Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-151749403-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Diciembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 36.911-A AUSTRADE S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"AUSTRADE S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **36.911-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En este caso se discute la validez de un acto administrativo por el que se procedió a la realización de un ajuste de valor respecto de una operación de exportación de manzanas. Se discute si se ha cumplido con el debido proceso legal aplicable en los términos previstos en el art. 748 inc. a) del Código Aduanero (CA).

II.- El servicio aduanero valoró la mercadería por medio de una estimación comparativa de exportaciones de similar mercadería y momentos imponibles. En la especie no ha sido cuestionado el precio concertado entre las partes, pero la aduana consideró plausible determinar de oficio el valor imponible a fin de que la base de imposición sea consistente con la de cualquier vendedor que hubiera entregado similar mercadería a la exportada.

III.- Deseo, en este contexto, subrayar que, para determinar cuánto debe pagarse al fisco, es imperativo determinar la base imponible de cálculo del tributo. A tales fines, la legislación aduanera aplicable establece dos metodologías que se oponen entre sí. De un lado, se contempla la noción teórica de valor y, del otro, la noción positiva de valor. La noción teórica de valor se basa en un valor hipotético de las mercancías, que no necesariamente es el precio real pagado o pagadero por dichas mercancías. Evidentemente se trata de capturar la capacidad de contribuir mediante mecanismos presuntos. Por otro lado, la noción positiva de valor se basa en el precio real pagado o pagadero por las mercancías cuando se venden para su exportación al país de importación.

IV.- Todo esto nos dice que la noción positiva de valor es la regla general para determinar el valor en aduana de las mercancías. Creo que esa afirmación es indiscutible a poco que se aprecie que forma parte del debido proceso tributario el esfuerzo estatal por captar la verdadera capacidad contributiva de los obligados. No cabe duda de que ese esfuerzo es un imperativo que tiene relación con la observancia de la razón y la igualdad como base del tributo y las cargas públicas (art. 16 de la Constitución Nacional).

V.- En consecuencia, la posibilidad de recurrir a un método que desatiende la verdad objetiva de las cosas es siempre excepcional. Quisiera insistir en que debe verificarse una razón de peso suficiente para derrotar el principio de capacidad

contributiva en el caso y apelar a recursos que reconstruyan los hechos imponibles sobre bases indirectas. Todo eso en su conjunto nos revela que no existe discrecionalidad procedimental para captar las bases de imposición tributaria.

VI.- Es, justamente, en estos términos que debe determinarse el sentido y alcance de las normas del CA relativas a las formas para determinar el valor en aduana de las mercaderías exportadas. Con lo que llevo dicho me parece que ninguna duda cabe respecto de que el principio general no puede ser otro que la autonomía de la voluntad.

VII.- Precisamente, este aserto se puede defender haciendo hincapié en una lectura prudente del artículo 747 del CA. Permitidme recordar, en cuanto aquí interesa, que la referida norma dispone: "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".

VIII.- En ese orden de ideas, más allá de la denominación formal de la ley "podrá", cabe recordar que es criterio del Alto Tribunal que los textos legales no deben ser considerados aisladamente sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos: 241:227; 244:129; 262:283 -voto del juez Zavala Rodríguez-; 315:2157; 330:3426; 331:2550; 338:962; 338:1156, entre muchos otros). En ese sentido, al interpretarse una disposición, "debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción" (Fallos: 339:323).

IX.- Como ya lo hice notar, aun si los antecedentes del caso hicieren vislumbrar que las mercaderías no fueron negociadas en términos de mercado, lo cierto es que debe procurarse conocer como ocurrieron las cosas en el plano de la realidad. Sin embargo, el principio de verdad objetiva también participa de la nota de ductilidad que caracteriza a todos los principios jurídicos excepto el de razonabilidad. Está claro que no se le puede pedir a una de las partes de la relación jurídica esfuerzos extraordinarios y que terminen desnaturalizando el sentido de su función primaria.

X.- En consecuencia, es cierto 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 que exportare, como consecuencia de una venta entre un comprador y un vendedor independiente, tanto lo es, como que no puede hacerlo si el exportador justifica el precio de transacción. Vuelvo a repetirlo, la capacidad contributiva es el principio y, en tales términos, las excepciones deben estar justificadas.

XI.- En el caso concreto, la operación se trata de una exportación hacia Rusia de Manzanas clasificadas bajo la posición arancelaria N°0808.10.00.920V y declaradas mediante los Permisos de Embarque N°08001EC0133076H y 08001EC0134886R, sobre los cuales el servicio aduanero efectuó un cargo por ajuste de valor (ver Nota N°960/13 a fs. 7 de las Actuaciones Administrativas) al considerar que los valores previamente declarados por la firma no se correspondían con aquél 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.

XII.- Sobre la base de lo expuesto, se desprende que el fundamento del servicio aduanero para realizar el ajuste se adecúa a lo establecido por el Anexo I de la Resolución General AFIP N°620/99. Ahora bien, las operaciones comparables utilizadas como fundamento técnico para la discrepancia en el valor no fueron agregadas en el único informe confeccionado en las Actuaciones Administrativas (Nota N°960/13 DE GOFS), sino que fueron simplemente mencionadas, sin aportar documentación complementaria alguna que permita a este Tribunal efectuar una correcta evaluación de los parámetros comparables entre cada una de las mercaderías afectadas. Lo expuesto resulta ser fundamental para decidir la suerte del litigio, teniendo en cuenta que, al no contar con los Permisos de Embarque correspondientes a las operaciones detalladas, no es posible efectuar una comparativa 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. El hecho de que no se cuente con tales antecedentes, impide saber con certeza si la variedad de manzanas comercializadas en operaciones similares cuenta con las mismas características que aquellas exportadas por la apelante (color, dureza, aroma, sabor, etc). Estos datos son todos relevantes e incidentes en los precios a documentar.

XIII.- Sobre el hilo de las ideas esbozadas, debe señalarse que, teniendo en cuenta las particularidades de la cuestión, no se presentan en la causa elementos que constituyan fundamento suficiente para desestimar el precio de la mercadería declarado por la actora como para justificar los ajustes llevados a cabo por la Aduana en los términos del art. 747 del CA. Ello, dado que el servicio aduanero ha omitido agregar (en las actuaciones que originaran la cuestión) antecedentes comparables a las operaciones en trato, de los que resulte que los precios declarados no constituyeran una base idónea de valoración.

Lo antedicho determina la insuficiencia de los elementos de juicio que servirían de base para la no aceptación del precio declarado como valor imponible, y por ende la falta de justificación del ajuste efectuado por la DGA. A mayor abundamiento, conforme se verifica a fs. 16, la firma efectúa su defensa detallando los parámetros de calidad específicos del tipo de mercadería, mencionando además los distintos tipos de categorías que puede tener la misma y aquellas propiedades que inciden directamente en su valor de comercialización, como la clasificación por color y la clasificación por calibre. Lo que se intenta explicar aquí en resumidas cuentas es que una manzana puede variar su precio por características tan simples como su forma o su color, por lo que resulta ser esencial la identificación de la mercadería utilizada como referencia para efectuar el ajuste de valor, ya que la comparación debe ser coherente con relación a las características de la mercadería exportada por la firma. Dicho esto, observo que el fisco omitió expedirse sobre esta cuestión en particular, por lo que no logró desacreditar los argumentos vertidos por la apelante.

Es importante destacar que la identificación correcta de la mercadería utilizada como referencia para efectuar el ajuste de valor es fundamental para garantizar una valoración justa y precisa de la mercadería exportada. En el caso concreto, a pesar de que el organismo fiscalizador realizó un ajuste en la valoración de la mercadería exportada por la empresa, no consideró los parámetros de calidad específicos del tipo de mercadería y las propiedades que inciden en su valor de comercialización, haciendo que el ajuste efectuado no se encuentre debidamente fundado.

De lo que se sigue, cabe concluir que el ajuste practicado por el servicio aduanero resultó inconsistente, en razón de que no se han aportado las operaciones respecto de las cuales se efectuara un examen de valor o contrastación alguna de la diferencia endilgada.

XIV.- En virtud de todo lo expuesto, corresponde revocar la Resolución apelada, debiendo dejarse sin efecto el cargo apelado.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución N°66/2015 (DI FIIM), dictada en las Actuaciones SIGEA 16570-184-2013.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución N° 66/2015 (DI FIIM), dictada en las Actuaciones SIGEA 16570-184-2013.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.12.21 17:26:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.12.21 18:36:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.12.21 18:48:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 18:49:00 -03:00