Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-28873670-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. N° 35.596-A ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 35.596-A.**

I.- A fs. 10/21vta. la importadora Aceitera General Deheza S.A. presentó un recurso de apelación contra la Resolución N° 825/2014 (AD SALO) del día 29/12/2014 emitida por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en virtud de la cual confirmó los cargos Nºs 1932 a 1938 y 1942 a 1953 del año 2011. Los cargos fueron formulados por la aludida Aduana como consecuencia de la investigación de valor que inició la Dirección Regional Aduanera de Rosario en el marco de la Resolución General AFIP 620/1999 ("Resolución 620/99") sobre 19 destinaciones de exportación de pellets de cáscara de soja que la actora documentó durante el año 2006 (fs. 29 y 30 de las actuaciones administrativas). Tal como señaló la actora a fs. 17 de las citadas actuaciones, a través de la publicación efectuada en el Boletín Oficial el día 15/11/2011, el servicio aduanero inició formalmente el procedimiento establecido en la Resolución 620/99, el cual concluyó con la desestimación de los valores de transacción declarados por la actora y la aplicación, en sustitución, del método previsto en el inciso c) del art. 748 del Código Aduanero.

II.- Los agravios del recurrente, en ajustada síntesis, se centraron en manifestar la improcedencia de los cargos.

Indicó, además, que el servicio aduanero no consideró la presentación efectuada en sede administrativa en la que explicó que el valor en aduana de la mercadería exportada se encontró ligado a factores vinculados más con la logística del exportador que con su valor intrínseco, ya que los pellets de cáscara de soja no son más que un desperdicio resultante del proceso de descascarado previo de la semilla necesario para producir harina de soja de alta proteína. De allí explicó, que el valor comercial de los pellets de cáscara de soja no se rigió por la estructura de formación de precios tradicional de los commodities, porque, clarificó que no lo es. Tal es así que, indicó, las exportaciones de pellets de cáscara de soja no se ampararon en la ley 21.453 y al no existir precios internacionales, el exportador intervino directamente en la fijación de los precios. Continuó diciendo que, a su entender, demostró en sede aduanera la ilegitimidad del método de ajuste utilizado, pero aun así la Aduana de manera infundada se negó a producir la prueba ofrecida y

emitió la resolución atacada confirmando los cargos. Según su posición, la resolución del servicio aduanero se sustentó en la simple comparación de los valores promedio para el año 2005 y 2006 detallados en el Informe Técnico
19/2009 (SE FVEX) ("Informe Técnico 19") y los consignados en las destinaciones de exportación bajo análisis.
Seguidamente, detalló la evolución de la normativa de valor en materia de exportaciones para indicar que, a su criterio, el Código Aduanero no pretende obligar a los exportadores a tributar derechos de exportación sobre un valor ficto o abstracto y que aun en materia de exportación, la pretendida noción teórica no permite apartarse del valor real de transacción siempre que este haya sido fijado como en una operación entre partes independientes. Manifestó que la Aduana no invocó ni probó los motivos que llevaron a la supuesta falta de idoneidad de los precios declarados en las exportaciones y que, en particular, aquélla se limitó a confrontar los valores declarados con los precios promedio detallados en el Informe Técnico 19. Se agravió de que el servicio aduanero haya acudido al método de valoración alternativo del inc. c) del art. 748 antes de demostrar que los precios declarados no constituían -eventualmente- una base idónea de valoración.
Entendió que tampoco el aludido informe técnico controvirtió que las exportaciones bajo estudio fueron pactadas en condiciones de mercado entre partes independientes. Amplió señalando que debió prevalecer el principio de neutralidad en materia de valoración, así como el respeto de los precios efectivamente concertados entre los sujetos intervinientes en las exportaciones máxime si estos son independientes y con independencia de que existan precios más bajos que otros declarados para mercadería idéntica. Sostuvo, por ende, que las diferencias de valor presuntamente detectadas por la Aduana no resultaron por sí solas fundamento válido para apartarse del precio concertado con otras partes independientes.
Se explayó sobre el método previsto en el inciso c) del artículo 748 para indicar que los precios a los que se refiere este método son precios que deben ser publicados con anterioridad al registro de la exportación para consumo que se analiza y por ende deben ser valores conocidos por los exportadores con anterioridad al registro de las exportaciones bajo estudio. También arguyó que para inclinarse por la elección del método del inciso c), el servicio aduanero debió, cosa que a su criterio no hizo: (i) seleccionar el método que más se adecúe al caso bajo análisis y, (ii) contemplar las particulares modalidades de la operación
Continuó su descargo indicando que los valores a los que arribó el servicio aduanero en el Informe Técnico 19 se limitaron a promediar valores documentados durante los años 2005 y 2006 dividiendo el año por trimestres a fin de respetar pretendidas cuestiones de estacionalidad; es decir se realizó, a su entender, una simple operación aritmética utilizando en los promedios: (i) operaciones entre empresas vinculadas; (ii) exportaciones a distintos destinos; (iii) operaciones con distintas condiciones de entrega; (iv) exportaciones realizadas por empresas con distinta capacidad operativa; (v) las operaciones cuestionadas; y, (vi) ventas de distintos volúmenes. O sea, la heterogeneidad de los elementos utilizados según argumentó, tornó no representativo el resultado obtenido (promedio) y al no haberse tomado en cuenta las modalidades inherentes a la exportación fue jurídicamente insuficiente. Por último, esgrimió las razones que, a su entender, demostraron que los precios de las exportaciones bajo análisis se ajustaron a la noción de valor imponible previsto en los arts. 735 y 742 del Código Aduanero. En el mismo sentido indicó que se trató de precios aceptables a los fines aduaneros formalizados entre un comprador y un vendedor independiente. Expresó que la Aduana no probó que se aplicaban alguno de los supuestos de vinculación del art. 15.4 del Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT y que sin perjuicio de que es la aduana la que tiene que probar la existencia de la vinculación, probará que no se encuentra

vinculada con el comprador del exterior así como que los costos de producción de los pellets de cáscara de soja en los términos del artículo 748 inc. f) resultaron genuinos y respetaron las previsiones del art. 735 del Código Aduanero. Ofreció prueba documental, pericial económica y contable e informativa. Planteó el Caso Federal, y la revocación de la resolución recurrida con costas a cargo de la Dirección General de Aduanas.

III.- Por su parte, la representación fiscal a fs. 32/37 contestó el traslado del recurso interpuesto por la actora y defendió la justicia del acto administrativo recurrido. Luego de hacer una negativa genérica, efectuó una reseña de los hechos indicando que los cargos se formularon contra exportaciones documentadas por la actora las cuales fueron objeto de una investigación de valor en uso de las facultades del artículo 748 del Código Aduanero. Indicó que los cargos fueron impugnados por la actora y dicho procedimiento concluyó con el dictado de la resolución que los confirmó y, por ende, rechazó la impugnación deducida.

Señaló que el accionar del servicio aduanero se ajustó estrictamente a la norma vigente que regula los métodos de valoración de las mercaderías de exportación, procediendo a transcribir la parte pertinente de algunos artículos del Código Aduanero. Entendió que la actora no probó el valor declarado y que el servicio aduanero prescindió del mismo y valoró la mercadería de acuerdo con los antecedentes de mercadería idéntica o similar. Citó jurisprudencia. Para finalizar, ofreció como prueba el expediente administrativo, solicitó el rechazo de la prueba ofrecida por la actora por resultar, a su juicio, inconducente y meramente dilatoria, hizo reserva del Caso Federal y solicitó la confirmación de la resolución con expresa imposición de costas a la actora.

IV.- A fs. 46 este Tribunal resolvió abrir la causa a prueba haciendo lugar a la prueba pericial económica y a la prueba informativa (puntos VII.2 y VII.4 del escrito de apelación) y no haciendo lugar a la prueba pericial contable (punto VII.3 del mismo escrito), decisión esta última consentida por la actora y firme.

A fs. 61 y 62 obra la contestación al oficio diligenciado a la Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina quien respondió cada uno de los cinco puntos formulados por la actora. Con relación a la pericial económica, el consultor técnico designado solicitó al servicio aduanero acompañar el listado de las operaciones que tuvo en cuenta a los fines de la elaboración de los promedios trimestrales utilizados en el Informe Técnico 19. La necesidad de tal pedido fue ratificada por la actora a fs. 80 indicando que el aludido informe no exhibió el universo de operaciones que tuvo en cuenta ni su detalle (exportador, país de destino, volumen, etc.). La solicitud se formuló vía oficio a cargo de la actora (reiterada a fs. 109 de estas actuaciones) y la contestación del servicio aduanero indicando que no existen los archivos de antecedentes de los informes técnicos elaborados por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación obra a fs. 106. Por último, a fs. 114/132 vta. consta el resultado de la pericial económica y a fs. 144/145 el pedido de excusación del Dr. Soria y la resolución que lo acepta.

A fs. 150 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “G”, que los pasa para alegar, a fs. 159. A fs. 171/195vta. obra el alegato de la actora y a fs. 196/199vta. El alegato del fisco nacional. A fs. 201 se pasan los autos a sentencia.

V.- Del relato de las partes surge que la controversia de autos se circunscribe a determinar si el precio pagado o por pagar declarado por la actora en cada una de las destinaciones de exportación bajo estudio constituye una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible para los tributos a la exportación. Y, de no ser este el caso, si el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero se ajusta a derecho.

VI.- Conforme surge del relato de la actora obrante en las actuaciones administrativas, el día 15 de

noviembre de 2011 la Dirección Regional Aduanera de Rosario de la Dirección General de Aduanas, publicó en el Boletín Oficial un listado de operaciones documentadas por la firma.
Esta notificación vino a dar cumplimiento con el punto 2.1.2.1 de la Resolución 620/99 que puntualmente se refiere a los ajustes de valor a que hubiere lugar de conformidad con lo expresado en el artículo 748 del Código Aduanero y si bien la publicación no obra agregada en las actuaciones administrativas, existe acuerdo entre las partes en relación a que la Aduana "formalizó el ajuste de valor practicado conforme el procedimiento previsto en la Resolución (AFIP) N° 620/1999" (fs. 31 de estas actuaciones).
Fue así como el servicio aduanero confeccionó "(...) un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos" lo que publicó por un día en el Boletín Oficial para conocimiento de la actora.
Fue a raíz de esta publicación que la actora se presentó ante el servicio aduanero y formuló un descargo para "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, en esencia, contiene argumentos similares a los de la apelación formulada ante este Tribunal.
Es por todo lo anterior que el tema traído a conocimiento de este Tribunal debe ser resuelto, básicamente, conforme a las normas del Código Aduanero que regulan la valoración de exportación.
VII.- En efecto, las normas de valoración para la exportación de mercaderías en la legislación argentina se encuentran en las disposiciones del Código Aduanero. Así, su art. 745 establece que para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo será el valor FOB, FOT o FOR -dependiendo del medio de transporte que se utilice-, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, como consecuencia de una venta al contado.
Específicamente, el valor imponible para las exportaciones se define como el 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. art. 735, art. 742 y art. 745). En los artículos subsiguientes (hasta el art. 750) se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto del valor imponible, como ser: el precio, la cantidad (art. 740), el tiempo (o momento de la valoración, definido en los arts. 'art. 726, art. 727 y art. 729), el lugar de entrega de la mercadería (art. 735 y art. 736) y el nivel comercial de las partes intervinientes en la venta (art. 741).
La lectura de la Exposición de Motivos de estos artículos hecha luz a la interpretación que ha de darse al concepto de valor imponible para las exportaciones; concepto que no surge de un único artículo sino del juego armonioso de todos ellos.
Al respecto, puede leerse en los comentarios al Capitulo Sexto del Título I de la Sección IX, párrafos 7 a 13 de la Exposición de Motivos, que las normas de valoración para exportaciones establecidas en el Código procuran:
a) establecer reglas objetivas, sobre bases claras y sencillas de fácil comprensión tanto para los exportadores como para el servicio aduanero (punto 7);
b) una sistematización de normas de valoración estables, para conocimiento y aplicación a las partes intervinientes en los negocios comerciales y de los funcionarios encargados de su aplicación (punto 10);
c) brindar una norma de valor imponible regida por reglas de valoración que verifiquen el "principio de neutralidad", entendido como aquél que no busca en forma directa la obtención de un mayor o menor ingreso fiscal, sino que deja librado al momento de fijarse las escalas de derechos la decisión final de los montos a tributar, esto es, el cumplimiento de los objetivos que indique la política más conveniente para

los intereses generales (puntos 11 y 12);
d) definir que dichas reglas giran en torno del valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro, de modo de asegurar que, si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial, se adecuará a la norma del valor imponible prevista en el art. 735 del ordenamiento (punto 13);
e) proveer una norma de valoración aplicable a todas las exportaciones definitivas, haya o no venta en cada caso particular (punto 17); y
f) facilitar su implementación, habilitando reglas que permitan la utilización, en la mayor medida posible, de la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta (punto 18).
En pocas palabras, la intención del legislador al estructurar el concepto de valor imponible para las exportaciones fue establecer reglas de valoración objetivas, claras y sencillas, que den previsibilidad a las partes, reconociendo como pilares los principios de neutralidad, de realidad económica y de universalidad.
De neutralidad, porque el valor imponible prescinde de temas de política tributaria -los que quedan librados a la esfera del nivel de arancel- y circunscribe su ámbito a la naturaleza comercial del proceso, constituyendo sólo un medio o instrumento que permite elaborar el cálculo aritmético del tributo (punto 11 de la Exposición de Motivos).
De realidad económica, porque busca el valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa, de modo que, si dicho valor real coincide con el precio, es éste el que deberá considerarse como valor imponible.
De universalidad, porque se aplica a todas y cada una de las exportaciones definitivas, con prescindencia de la forma jurídica que se adopte o del negocio subyacente.
VIII.- Sin embargo, para alcanzar una completa comprensión del alcance y profundidad del criterio de valoración que enunciamos, resulta imprescindible ponerlo en contexto, esto es, contrastarlo con los conceptos de "valor" que han surgido a lo largo de los años y han determinado la evolución de la forma de valoración en aduana de las importaciones en el marco de los acuerdos de organismos multilaterales, específicamente de la Organización de Naciones Unidades y de la Organización Mundial de Comercio.
Por su antigüedad, debe primero mencionarse el concepto de valoración "teórico", que encuentra su origen en la "Convención sobre el Valor en Aduana de las Mercaderías" o "Convención de Bruselas" de 1950, que definió el valor en aduana como el "precio normal", es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para esta mercadería, en el momento en que los derechos de aduana son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.
Esta noción teórica de valor se deja de lado en 1979 con la aprobación del Acuerdo para la aplicación del art. VII del GATT, que introduce la noción de valor "positiva" o "valor de transacción", definido como "el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación".
Es síntesis, la "noción positiva" considera que el valor de la mercadería es el precio pactado entre las partes en el caso individual, mientras que la "noción teórica" determina el valor sobre la base de un patrón ideal, según el cual cualquier comprador podría adquirir ese tipo de mercadería de un vendedor en ciertas condiciones ideales de mercado.

IX.- Del contraste del concepto de valor en aduana incluido en el Código Aduanero para las exportaciones -a la luz de la interpretación del punto 13 de la Exposición de Motivos con las nociones de valor positiva y teórica de los acuerdos
internacionales descriptas, es posible afirmar que la normativa argentina se inclina por valorizar a las exportaciones por su valor real o positivo en la medida que dicho valor imponible se corresponda con el que surgiere entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en una venta al contado -a igualdad de otras condiciones, que vendría a constituir una noción teórica de valor. Si este fuere el caso, es decir, si el valor positivo coincide con una dada definición teórica, el servicio aduanero debe tomar como valor imponible el valor de transacción; de lo contrario, la legislación lo habilita a apartarse. Y si bien el art. 735 tomado de forma aislada parece adoptar una noción teórica, la nota explicativa 13 de la Exposición de Motivos del Código Aduanero conduce a la conclusión expuesta.
Tal entendimiento se ve confirmado cuando se analiza el texto de otros artículos del Código, como ser el art. 747, que establece que la aduana debe aceptar como punto de partida el "precio pagado o por pagar", esto es, el de transacción o positivo; idea que se reafirma en los arts. 744, 746, 747 y 748 cuando se emplea en forma reiterada la expresión de un precio "realmente pagado o por pagar". La adopción de esta terminología expone, en última instancia, la influencia del Acuerdo del GATT en lo que se refiere a valoración en aduana -para importaciones- admitiendo, así, el criterio de la "noción positiva".
X.- En este punto resulta esencial comprender que el Código condiciona la aceptación del valor de transacción como valor imponible del derecho de exportación, a la verificación de que se trata de un precio equiparable a una compraventa al contado entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro (art. 735 y art. 745), bajo determinadas condiciones de cantidad, tiempo, lugar y nivel comercial.
Con relación al aspecto operativo, los arts. 746, 747 y 748 determinan, dentro de un razonable equilibrio, cuando un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio. Así, el art. 747 del Código Aduanero 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".
Entonces, debe el fisco cotejar el precio de transacción declarado con el valor resultante de aplicar alguno de los métodos que surgen de los incisos a) a c) del art. 748; si el resultado de tal comparación no arroja una diferencia sustancial, corresponde que el servicio aduanero tome dicho valor positivo como valor imponible, pero si no fuere ese el caso, podrá exigir que el exportador justifique su precio de transacción y, eventualmente, apartarse del mismo calculando el valor en aduana -valor teórico- según alguno de los métodos de valoración de los 7 incisos del art. 748 CA: precios corrientes (incisos a) a c)), determinados precios de venta de la mercadería que se exporte (incisos d) y f)), costo de producción (inciso e)) o base presunta (inciso g).
De lo antes expuesto, y recordando las nociones -positiva y teórica- enunciadas en los Considerandos VIII y IX puede concluirse que, conforme se desprende de los arts. 745 y 748 del Código, "el precio pagado o por pagar" dejará de tener preeminencia y, simultáneamente, la noción teórica comenzará a cobrar relevancia, cuando aquel precio resulte inadmisible en los términos del propio Código. Pese a ello, en estos

casos, la ley exige que los patrones de valor (básicamente individualizados en los métodos alternativos existentes en el art. 748) igualmente se adapten, en lo posible, a las modalidades inherentes a la exportación de que se tratare, lo que se pone de manifiesto en la última parte de cada uno de los incisos a), b), c), d), y e) del art. 748 (cfr. Barreira, Enrique "Las reglas de valoración aduanera de las mercaderías y las facultades del servicio aduanero para su determinación" Nota al Fallo "YPF S.A. (TF 27.508A) c/DGA", del 01/10/13 - Revista de Estudios Aduaneros, Sección Notas a Fallos - pág. 260-261).

XI.- Llegado a este punto surge imperioso comprender el objetivo perseguido por el legislador al estructurar este mecanismo de valoración, en el entendimiento que sólo así podrá evitarse caer en una desacertada interpretación simplista.

En ese orden, cuando dos particulares celebran entre si un negocio jurídico, de ordinario, debe estarse a lo convenido entre las partes. Esta aserción no tiene otro fundamento que el reconocimiento del principio de autonomía de la voluntad. Va de suyo, sin embargo, que cuando dicho negocio jurídico carece de sinceridad puede ser cuestionado por terceros afectados e, inclusive, por las propias partes del acto, en la medida que medien cuestiones de orden público.

En ese estado de cosas es significativo consignar que el ordenamiento jurídico dispone de diferentes umbrales para poder conmover la estabilidad del acto jurídico. Así, por ejemplo, en el ámbito penal, por su carácter fragmentario y de último recurso, será menester la acreditación del extremo de la falsedad o la discordancia más allá de toda duda razonable, y si se tratase de cuestionarlo en un ámbito civil, se aplicaría un parámetro de menor rigurosidad como es el estándar de la ponderación.

Sin embargo, en el ámbito del derecho público las exigencias son todavía menores. Una muestra inequívoca de lo comentado es la posibilidad que tienen los organismos administrativos con competencia para determinar la materia imponible, de recurrir al recurso de la realidad económica. Es que, en efecto, cuando las partes utilizan formas jurídicas que no son las habituales o existen sospechas fundadas de abuso de las formas (CSJN "Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. (TF 24.929-1) el DGI", sentencia del 31-10-2017) el ente fiscal, sin necesidad de impugnarlo, puede reencuadrarlo y subsumirlo en la norma impositiva aplicable.

En otras palabras, cuando el legislador aduanero en su art. 747 dice: "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 lomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c) ...", lo que está haciendo, en definitiva, es recoger pautas que limitan la discrecionalidad del organismo para la reconstrucción histórica del hecho concertado entre los privados, con independencia de su voluntad.

Es claro que, como ha tenido oportunidad de señalarlo reiteradamente este Tribunal, la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010, entre otros), o, en palabras de la Corte Suprema de los Estados Unidos, se trata de la sangre vital del Gobierno, cuya rápida y cierta disponibilidad constituye una necesidad imperiosa (Bull v United States, 295 US 247 (1935))

Resulta así de directo entendimiento que si el servicio aduanero determina que existe una diferencia notoria entre el precio pagado o por pagar del exportador respecto de los valores corrientes y resultantes de aplicar alguno de los criterios de los incisos a), b) o c) del art. 748, puede exigir a aquél que justifique su precio de transacción. Y, solamente si tal justificación no existiere o no tuviere la entidad necesaria para generar la convicción suficiente, y el fisco contara con antecedentes, éste podrá considerar a dicho precio pagado o por pagar como no aceptable como base idónea de valoración a los fines tributarios y procederá a determinar el valor imponible correcto utilizando para ello, como base de valoración, alguno de los

métodos enumerados en el art. 748, incisos a) a g), el que mejor se adecuare.

XII.- Las ideas hasta aquí expuestas pueden sintetizarse diciendo que, cuando los terceros ajenos a las partes de una transacción están interesados en los resultados de ésta, si bien deben respetar la libertad de contratación de quienes la celebran, están inclinados a desconocer sus términos, desconfiando de la sinceridad o genuinidad de la importancia económica que se exterioriza de ella. A fin de evitar conflictos surgidos de una exaltada desconfianza del Estado, la ley establece reglas de valoración que restringen las facultades discriminatorias de la administración en la fijación de la base imponible, de manera que el desconocimiento del precio obtenido en el marco del contrato y, por ende, el alejamiento del valor "positivo" tenga ciertos límites de "objetividad" y "neutralidad" (cfr. Barreira, op cit, pág. 259-260).

XIII.- Con lo que llevo dicho hasta aquí, y de cara a la resolución de la controversia objeto de autos, corresponde en primer lugar, evaluar la idoneidad del método de valor sustituto escogido por el servicio aduanero, inc. c del art. 748, para luego determinar si existe una notoria diferencia entre el precio declarado por la actora en cada una de las destinaciones bajo estudio y el método de valuación alternativo del inciso c) o en su defecto, el de los incisos a) y b) del art. 748 CA, que pudiera justificar un apartamiento del precio pagado o por pagar como valor imponible.

XIV.- En el caso de autos, y conforme surge del Informe Técnico 19, los ajustes a los precios declarados por la actora fueron establecidos sobre la base del inc. c) del art. 748 del Código Aduanero, que 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: (...) inc. c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para periodos ciertos y determinados resultante de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica, en su defecto de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación".

Lo anterior significa que el servicio aduanero consideró que el precio declarado en cada destinación analizada no constituía una base idónea de valoración y que, por ende, el precio pagado o por pagar debía ser sustituido a través de la utilización de un método alternativo.

Planteada así la cuestión resulta a mi criterio prioritario señalar que de los antecedentes administrativos parece deducirse que la única razón por la que el servicio aduanero desestimó los precios declarados por la actora como base idónea de valoración se encuentra en la presunta comparación entre todos y cada uno de los precios declarados con los que resultan del Informe Técnico 19; comparación de la que tendría que haber resultado que los precios declarados por la importadora fueran notoriamente inferiores al que otros vendedores vendieron mercaderías idénticas o similares a las de autos.

Sin embargo, antes de analizar si es posible realizar una comparación y de ser posible esta arroja o no diferencias notorias, me detendré en el método en si mismo, es decir, en determinar si los valores establecidos en el Informe Técnico 19 constituyen valores preestablecidos en los términos del inc. c) del art. 748.

En efecto, siguiendo a prestigiosa doctrina, podemos afirmar que "el inciso c) admite como base supletoria de valoración los promedios de precios considerados usuales de competencia de mercadería idéntica o, en su defecto similar. Estos promedios deben haber sido objeto de una publicación en los términos del articulo 7º del Decreto 618/1997, dado que la norma en comentario se refiere a los precios preestablecidos. Es necesario que la resolución determine el tiempo de duración de la disposición. Cabe acotar que estos

valores no deben confundirse con los oficiales a los que se refieren los articulos 734 y 751". Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine Código Aduanero Comentado TII página 782 Abeledo Perrot, 2011.

A poco que se analice el comentario anterior, y sin necesidad de ahondar en si estamos en presencia de precios usuales o en condiciones de competencia, surge el que a mi juicio es el primer valladar que impide considerar a los precios del Informe como los precios preestablecidos a los que se refiere el art. 748 inc. c).

Y ello es así porque solo con poner foco en un aspecto sustancial del comentario anterior, corresponde recordar que el art. 7 inc. c) del Decreto 618/1997 indica que "El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en las que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración. Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. En especial, podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: "[...] c) Determinación de promedios, coeficientes y demás indices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario".

Por lo tanto, coincido con la doctrina que indica que si bien "[...] los precios preestablecidos pueden ser determinados por una autoridad que no sea la Administración Federal de Impuestos. Claro que, si así sucediere, debe alojarlos- de todos modos-, una decisión de esa Administración Federal. En efecto, el artículo 8[1] del decreto 618/97 le confiere únicamente a ella, la facultad a dictar "normas obligatorias en relación a determinados promedios coeficientes y demás indices que sirvan para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación" Y dentro de estas normas se inscriben indudablemente, los precios preestablecidos" (Cf. Zolezzi, Daniel: "Valor de Exportación", Guía Práctica, Ediciones Iara S.A., 2019, página 188).

A mayor abundamiento cabe indicar que el art. 793 párrafo segundo del Código indica que "[...] la interpretación general, cuya modificación no puede aplicarse retroactivamente, no es la que proviene de cualquier funcionario aduanero, sino del propio administrador de la AFIP o de sus superiores jerárquicos, el secretario de Hacienda, el ministro de Economía o el PE nacional. Ello se explica porque, según lo dispuesto en los arts. 7º y 8º del decreto 618/1997, la atribución de impartir normas generales para la interpretación y aplicación de las leyes y los reglamentos aduaneros ha sido conferida al administrador federal y no es delegable por éste" (Cf. Alsina, Barreira, Basaldua, Cotter Moine, Ob. Cit., TII página 886, Abeledo Perrot, 2011) y que al momento en que fue documentada cada una de las destinaciones bajo estudio no se había publicado en el Boletín Oficial ninguna norma que estableciera precios preestablecidos en los términos del inc. c) del art. 748 para la mercadería de autos.

Por ello entiendo que los precios a los que arribó el servicio aduanero en el Informe Técnico 19 carecen de las formalidades y los requisitos requeridos por el Código Aduanero y el art. 7 del Decreto 618/1997 para erigirse como los precios preestablecidos a los que se refiere el inciso c) del art. 748 del aludido Código.

De hecho, el Informe Técnico 19 fue emitido en el mes de abril de 2009 para ser aplicado como "nuevos valores promedios" (fs. 28 de las actuaciones administrativas) a operaciones documentadas con anterioridad y nunca fue establecido por la autoridad a la que se refiere el art. 7 del Decreto 618/1997. Es decir, aun cuando eventualmente se superara el requisito de publicidad (lo cual a esta altura es dudoso), los valores preestablecidos regirían hacia el futuro y no en forma retroactiva (art. 793 del Código Aduanero).

Es más, el Informe Técnico 19, no puede ser equiparado a la normativa que debe regir por periodos ciertos

y determinados y a partir de su publicación en el Boletín Oficial; es decir, para el futuro. Tampoco a mi juicio el requisito de publicación se encuentra suplido por la notificación en el Boletín Oficial a la que se refiere la actora -y que no controvierte la contraparte- desde que la misma fue realizada por un día, tenía a la actora como destinataria directa y fue emitida en el marco de la Resolución 620/99.

Por todo lo expuesto entiendo que los valores contemplados en el Informe Técnico 19 no son los precios preestablecidos a los que se refiere el inc. c) del Código y por ende no cumplen con los requisitos para ser considerados como un método de sustitución del valor de transacción declarado.

Lo anterior me lleva a concluir que no existen precios preestablecidos en los términos del inc. c) del art. 748, para las mercaderías exportadas por la actora.

Concluido lo anterior, no resulta posible realizar ninguna comparación que arroje diferencias notorias o no porque no existen precios preestablecidos con los que confrontar los declarados por la actora en cada una de las destinaciones bajo estudio.

XV.- Descartado el método previsto en el inc. c) del art. 748 corresponde ahora analizar cuál de los previstos en los incs. a) o b) podría ser de aplicación.

Dado que la mercadería exportada por la actora se trata de mercadería que carece de cotización internacional conforme cita la actora y ratifica la Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina en respuesta al oficio librado en autos: "dado su carácter residual, los pellets de cáscara de soja no tienen cotización internacional. Tampoco el Ministerio de Agricultura publica precios de referencia" (fs. 62 de estas actuaciones), entiendo que tampoco es posible determinar el valor en aduana en base al inc. b) del art. 748.

Concluido lo anterior, no resulta posible realizar ninguna comparación que arroje diferencias notorias o no porque no existe cotización internacional con la que confrontar los precios declarados por la actora en cada una de las destinaciones bajo estudio.

XVI.- Descartados los incisos b) y c) del art. 748 queda ahora analizar la posible aplicación del inc. a) del mismo artículo.

Sin embargo, y tal como explicaré seguidamente, la orfandad probatoria que surge de las actuaciones administrativas me impide realizar la comparación que exige el método del inc. a) del art. 748.

En efecto, analizadas las actuaciones administrativas advierto que las destinaciones objeto de análisis están detalladas en cada una de las liquidaciones (cargos) confeccionados por la División Control ex post de la Aduana de San Lorenzo. Sin embargo, y tal como se puede apreciar de las mismas, el único dato concerniente a cada exportación está dado por el número del permiso, lo que la actora abonó en concepto de derechos de exportación y lo que debía abonar como consecuencia del ajuste de valor (fs. 33, 35, 37, 39, 41, 43, 45, 47, 49, 51, 53, 55, 57, 59, 61, 63, 65, 67 y 69 de las actuaciones administrativas que corren agregadas por cuerda). Esto significa que el servicio aduanero nunca adjuntó los permisos de embarque que la actora documentó y ni siquiera obra en autos un análisis comparativo entre cada una de las destinaciones de la actora y los precios indicados en Informe Técnico 19.

A mayor abundamiento, el Informe Técnico 19 obrante a fs. 27 y 28 solo indica la posición arancelaria de la mercadería 2302.50.00.000V (pellets de cáscara de soja) y que se refiere a valores documentados en el transcurso del año 2005 y primer semestre de 2006, pero no existe ningún elemento que permita corroborar cómo fueron confeccionados los promedios, cuál es la razón de estimar un precio trimestral y cuál es la variación del precio que motivó al servicio aduanero a inclinarse por estimar un promedio trimestral. Al mismo tiempo, al no constar la fecha de oficialización de las operaciones de la actora y al no estar agregados los permisos de embarque originales tanto de la actora como los de cada uno de los

antecedentes tomados en cuenta para conformar los precios trimestrales, no resulta posible realizar el análisis de comparabilidad que exige la norma de valor, y esta conclusión es válida tanto para el método del inc. a) como para el método del inc. c), ya que aun cuando los precios del Informe Técnico 19 pudieran considerarse como los precios preestablecidos, la ausencia de todo elemento que permita la comparabilidad con los precios declarados por la actora, torna inaplicables a los precios promedio del Informe Técnico como método del inc. a) o del inc. c).

En efecto, en el Informe Técnico 19 no se han identificado (ni se han acompañado), las destinaciones de exportación de mercaderías idénticas y/o similares que pudieran brindarme elementos de juicio razonables para determinar si los precios declarados por la actora son, en comparación con esos supuestos antecedentes, sustancialmente inferiores. Esta orfandad probatoria se observa también en que el servicio aduanero nada ha dicho sobre la forma en que ha obtenido los precios promedio que cita en el Informe ni qué destinaciones individualmente consideradas se han tenido en cuenta para la formación de los aludidos precios.

En definitiva, ni de las operaciones de la actora ni de las que se utilizaron para formar los precios promedio existe ningún detalle ni se han tomado precauciones mínimas para incorporar en las actuaciones administrativas los antecedentes que hubieran permitido, aun descartando la base de sustitución del art. 748 inc. c) realizar la comparación a la que alude el inc. a).

Todo lo anterior me lleva a concluir que al valorar la mercadería exportada de la forma en que lo hizo, el servicio aduanero incumplió el principio de neutralidad en virtud del cual debe evitarse que la valoración en aduana se transforme en un mecanismo de mayor recaudación en concepto de derechos aduaneros.

Por todo lo expuesto, carezco de cualquier elemento que me permita verificar qué otras circunstancias particulares debieron ser tomadas a los fines de una comparabilidad.

Esta ausencia probatoria ha impedido a este Tribunal, por ejemplo, verificar si los precios de la mercadería bajo análisis son variables según las fechas o si existen precios sustancialmente superiores a los consignados por la actora en las operaciones bajo análisis y/o si estos resultan similares y/o inferiores a aquellos. Dicha ausencia impidió también la realización de un análisis comparativo en función del país de destino, cantidad, calidad, fechas, modalidades de comercialización y habitualidad entre los permisos de embarque analizados y los antecedentes tomados por el servicio aduanero para confeccionar los precios promedio los cuales, de existir, deberían haber sido individualmente consignados y eventualmente ser utilizados no ya como parte del método sustitutivo del inciso c) sino, quizás, en el marco del inc. a) del art. 748.

A fin de justificar el ajuste efectuado, el servicio aduanero debió adjuntar los permisos de embarque, es decir la documentación aduanera pertinente no solo de la actora sino también de los antecedentes de mercadería idéntica o similar en su poder de la cual debían surgir 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.

Por ende, frente a la imposibilidad de realizar un análisis comparativo entre las operaciones de la actora y los antecedentes de mercadería idéntica y/o similar en los términos del art. 748 inc. a) y descartada la aplicación de los incs. b) y c) del mismo artículo por las consideraciones desarrolladas, resulta imposible a mi juicio determinar si se registró o no una notoria diferencia entre los precios declarados por la actora en comparación con el precio corriente correspondiente al criterio de valuación del inciso a) del art. 748,

razón por la cual, no corresponde un apartamiento del precio pagado o por pagarse informado por la recurrente como valor imponible en cada una de las operaciones de exportación sometidas a ajuste.

XVII.- Por lo antes expuesto, y por las constancias obrantes en autos no surge que el apartamiento del precio pagado o por pagar declarado por la actora, se ajuste a derecho. Por la forma en la que resuelvo, corresponde que las costas sean impuestas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**
1) Revocar la Resolución Nº 825/2014 (AD SALO) dictada en el trámite de las Actuaciones SIGEA Nº 13289-27250-2011, dejando sin efecto los cargos N°s 1932 a 1938 y 1942 a 1953.
2) Con costas a la demandada.

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 Nº 825/2014 (AD SALO) dictada en el trámite de las Actuaciones SIGEA Nº 13289-27250-2011, dejando sin efecto los cargos N°s 1932 a 1938 y 1942 a 1953.
2) Con costas a la demandada.

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

1 Se trata del art. 7. Se indicó art. 8 por ser cita textual del autor.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.19 09:17:29 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: 2024.03.19 11:53:29 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: 2024.03.19 13:08:16 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: 2024.03.19 13:09:01 -03:00