/2018 (Se AUMO) obrantes a fs. 760-763 y 773-776 vta. de las actuaciones administrativas, respectivamente, resulta que la investigación de valor se inicia como consecuencia de la detección de operaciones de exportación de la misma mercadería, realizadas por la recurrente con diferentes firmas compradoras, en períodos concomitantes y en las que se declaran distintos valores FOB.

No obstante la afirmación efectuada en los informes técnicos referidos respecto a la utilización de antecedentes de operaciones, todas realizadas por la recurrente, cuya documentación fue aportada por ésta a fin de justificar los valores declarados, el servicio aduanero debió tener presente la necesidad de contar con mayores antecedentes a los analizados a fin de poder constatar una **diferencia sustancial** con los precios declarados para apartarse del criterio establecido en los arts. 735 a 737 del CA. Cabe señalar que

según resulta de las operaciones de exportación analizadas, no se detallan ciertos aspectos que resultan fundamentales a los efectos de efectuar una comparación válida, como ser: la unidad de medida correspondiente a dichas operaciones de exportación, las cantidades vendidas a la firma Tío Kike S.A. en relación con las vendidas a la firma Trafigura LTD.

Por otra parte, los valores que surgen de los antecedentes tomados en cuenta por el servicio aduanero para disponer el ajuste cuestionado en autos, difieren en un 5,10 % del valor FOB originariamente declarado por la firma exportadora. A criterio de este juzgador, tal diferencia, no resulta notoria ni difiere sustancialmente de los valores tomados como parámetro del ajuste efectuado (art. 747 del C.A).

Cabe destacar que los antecedentes utilizados por el servicio aduanero como base del fundamento del ajuste de valor dispuesto, son operaciones de exportación realizadas por la recurrente con distintas firmas compradoras, en distintas cantidades y distintos lugares de destino, lo cual hace razonablemente presumible que pueda existir una diferencia en cuanto a los precios pactados, pero que, como ya se expresó, no resulta notoriamente sustancial, sino que en todo caso, correspondería a una motivación de lógica conveniencia comercial.

Así también es necesario precisar que la Aduana no ha logrado demostrar la existencia de vinculación entre comprador y vendedor tal que afectare lo dispuesto en el art. 735 del C.A.

Tampoco ha logrado demostrar la inidoneidad del valor declarado, puesto que no justificó que la diferencia detectada revista el carácter de **notoria,** en los términos en que lo exige la normativa analizada precedentemente.

A mayor abundamiento cabe señalar que la existencia, como únicos antecedentes a todo evento, de operaciones realizadas por la misma firma recurrente, resulta insuficiente a los efectos de fundamentar acabadamente un ajuste de valor como el dispuesto en autos.

En virtud de lo expresado y las circunstancias expuestas, las cuales descalifican el ajuste de valor efectuado, corresponde revocar la resolución apelada y consecuentemente el cargo dispuesto.

VIII.- En cuanto a las costas del proceso, corresponde imponerlas a la actora vencida, conforme lo dispuesto en el art. 1163 del CA.

IX.- Atento a la forma en que aquí se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios de la recurrente.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Revocar la Resolución N° 67/2019 (DI VACD) recaída en el expediente administrativo Actuación Nº 18015-63-2016 y consecuentemente dejar sin efecto el cargo 18001LMAN080891J.

2. Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución N° 67/2019 (DI VACD) recaída en el expediente administrativo Actuación Nº 18015-63-2016 y consecuentemente dejar sin efecto el cargo 18001LMAN080891J.

2. Costas a la demandada vencida.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del C.A.).

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.21 13:42:40 -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: 2023.11.21 14:19:56 -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: 2023.11.21 14:19:57 -03:00