Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-59723691-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Mayo de 2023

Referencia: 29.210-A - "UNIVEG EXPOFRUT S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" - Sentencia.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"UNIVEG EXPOFRUT S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **29.210-A**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 16/27 se presenta la firma "UNIVEG EXPOFRUT S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 9432 dictada en la Actuación Nº 13733-11-2007, por la que se rechazó la impugnación deducida por la firma y se confirman los cargos VE RGMETRO Nº 17/07, 24/07, 25/07, 27/07, y 28/07 formulados por el servicio aduanero, por ajuste de valor, en los términos del art. 748, inc. a), del C.A., con relación a los permisos de embarque Nros. 02001EC03013573D, 02001EC03039126D, 02001EC03009377K, 02001EC03009361D, y 02001EC03010124P. Efectúa una reseña de las actuaciones cumplidas en sede aduanera. Afirma que no tuvo oportunidad de conocer los hechos y antecedentes que constituyeron causa de la formulación de los cargos. Plantea la arbitrariedad de la resolución apelada en cuanto la Aduana desestimó el valor declarado respecto de las mercaderías exportadas por los referidos permisos aduciendo que no respondían a los normales de exportación según sus antecedentes. En ese sentido, indica que sólo se ha hecho una enumeración de datos pero no se han acompañado las supuestas operaciones de exportación que permitan la comparación con cada una de las destinaciones objetadas, ni mucho menos un "exhaustivo estudio de valor" como lo alega el área técnica de cuyas premisas se pueda concluir que los valores declarados no constituyen los normales de exportación. Expresa que aún si se tuvieran en cuenta los datos suministrados a título informativo por el servicio aduanero, ellos no resultan suficientes para desechar el valor declarado; pues si bien en algunos casos se trata de mercadería similar, exportada en el mismo momento o próximo, y con igual país de destino, no se desprende de tales datos si las exportaciones se realizaron en la misma cantidad, o por operadores de similar envergadura, o la modalidad de la operación (envase utilizado, embalaje, existencia de insumos importados temporalmente, etcétera). Sostiene que el ajuste es improcedente, toda vez que los precios declarados constituyen una base idónea y la aduana no ha fundado el motivo del rechazo de los precios declarados. Concluye que la aplicación arbitraria de una base de valor distinta a la prevista en la ley es un acto ilegítimo. Hace reserva

de plantear el caso federal. Ofrece prueba. Finalmente, solicita que se dicte fallo que revoque el pronunciamiento apelado, y se dejen sin efecto los cargos formulados, con costas.

II.- Que a fs. 34/36 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la actora que no sean de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de los hechos. Afirma que, en uso de las facultades conferidas por el art. 241 del C.A., no se consideró que el valor declarado sea una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta -de conformidad con lo estipulado en el art. 748 del C.A.-. Asimismo, menciona que el art. 747 del C.A. otorga al servicio aduanero la facultad de exigir al exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva de plantear el caso federal. Finalmente, solicita se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas a cargo de la actora.

III.- Que a fs. 37 se abre la causa a prueba. A fs. 106 se declara cerrado el periodo probatorio y a fs. 115 se elevan los autos a la Sala “G” y a fs. 116 se los pasa para alegar. A fs. 120/121 se glosa el alegato presentado por la actora, y a fs. 122/125 el del fisco. A fs. 127 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 13733-11-2007 se inicia con el informe de ajuste de valor (Nota Nº 06/07 – RAMO A) agregado a fs. 1/2. A fs. 3/7 se glosan las carpetas originales de los PE involucrados. A fs. 8/12 se agregan los cargos formulados -notificados el 12/04/2007, conforme constancia de fs. 22-. A fs. 36/41vta., fs. 45/49vta., fs. 54/58vta., fs. 63/67vta., y a fs. 72/76vta. la firma promovió el procedimiento de impugnación contra cada uno de los cargos. A fs. 90/92 se emitió informe técnico mediante Nota N° 109/10 (RAMO 2). A fs. 96/98vta. se dictó la Resolución -apelada en autos-. A fs. 102/103 se acredita la interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar el planteo de arbitrariedad esgrimido por la actora, en cuanto entiende que en las actuaciones administrativas, los antecedentes de valor sobre los que se encontraba fundado el ajuste no habían sido individualizados ni acompañados al momento de confeccionar los respectivos informes técnicos, impidiéndole de esta manera, analizar si dichos permisos se correspondían con las mercaderías efectivamente exportadas por ella a fin de defender el valor declarado, privándola de su derecho de defensa.

Que cabe hacer aplicación de la doctrina emanada de la C.S.J.N. que sostiene que dicho planteo no es aplicable a una resolución fundada, cualquiera sea su acierto o error (Fallos, 249:549, entre otros) y, siendo la decisión suficientemente fundada, no se requiere la expresa mención de todos los argumentos planteados por el administrado (Fallos, 251:39).

Que, corresponde destacar, que no se constata en el expediente, error o vicio alguno, que causare a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la actora en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estime conveniente, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que ello es así por estricta aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos, 205:549 y 267:393).

VI.- Que corresponde analizar si la resolución apelada se ajusta a derecho en cuanto confirma los cargos VE RGMETRO Nros. 17/07, 24/07, 25/07, 27/07, y 28/07 e intima a la actora al pago de una diferencia tributaria

como consecuencia del ajuste de valor practicado por la División Control Expost de Exportación en relación a las operaciones de exportación para consumo documentadas en los permisos de embarque Nros. 02001EC03013573D, 02001EC03039126D, 02001EC03009377K, 02001EC03009361D, y 02001EC03010124P.

Que mediante dichos PE –cuyas carpetas originales obran agregadas a fs. 3/7-, oficializados entre el 02/05/2002 y el 03/07/2002, la firma "EXPOFRUT S.A." documentó –en lo que aquí interesa- la exportación de mercadería de la P.A. 0805.50.00.920W "En envases inmediatos de contenido neto superior a 16 kg e inferior o igual a 20 kg (R.967/99 MEYOSP). Los demás – Limones (Citrus limón, Citrus limonum) y limas (Citrus aurantifolia, Citrus latifolia) AGRIOS (CíTRICOS) FRESCO O SECOS" a un precio unitario de u$s5,80; y de la P.A. 0805.20.00.910A "En envases inmediatos de contenido neto inferior o igual a 16 kg (R.967/99 MEYOSP). Los demás – Mandarinas (incluidas las tangerinas y satsumas); clementinas, wilkings e híbridos similares de agrios (cítricos) AGRIOS (CíTRICOS) FRESCOS O SECOS" a un precio unitario de u$s3,90. La mercadería era proveniente de Río Negro, y el destino era Canadá y Hong Kong.

Que, específicamente, en la Nota N° 06/07 (RAMO A) del 18/01/2007 -fs. 1/2 de act. adm.- la División Control Expost de Exportación señala que procede al ajuste del valor imponible declarado en las destinaciones de autos por estimación comparativa con antecedentes obrantes en el sector y, por aplicación del método previsto en el art. 748 inc. a) del C.A. y la Resolución General Nro. 620/99. Ello, con fundamento en 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) de la Ley 22.415, esto es ´…el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva que hubiera sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación…´ se arribó a un ajuste de valor…*".

Que, entonces, conforme se desprende de la citada Nota N° 06/07 (RAMO A), el servicio aduanero descartó el valor declarado en las destinaciones en trato para las exportaciones de limones y mandarinas frescas sobre la base de estimación comparativa efectuada con antecedentes del sector. Asimismo, señaló que, toda vez que la valoración de mercaderías de exportación responde a una noción teórica, el servicio aduanero no objetó el precio de venta concertado entre las partes sino el valor imponible declarado, atento que los valores de exportación declarados no responden a los normales de exportación.

Que, a su vez, la División Control ExPost de Exportación mediante la Nota Nº 109/10 (RAMO 2) detalla los antecedentes utilizados y ratifica el ajuste de valor oportunamente practicado (v. fs. 90/92 de act. adm.).

VII.- Que la valoración de mercaderías en aduana en materia de exportación debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. 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 exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, 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 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 -hasta el art. 750- 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.

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, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 746, ap. 1, 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 surge de lo expuesto que las facultades de desestimación del valor imponible documentado, se dan legalmente en materia de exportación principalmente en los supuestos de vinculación -art. 746- 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 C.A. el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, que 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, como se adelantó, no se encuentra discutido en autos que dicho requisito fue cumplimentado mediante la publicación de los preajustes en el Boletín Oficial por los que se comunicó el nuevo valor arribado.

Que, en definitiva, la aduana dio cumplimiento al procedimiento previsto a tal fin por la normativa aplicable (el Anexo I de la Resolución General A.F.I.P. 620/99).

Que, en efecto, en el aspecto sustancial del ajuste la Aduana ha fundado la formulación de los cargos impugnados, en virtud de lo normado por el art. 748 inc. a), del C.A., atento a lo expuesto en los mencionados informes técnicos.

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, ines. a), b) y c) del C.A. 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 que los mismos deben exhibirse en el procedimiento, a efectos de respetar el sistema de valoración previsto en el Código Aduanero.

VIII.- Que conforme resulta de los informes técnicos Nota N° 06/07 (RAMO A) y Nota Nº 109/10 (RAMO 2) que sirvieron de fundamento al ajuste practicado en el presente caso y a la resolución apelada, a criterio del servicio aduanero, se contemplaron antecedentes de exportaciones de similares mercaderías y momentos imponibles, y datos suministrados de la base discover, se realizó un estudio de valor para el que se tomó en cuenta la variedad, la estacionalidad, el destino, la calidad de la mercadería –entre otros-.

Que del análisis de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa se advierte que en el informe de fs. 90/92 se agregó el listado de operaciones de exportación utilizados como antecedentes. Sin embargo, cabe destacar que dicho listado sólo indica el exportador, PE de que se trata, fecha de oficialización, mercadería, posición arancelaria, valor unitario y destino.

Que, asimismo, la División Control ExPost de Exportación ratifica por la citada Nota Nº 109/10 (RAMO 2) el ajuste de valor practicado, toda vez que considera que no se han aportado nuevos elementos de juicio que permitan la revisión de la determinación adoptada.

Que, en ese orden de ideas, corresponde poner de manifiesto que no se agregaron los permisos de embarque correspondientes a las operaciones detalladas en la Nota Nº 109/10 (RAMO 2), pese a que fue solicitado por la actora al deducir la impugnación de los cargos formulados.

Que a fin de justificar el ajuste efectuado, el servicio aduanero debió adjuntar los permisos de embarque, es decir, la documentación aduanera pertinente de la que surja los 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 también por las propias características intrínsecas de la mercadería (nótese que en el caso se trata de frutas frescas -limones y mandarinas-).

Que el hecho de que no se cuente con tales antecedentes, impide saber con certeza la variedad de limones y mandarinas frescos, teniendo en cuenta que cada variedad tiene una fecha de cosecha y un período de conservación y/o refrigeración particular, datos todos estos relevantes e incidentes en los precios a documentar. Tampoco se puede determinar si resultan transacciones entre partes independientes, ni el nivel comercial.

Que, tal como lo señala Dra. Catalina García Vizcaíno ("El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias Inferiores y Superiores: En Homenaje a los 50 años del Tribunal Fiscal de la Nación", 2a. ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, p. 376), la carga de la prueba se refiere a la cuestión atinente a quien prueba, debiéndose resaltar que tal carga constituye un imperativo del propio interés. Agrega que "*Se ha formulado la*

siguiente regla en orden a la distribución de la carga de la prueba: Incumbe a cada parte probar los hechos que integran el supuesto contenido en la norma jurídica que cada una pretende que sea aplicada como fundamento jurídico de la pretensión que formule".

Que cabe señalar que -como se dijo- la Aduana ha ajustado el valor declarado en los PE de autos, aplicando el valor presuntamente declarado en las operaciones que se detallan en el listado incorporado al informe de fs. 90/92 de las act. adm. Sin embargo, cabe señalar que no han sido agregados a la causa –ni en original ni en copia- los PE utilizados como antecedentes.

Que, en efecto, la falta de agregación de los antecedentes –permisos de embarque- impide el cotejo de la información tenida en cuenta por el servicio aduanero y que motivara la cuestión de autos, imposibilitando el análisis de la procedencia de su utilización como antecedentes de valor de las operaciones en discusión.

Que, por las particularidades de la cuestión, debe señalarse que en los términos del art. 747 del C.A., 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. 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.

Que lo expuesto 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.

Que en virtud de ello, 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 efectuó el examen de valor o contrastación alguna de la diferencia endilgada.

Por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada en autos, y dejar sin efecto los cargos VE RGMETRO Nº 17/07, 24/07, 25/07, 27/07, y 28/07.

IX.- Que en cuanto a las costas, por el principio objetivo de la derrota, deben ser impuestas a la parte vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello, **voto por**:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nº 9432 dictada en la Actuación Nº 13733-11-2007 y, por ende, los cargos VE RGMETRO Nº 17/07, 24/07, 25/07, 27/07, y 28/07.

2.- Imponer las costas a la DGA.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nº 9432 dictada en la Actuación Nº 13733-11-2007 y, por ende, los cargos VE RGMETRO Nº 17/07, 24/07, 25/07, 27/07, y 28/07.

2.- Imponer las costas a la DGA.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.05.19 16:17:12 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: 2023.05.24 09:13:10 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.05.24 09:49:20 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.24 09:50:27 -03:00