República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-65888901-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Junio de 2024

Referencia: Sentencia ARBUMASA SA y otro Expte 28.331-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"ARBUMASA S.A. y otro c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", Expte. Nº 28.331-A,**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 25/31 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución 191/2010 (AD PDES) recaída en la actuación 12762-33-2009, en cuanto rechaza la impugnación formulada contra el ajuste de valor practicado mediante los cargos 05, 06, 07, 08 y 09 del año 2009, correspondientes a las destinaciones 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001749Z, 06019EC01001763M y 06019EC01001788T, respectivamente. Explica que exportó langostinos clasificados en la p.a. 0306.13.91.919Y con un valor FOB acorde a los precios de mercado. Agrega que el servicio aduanero procedió a realizar un preajuste de valor notificado por el Boletín Oficial 31.538 del 20.11.08, pero sin indicar el fundamento conforme lo exige la resolución 620/99, punto 2.1.2.1, primer párrafo. Sostiene que, a pesar de la prueba producida, la aduana ratificó el ajuste basado en planillas estadísticas basadas en el examen de mercadería supuestamente idéntica o similar, los cuales no fueron puestos a disposición del administrado. Cita jurisprudencia. Afirma que la falta de fundamento del ajuste implica la nulidad absoluta e insanable de los cargos formulados por aplicación supletoria de la ley 19.549. Señala que la aduana utilizó el método de valoración previsto por el art. 748 del Código Aduanero (en adelante "CA") por considerar que los valores declarados son excesivamente inferiores con relación a las transacciones internacionales. Observa que el dictamen 108/10 -en el cual se funda el ajuste- ha dado especial relevancia al factor temporal (cuatro semanas de julio de 2006), pero sin tener en consideración otras circunstancias como la cantidad, calidad, país de destino, nivel comercial, etc. ni la fecha de cumplido de los permisos de embarque. Cita doctrina y jurisprudencia referida al principio de legalidad en materia tributaria. Afirma que el valor declarado se encuentra acorde con la variación de los precios de los langostinos en la temporada (semana a semana), siendo razonables para el mercado del país de destino, resultando sustancial para la comparación con mercadería idéntica o similar. Sostiene que el acto administrativo debe cumplir con la garantía de la razonabilidad en virtud del cual los hechos deben estar debidamente probados o acreditados, por lo que considera que la aduana se apartó arbitrariamente del

valor declarado. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba documental, informativa y pericial y solicita que se dicte sentencia que revoque los cargos, con costas.

II. Que a fs. 43/48 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la negativa genérica de rigor y de la reseña de los hechos, explica que la aduana formuló el ajuste de valor de conformidad con las atribuciones conferidas por la normativa y el procedimiento previsto por la RG AFIP 620/99. Agrega que, mediante el estudio realizado por el área competente, se analizaron los valores según lo establecido por el art. 748, inc. c del CA , del cual surgió la diferencia reclamada en los cargos impugnados. Señala que la noción teórica de valor se encuentra reflejada en los arts. 724 a 760 del CA. Cita el art. 745 y señala que el servicio aduanero se puede apartar del valor imponible declarado cuando no reflejare el precio de venta a que cualquier vendedor podría entregar la mercadería como consecuencia de una operación entre partes independientes. Se refiere a la metodología prevista en el art. 748, inc. c del CA y señala que los precios FOB, FOT o FOR deberán ajustarse cuando no se hayan convenido al contado, con la inclusión de los gastos que no se hubieran agregado. Cita jurisprudencia. Afirma que el *onus probandi* recae sobre la actora y que no obra en autos documentación respaldatoria del valor declarado. Concluye que la recurrente no logró demostrar en forma clara y contundente la improcedencia del ajuste y que el accionar del servicio aduanero -fundado en las investigaciones realizadas- resulta conforme a derecho. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que la **actuación 12762-33-2009** se inicia a fs. 1/6 se inicia con el recurso de impugnación interpuesto por la recurrente contra los cargos 05, 06, 07, 08 y 09 del 2009 formulados por la aduana de Puerto Deseado. A fs. 11/20 acompaña prueba documental y a fs. 22/111 los anexos I a V. A continuación obra la actuación 12834-127-2008 correspondientes al preajuste del informe técnico 106/2008 (SE FVEX) y a fs. 114ref. acompaña copia de la publicación por edictos. A fs. 117/123 obran los cargos notificados el 16.02.09 (v. acuse de recibo de fs. 116). A fs. 126, mediante nota 03/2010 (AD PDES), la aduana de Puerto Deseado solicita a la División Fiscalización Operaciones Aduaneras los antecedentes que dieran origen a las observaciones de valor. A fs. 129/133 se agregan las carpetas de los p.e. 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001748P y 06019EC01001788T. Mediante alcance 12762-33-2009/1, a fs. 135ref/140ref. se acompaña copia del recurso de impugnación. A fs. 155ref./166ref. obran las planillas de la recomposición del valor y a fs.169ref./171ref. el informe técnico 073/2010 (DV FOCR). A fs. 172 se tiene por deducido el recurso de impugnación. A fs. 176/184 obra el dictamen 108/2010 (AD PDES). A fs. 185/193 se dicta la resolución 191/2010 (AD PDES), apelada en autos. A fs. 198 la recurrente acompaña el F4 de apelación ante este Tribunal.

IV. Que a fs. 49 se tiene por contestado el traslado y se provee a la prueba pericial ofrecida. Asimismo, atento el volumen de las destinaciones detalladas a fs. 155/168 de las actuaciones administrativas, se intima a la recurrente para que indique los diez antecedentes que considere representativos del ajuste realizado, a fin de solicitarlos a la DGA. A fs. 64 la actora contesta la intimación y manifiesta la imposibilidad de cumplir con el requerimiento por la falta de coincidencia entre las fechas de oficialización y los mercados de destino, por lo que solicita que se intime al servicio aduanero a los mismos fines. A fs. 72/75 la perito contadora presenta el informe pericial. Atento a lo manifestado por la actora a fs. 83, a fs. 84 se libra oficio a la DGA a fin de que, como medida para mejor proveer, acompañe los antecedentes requeridos. A fs. 85/154 la aduana contesta la medida y acompaña copia de diez permisos de embarque que respaldarían el ajuste realizado. En atención a lo solicitado por la actora, a fs. 160 se certifica la prueba y se declara cerrado el período probatorio. A fs. 164 y 168 las partes reiteran el pedido de alegatos y a fs. 169 y 175 se tienen por constituidos sus domicilios electrónicos. A fs. 176 se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 177 se ponen para alegar. A fs. 182/183vta y 185/186 obran los alegatos de la parte actora y de la representación fiscal, respectivamente. A fs. 188 pasan los autos a sentencia.

V. Que corresponde resolver en autos respecto de la procedencia del ajuste de valor efectuado mediante los cargos 05/09, 06/09, 07/09, 08/09 y 09/09 correspondientes a las destinaciones 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001749Z, 06019EC01001763M y 06019EC01001788T, mediante las cuales la firma ARBUMASA S.A. documentó la exportación de langostinos enteros congelados a bordo de la p.a. 0306.13.91.919Y y 0306.13.99.190X con destino a España e Italia.

Que, como consecuencia de la asignación del canal rojo, se procedió a la verificación documental y física de la mercadería, en virtud de la cual se observó el valor FOB documentado y se procedió al reajuste según los valores referenciales del mes de abril de 2006 (v. reverso del parcial 1 de las destinaciones).

Que conforme la nota 073/2010 (DV FOCR) correspondiente al informe técnico 106/08 SE FVEX (fs. 155ref./171ref), la División Fiscalización Operaciones Aduaneras de la Región Aduanera Comodoro Rivadavia deja constancia *"que las planillas estadísticas generadas y listados adjuntos, están basados en el análisis de mercadería idéntica o similares características, clasificable en la posición arancelaria SIM 0306.13.91.919Y, los que según la declaración comprometida realizada por las distintas firmas exportadoras fueron congelados a bordo y se corresponden con la clasificación comercial L2. El sufijo de Valor y Estadística que se ajusta a la mencionada clasificación es el NC06 que comprende de 21 a 30 piezas por kilogramo"*.

Que, en consecuencia, el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero se circunscribe a la mercadería declarada por la firma recurrente como "langostino entero congelado a bordo" de la p.a. 0306.13.91.919Y *"Los demás Langostinos (R 420/99 MEYOSP) Los demás Enteros Los demás - - Camarones, langostinos y demás Decápodos natantia – Congelados: CRUSTÁCEOS, INCLUSO PELADOS, VIVOS, FRESCOS, REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALADOS O EN SALMUERA; CRUSTÁCEOS SIN PELAR, COCIDOS EN AGUA O VAPOR, INCLUSO REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALADOS O EN SALMUERA; HARINA, POLVO Y "PELLETS" DE CRUSTÁCEOS, APTOS PARA LA ALIMENTACIÓN HUMANA"*, sufijos de valor: SA01 (congelado a bordo) y NC06 (21 a 30 piezas por kg).

VI. Que en materia de valoración de exportación son aplicables las normas previstas por el Título II, Sección IX del Código Aduanero (Tributos regidos por la legislación aduanera), dado que el Acuerdo de Valoración del GATT solo corresponde al régimen de importación.

Que el Código Aduanero adopta la noción teórica del valor de exportación, es decir que se trata de un valor teórico y no de mercado, por lo que, a diferencia de lo que sucede en la valoración de importación, aquel no corresponde al precio fijado en una operación concreta como se da en el caso de que se adoptare la noción positiva de valor.

Que, en consecuencia, el valor imponible de la mercadería que se exporta para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea (valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilice, en operaciones efectuadas por vía terrestre), entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro como consecuencia de una venta al contado (art. 735).

Que, no obstante, la aduana tiene facultades para observar y ajustar el valor documentado. En efecto, el art. 747 del CA 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 artículo 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable."

Que en el caso de que el valor declarado no constituya una base idónea de valoración o que exista vinculación entre comprador y vendedor que influya en el precio (art. 746), el servicio aduanero podrá desestimar el precio declarado y procederá a ajustarlo de acuerdo con los métodos establecidos por el art. 748 del CA., como el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o en su defecto, similar competitiva de mercadería idéntica o similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación (inc. a).

Que, en virtud de los antecedentes de exportaciones de mercadería idéntica, la aduana consideró tener razones fundadas para apartarse del valor declarado, por lo que realizó el preajuste en los términos del art. 748, inc. a) del CA y RG AFIP

620/1999, en virtud del cual efectuó la publicación en el Boletín Oficial 31.536 (fs. 114ref. de las act. adm.). Cabe señalar que la firma exportadora no se presentó durante el plazo de consulta (15 días desde la publicación) previsto por el punto 2.1.2.1. de la citada resolución, a efectos de acompañar los elementos y/o explicaciones que permitieran al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable.

Que, por lo expuesto, el ajuste se basa exclusivamente en el listado de antecedentes de fs. 155/168 de las actuaciones administrativas conforme los valores promedio para cada semana de julio, ello así, por cuanto la resolución apelada señala expresamente que "... del Informe Técnico N° 106/08 (SE FVEX) y de la Nota n° 073/2010 (DV FOCR) se desprende que el descarte del primer método de valoración, es decir el rechazo de los precios que surgen de la factura relativa a la operación de exportación de las mercaderías de que se trata, no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 746, párrafo segundo; como tampoco a la falta de inclusión en el precio pagado o por pagar de alguno de los elementos que enumera el art. 736, susceptibles de producir un ajuste del precio, sino que se ha fundado exclusivamente en que aquéllos resultaban inferiores a los precios de mercaderías que la aduana considera idénticas y/o similares." (el subrayado me pertenece)

VII. Que, en consecuencia, a efectos de analizar la procedencia del ajuste realizado por la aduana para la mercadería "langostino entero congelado a bordo" NC06 – SA01, p.a. 0306.13.91.919Y, se toman en cuenta las copias de los permisos de embarque 06019EC03000504G, 06019EC03000506X, 06019EC03000567P, 06019EC01001637M, 06019EC01001640G, 06019EC01001682M, 06019EC01001696R, 06019EC01001743K, 06019EC01001809N y 06019EC01001855Y acompañados por la aduana a fs. 104/153 de autos, que resultan a su criterio representativos del ajuste realizado.

Que, en primer lugar cabe señalar, que el informe técnico 106/08 SE FVEX señala que, atento a la estacionalidad de la mercadería, realizó la subsegmentación de las operaciones de acuerdo a cada semana de julio de 2006 y estableció los siguientes rangos y valores promedio:

Mes de julio 2006	F/ de oficialización de los p.e. observados	Rango Mín-Máx U$S/kg	Valor FOB Promedio U$S/kg	Sufijos de valor
1° semana (1 al 8)	Entre el 03 al 07	11 – 18,50	15,18	NC06 SA01
2° semana (9 al 15)	Entre el 10 al 14	11 – 22,50	15,23	
3° semana (16 al 22)	Entre el 17 al 21	11 – 20,50	14,80	
4° semana (23 al 30)	Entre el 24 al 28	9 – 20,50	12,04	

Que, en consecuencia, de la compulsa de los permisos de embarque observados con los antecedentes acompañados por la DGA y teniendo en cuenta las fechas de oficialización de éstos, se realiza el siguiente cuadro comparativo:

P.E. Observados	Antecedentes	F/ de oficialización	Firma exportadora	Item	Cantidad exportada kg	FOB unitario U$S	Destino	Observaciones
06019EC03000521F		**07/07/06**	**Arbumasa S.A.**	**1.2**	**42000**	**11**	**España**	
1° semana	06019EC03000504G	03/07/06	Arbumasa S.A.	1.2	9000	14,75	Italia	Otro destino
	06019EC03000506X	04/07/06	Empesur S.A.	1.1	3960	15	España	Igual destino menor cantidad
	06019EC01001637M	03/07/06	Arbumasa S.A.	1.2	9000	14,75	Italia	Otro destino
	06019EC01001640G	03/07/06	Empesur S.A.	1.1	348	12,50	España	Igual destino menor cantidad
	06019EC01001682M	07/07/06	Pescargen S.A.	1	9600	15	Italia	Otro destino
06019EC01001748P		**14/07/06**	**Arbumasa S.A.**	**1.2**	**36000**	**11**	**España**	
2° semana	06019EC01001696R	10/07/06	Punta Bustamante S.A.	1.2	9600	13	España	Igual destino menor cantidad
	06019EC01001743K	13/07/06	Luis Solimeno e hijos S.A.	1.2	24000	14,50	España	Igual destino menor cantidad
06019EC01001763M		**17/07/06**	**Arbumasa S.A.**	**1.2**	**36000**	**11**	**Italia**	
06019EC01001788T		**19/07/06**	**Arbumasa S.A.**	**1.2**	**2400**	**11**	**Italia**	
3° semana	06019EC03000667P	20/07/06	Vieira Argentina S.A.	1.1	12000	10,70	Italia	Igual destino menor valor FOB
	06019EC01001809N	21/07/06	Conarpesa Continental	1.2	240000	20,50	España	Otro destino
06019EC01001749Z		**25/07/06**	**Arbumasa S.A.**	**1.2**	**11220**	**11**	**Italia**	
4° semana	06019EC01001855Y	25/07/06	Vieira Argentina S.A.	1.2	14400	10	Italia	Igual destino menor valor FOB

Que del cuadro precedente resulta que, si bien se trata de mercadería idéntica en cuanto a la posición arancelaria, descripción y sufijos de valor, se observan diferencias en cuanto a que algunas exportaciones se realizaron a otros países de destino y, en los casos de que se trata del mismo país, las cantidades documentadas son sustancialmente menores a las declaradas en los permisos observados.

Que, sin perjuicio de ello, la Aduana considera que el valor FOB unitario de U$S 11,00.- declarado por la recurrente, se encuentra anormalmente disminuido con relación al promedio determinado para cada semana del mes de julio 2006.

Que, de la comparación del valor unitario declarado con los antecedentes, se puede observar que si bien éste es inferior al valor FOB promedio de destinaciones, como se dijo anteriormente, la Aduana no tomó en consideración las cantidades y el mercado de destino declarado en los antecedentes, circunstancias que son esenciales para determinar si se trata de mercadería idéntica o similar competitiva, pues inciden necesariamente en la determinación del valor FOB unitario.

Que, por otro lado, el valor FOB declarado por la actora coincide con el rango mínimo tomado en cuenta por el servicio aduanero para el cálculo del valor FOB promedio. Nótese inclusive que la exportadora Vieira Argentina S.A. documentó por un valor FOB unitario inferior al declarado por la actora para las últimas semanas de julio. Por tales motivos, no se advierte -a criterio del suscripto- una diferencia sustancial entre el valor FOB unitario declarado por la recurrente y los antecedentes acompañados por el Fisco.

Que, en consecuencia, atento a que el informe técnico 106/08 SE FVEX se sustenta en antecedentes de mercadería idéntica, pero con diferencias en cuanto a las cantidades y los países de destino, aquellos no pueden ser considerados como transacciones comerciales comparables, por lo que corresponde desestimar la recomposición de valor realizada por la aduana respecto de las destinaciones 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001749Z, 06019EC01001763M y 06019EC01001788T.

VIII. Que, por ello, **VOTO POR:**

Revocar la resolución 191/2010 (AD PDES) dictada en la actuación 12762-33-2009 y, por ende, dejar sin efecto los cargos 05, 06, 07, 08 y 09 del año 2009 formulados respecto de las destinaciones 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001749Z, 06019EC01001763M y 06019EC01001788T documentados por la firma

ARBUMASA S.A., con costas a la DGA.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Revocar la resolución 191/2010 (AD PDES) dictada en la actuación 12762-33-2009 y, por ende, dejar sin efecto los cargos 05, 06, 07, 08 y 09 del año 2009 formulados respecto de las destinaciones 06019EC03000521F, 06019EC01001748P, 06019EC01001749Z, 06019EC01001763M y 06019EC01001788T documentados por la firma ARBUMASA S.A., con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, archívese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.24 15:34:11 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.24 15:34:40 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.24 15:34:41 -03:00