Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128824371-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 39.144-A;IDALTEK S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"IDALTEK S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, **Expediente N° 39.144-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso:</u> Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 21 /2018 (DI VACD), dictada por el Director a cargo de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en la actuación SIGEA Nº 18017-28-2016, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora respecto de los cargos VE Nros. 419 a 427-inclusive-todos ellos del año 2016, formulados por los ajustes de valor promovidos en virtud de los permisos de embarque Nros. 15092EC01008352Y, 15092EC01008359V, 15092EC01008367U, 15092EC01010268N, 15092EC01010272X, 15092EC07000019N, 15092EC07000020F y 15092EC07000021G.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 13/19 la actora se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación. Inicialmente, relata los antecedentes de la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer término, explica que la Aduana no tuvo en cuenta que el producto se trataba de un "Speciality" y no de un "Commodity" y que la semilla de chía exportada poseía una calidad inferior a la exportada mundialmente, en razón de los problemas climáticos sufridos en el norte argentino. Agrega que se requirió a la DGA información relativa a los datos objetivos de comparabilidad utilizados en las destinaciones empleadas por la DGA, sin haber obtenido respuesta. Explica que la calidad de la mercadería era notoriamente inferior, por contar con un contenido oleico por debajo de los niveles que corresponden a una semilla desarrollada con un clima y régimen de lluvias óptimo. Manifiesta que las comparaciones que dieron origen al ajuste de valor se sustentaron en meros listados de operaciones comerciales que no reflejaban ninguna similitud entre sí, carentes de datos objetivos que rodean a las exportaciones de chía,

tales como el destino, valor de producción, variación de calidad, etc. Recalca que los antecedentes incluidos en el Informe Técnico N° 3/2016 no fueron incluidos. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 24/29 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Relata los antecedentes del caso y efectúa una negativa general. Se opone a la nulidad opuesta por la actora y cita jurisprudencia. Sostiene que el exportador tuvo la oportunidad de aportar los elementos necesarios para sostener los valores declarados, sin que haya probado de forma contundente sus dichos. Reseña las disposiciones del C.A. que entiende aplicables. Recuerda que el art. 748 del C.A. establece que cuando el precio pagado o por pagar no constituya una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo. Añade que el análisis de valor declarado se enmarca en la noción "teórica" que habilita a la Aduana a tener una mayor flexibilidad al momento de descartar el precio de la factura y elegir el método de valoración más adecuado. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA Nº 18017-28-2016 se inician a fs. 1/66 con las copias de las operaciones en trato y de los cargos formulados. Asimismo, se agregan constancias de las respectivas notificaciones e impugnaciones. A fs. 67/69 se agrega el Informe Técnico N° 6/2016 (SE CLSU). A fs. 140 luce la Nota N° 140/2017, de la División de Valoración y Comprobación Documental, que tiene por deducida la impugnación. A fs. 147/253 la actora efectúa una presentación, adjunta documental y requiere que se agreguen los antecedentes. A fs. 255/262 se incluye la Nota N° 45/17 (SE CLSU). A fs. 273/286 se incorpora el Informe Técnico N° 3/2016 (SE CLSU). A fs. 288/296 se dicta la resolución aquí apelada, notificada a fs. 297. A fs. 298/299 la actora da cuenta del recurso interpuesto y adjunta formulario F4.

V.- En fecha 08/11/2018 se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 17/11/2025 se elevó la causa a la Sala "G" (PV-2025-127865803-APN-VOCXXI#TFN) y, finalmente, en la misma fecha pasaron a sentencia (IF-2025-127862032-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- 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 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 -arts. 735 y 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.

VII.- 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"*.

VIII.- Que surge de lo hasta aquí 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).

IX.- Que no se encuentra controvertido en autos que la Aduana pretende sostener un ajuste de valor fundado en el inciso a) del art. 748 del C.A.

A esos fines, se basa-sustancialmente-en dos informes técnicos: N° 3/2016 (SE CLSU) y N° 6/2016 (SE CLSU) adjuntos a fs. 67/69 y 273/286 de las actuaciones administrativas.

Tampoco está cuestionado que (conf. fs. 276 de las act. adm.) los precios tomados para valorar la mercadería-semillas de chía-surgen de permisos de embarque de mercadería tomada como "idéntica o similar".

Es preciso aclarar que, a los fines de aplicar el ajuste derivado del inc. a) del art. 748 del C.A., se tuvieron en consideración los porcentajes de ajuste determinados en el cuadro de fs. 280 de las act. adm.

Los valores considerados también fueron incluidos en la Nota N° 45/17 (SE CLSU) que remite al Informe Técnico N° 3, ya citado.

X.- Ahora bien, a los efectos de analizar si el ajuste de valor de autos resulta ajustado a derecho, cabe tener presente que los valores que la Aduana tuvo en cuenta para formular los cargos impugnados en autos responden-como la propia autoridad aduanera reconoce-a una **"media aritmética"** (Anexo III, fs. 282/285) calculada en base a promedios que se vuelcan en un "cuadro comparativo de valores aceptados" para las semillas de chía orgánica e inorgánica, con diferentes alícuotas de derechos de exportación (para el período 2011-2015) calculado de forma cuatrimestral.

En cuanto a dicho proceder, opino que resulta aplicable al presente caso la jurisprudencia sentada en el caso **"LARTIRIGOYEN y CIA. S.A. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/APELACIÓN" EX-2020-07411475-- APN-SGASAD#TFN**, de fecha 01/07/2021, en el cual la Sala "E" de este tribunal opinó, por unanimidad, que: *"Los precios promedio elaborados por la demandada: (a) carecen de información de respaldo respecto a si fueron fijados entre compradores y vendedores independientes; (b) se apartan de la pauta temporal del art. 735 al promediarse en una dispersión de cuatro meses, mientras que la norma establece los momentos legales de la exportación como parámetro temporal para una eventual comparación de precios o valores; (c) carecen \ de información de respaldo sobre si son propios de ventas al contado, obviando la incompatibilidad conceptual que existe entre un precio promedio y el precio de una venta al contado -que se exige legalmente como parámetro de comparación-. De lo anterior surge la exigencia que las comparaciones de precios sean operación contra operación, y no contra precios promedio."*

"En la misma línea, la comparación de precios operación por operación -que implica respetar cierta contemporaneidad entre los comparables- surge del método del art. 748 inc. a) del CA invocado por la Aduana, extremo que resulta también incompatible con una comparación entre precios promedio cuatrimestrales. Los precios promedios que fundan el ajuste no reparan, a su vez, en las modalidades inherentes a la exportación exigidas por el mismo inc. a): no hay precisiones, en los precios dispersados temporalmente a lo largo de cuatro meses, sobre: el destino de las exportaciones (mercados diferentes a los de destino de los precios objetados, conforme alega la actora a lo largo del expediente, ver fs. 114; 351vta./352 de las act. adm.); momento de la fijación de los precios (se trata de productos agrícolas, con ventas cuyos precios pueden ser muy anteriores al embarque), volúmenes, logística, etc."

Dicho precedente posee una plataforma fáctica resulta similar al caso de autos, donde-como ya se dijo-se promovió un ajuste en base a valores obtenidos de comparaciones entre diferentes operaciones, de forma cuatrimestral.

XI.- Otro aspecto a considerar es que las **facultades discrecionales** de la Aduana aplicables a los ajustes de valor en exportación no resultan ilimitadas, sino que deben ser ejercidas bajo el estricto apego a los principios de juridicidad, razonabilidad y bajo las reglas y principios propios del derecho aduanero.

También es pertinente señalar que el precedente referenciado en el considerando precedente **fue confirmado por la Sala V de la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, cuyos argumentos-con cita de destacada doctrina- hago propios, al interpretar que el art. 748 inc. a) del C.A. no habilita al Fisco *"…a comparar el valor declarado con alguna media elaborada a partir de otros despachos aprobados, sino a confrontarlo con los de otras exportaciones de mercaderías comparables. La comparación por este método –escogido por el propio servicio aduanero- exige el cotejo del precio declarado con los valores documentados de otros despachos, no cuestionados por la aduana (Alsina, Barreira, Basaldúa Cotter Moine & Vidal Albarracín, "Código Aduanero Comentado", Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, Tomo II, p. 781; Cotter, J.P., Derecho Aduanero, Buenos Aires, abeledo Perrot, 2014, T. I, p. 661/2). La elaboración de medias para conformar valores referenciales sólo puede ser empleada para la detección preliminar de los casos que ameriten un estudio de valor, pero no es admisible que se los sustituya directamente por el valor declarado (Cotter, op. cit., p. 664; y, e.g., RG AFIP 4710 /2020)."* (CNCAF, Sala V, LARTIRIGOYEN Y CIA SA (TF 7411475-A) C/ DGA S /recurso

directo de organismo externo, 14/05/2024)

XII.- Que es atinente recordar que el art. 748 del C.A., en lo que aquí concierne, determina que *"Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo, en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare 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 destacar que los ajustes previstos en el art. 748, incs. a), b) y c) del CA 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".

XIII.- Si bien lo hasta aquí expuesto resultaría suficiente para revocar el acto apelado, también debe señalarse que las operaciones a las que alude la Aduana, que fueran objeto del presente ajuste, no fueron acompañadas ni en sede administrativa ni ante esta instancia.

Aquella circunstancia priva a la recurrente y a este Tribunal de poder efectuar cualquier tipo de comparación con los elementos sustanciales que surgen de los despachos.

Más aún, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que tanto la actora como la autoridad aduanera en más de una oportunidad (Dirección de Valoración y Comprobación Documental-SDG CAD) como la recurrente (a través de una medida para mejor proveer) solicitaron la agregación de los antecedentes que se emplearon para sustentar los cargos formulados (fs. 254 y 269/270 y 271/272), no habiendo sido desplegada conducta alguna a esos fines por parte de la autoridad.

En lo que respecta a dichos antecedentes que justificarían los ajustes efectuados, el suscripto entiende que **el servicio aduanero debió haber adjuntado la documentación aduanera pertinente**, es decir los permisos de embarque correspondientes a las aludidas operaciones, para dar pleno cumplimiento a las condiciones exigidas en el art. 748 del C.A y en la Res. 620/99 (AFIP).

XIV.- La información que resulta de los listados de operaciones mencionadas en los informes técnicos no resulta suficiente para efectuar un cotejo de todos los datos necesarios para evaluar la pertinencia del ajuste, si bien del estudio de tal detalle se puede conocer la fecha de oficialización, la cantidad de mercadería objeto de cada operación y el precio unitario en cada caso, no se pueden cotejar los datos mencionados con las facturas comerciales respaldatorias que habrían antecedido las operaciones referidas. Tampoco puede conocerse la descripción exacta de la mercadería, circunstancia ésta determinante a la hora de decidir sobre la pertinencia del ajuste.

Como se ve, en las planillas mencionadas no es posible determinar si la mercadería que allí se describe es la misma que los permisos de embarque que originaron los cargos formulados. No se ve una "declaración de la mercadería" tal como podría surgir de los originales de las destinaciones para poder efectuar la valoración, de conformidad con el art. 748 apartado a) del C.A.

XV.- Que, consecuentemente, los antecedentes tomados en cuenta por el servicio aduanero para efectuar los ajustes de valor no constituyen, razonablemente, antecedentes comparables y fundamento suficiente que permitan justificar los ajustes de valor en trato, ni permiten la realización por parte de este organismo de un análisis adecuado a fin de determinar si los mismos resultan ajustados a derecho.

Que, en este sentido se ha pronunciado esta Sala ("VERÓNICA S.A.C.I.A.F. e I. s/ recurso de apelación" TF N° 28.552-A, "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A s/ recurso de apelación" TF N° 23.766-A), y otras Salas de este Tribunal: *"Que no obstante la afirmación efectuada en el informe técnico n° 221/2005 (SE FVEX), respecto a que se utilizaron antecedentes obrantes en esa sección de exportaciones de mercadería idéntica o similar para dar sustento al ajuste del valor practicado, si bien se han indicado los nros. de los PE, no se han acompañado ni se ha detallado el objeto de esas operaciones, lo que impide analizar si son referentes idóneos para su comparación."* (Expofrut S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación TF N° 22.819-A Sala "F").

XVI.- Finalmente, en lo que hace a la aludida "calidad" inferior de la mercadería como circunstancia que justificaría el menor precio, si bien constituye un hecho controvertido en autos, por la forma en la que se resuelve la presente y en atención a las circunstancias en las que se desplegó el ajuste, ya descriptas, resulta innecesario su abordaje en la presente.

XVII.- Por todo lo expuesto, no cabe más que revocar la resolución apelada y, por ende, los cargos formulados, con costas a cargo del Fisco.

Por ello, VOTO POR:

1).- REVOCAR la Resolución N° 21 /2018 (DI VACD), dictada por el Director a cargo de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en la actuación SIGEA Nº 18017-28-2016, y, por ende, los cargos Nros. VE 419 a 427-inclusive-todos ellos del año 2016.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud de los votos que anteceden, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1).- REVOCAR la Resolución N° 21 /2018 (DI VACD), dictada por el Director a cargo de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental, en la actuación SIGEA Nº 18017-28-2016, y, por ende, los cargos Nros. VE 419 a 427-inclusive-todos ellos del año 2016.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.19 14:55:18 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: 2025.11.19 15:17:59 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: 2025.11.19 16:13:46 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.19 16:14:22 -03:00