Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-51569276-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-38691820- -APN-SGASAD#TFN; MOLFINO HERMANOS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (subrogante en la Vocalía de la 14a. Nominación) a fin de resolver en los autos caratulados: **"MOLFINO HERMANOS S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", EX-2022-38691820- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que mediante RE-2022-38690083-APN-SGASAD#TFN del 21.04.22, la firma recurrente interpone recurso de apelación contra la resolución 85/2022 (AD SAFE) dictada en la actuación SIGEA 13289-40047-2013, que rechaza la impugnación interpuesta contra los cargos -por ajuste de valor- 2, 3, 4 y 5 de 2013; de la resolución apelada surge que los cargos responden a los permisos de embarque ("PE") 08062EC01000606H, 08062EC01000605G, 08062EC01000604F y 08062EC01000603E. Manifiesta que se dedica a la producción de variedades de productos lácteos y que en el año 2008 documentó la exportación de queso "reggianito block" (p.a. NCM 0406.90.10.190J) con destino a Estados Unidos, con la intervención de las aduanas de Campana, Rosario y Santa Fe. Explica que el precio se pactó en condiciones de libre competencia, sin que influyera la vinculación existente con los compradores. Señala que luego del libramiento, la Dirección Regional Aduanera La Plata emitió un informe según el cual el precio declarado en el Permiso de Embarque ("PE") 08008EC01006138N estaba influido por la vinculación, por lo que el Departamento Gestión Estratégica de Valor formuló un ajuste del 12,87% a todas las exportaciones del año 2008 de conformidad con el art. 748, inc. a) del Código Aduanero (en adelante "CA). Sostiene que el servicio aduanero se basó en antecedentes de mercadería idéntica o similar competitiva que se apartarían "considerablemente" del precio declarado por la recurrente, por cuanto la vinculación habría influido en el precio; determinó el presunto perjuicio fiscal. Agrega que los cargos se formularon sin que hubiera una intimación previa a la exportadora para que aportara la documentación respaldatoria del precio declarado, ni acompañó la Aduana los antecedentes utilizados como referencia. Afirma que, al impugnar, solicitó la agregación de las carpetas de los PE objetados y de los comparables, aunque la Aduana desestimó estos últimos y rechazó el recurso de revocatoria planteado contra tal decisión. Hace referencia al recurso de amparo que inició por la demora de la aduana en el trámite de la impugnación, el cual se resolvió con la resolución que aquí se apela. Reitera que el ajuste se basa en un reporte de Oracle Discoverer que arroja las exportaciones realizadas por la recurrente con empresas vinculadas y con otros compradores y determina el porcentaje de ajuste por la comparación entre los dos valores promedio de cada uno, sin que exista un análisis técnico o jurídico de los argumentos expuestos en la impugnación. Sostiene que los cargos son nulos por

falta de causa y motivación y por la omisión del procedimiento para su emisión. Cita la ley de Procedimientos Administrativos, la RG AFIP 620/99, doctrina y jurisprudencia. Con relación al valor declarado, afirma que éste se ajusta a los arts. 735 y s.s. del CA. Explica que la oferta de la leche (materia prima) varía en cuanto a su estacionalidad y al proceso de maduración de los quesos, por lo que las operaciones se concretan de acuerdo a un precio concertado y en embarques periódicos y, eventualmente, con descuentos por cantidad. Observa que la comparación de las exportaciones de Molfino con otros compradores debe realizarse con productos con un alto grado de comparabilidad en cuanto al destino, nivel comercial, períodos, volumen y riesgos, entre otros factores. Sostiene que los precios pactados simultáneamente con compañías vinculadas son análogos a los de las operaciones con compañías no vinculadas, por lo que constituyen el precio que razonablemente cualquier vendedor podría percibir por entregar la misma mercadería exportada. Realiza cuadros comparativos de los volúmenes exportados por la recurrente y por otros exportadores. Se refiere a la correcta aplicación del art. 748 del CA que solo procede cuando el precio declarado no resulte una base idónea de valoración. Agrega que la vinculación existente entre comprador y vendedor no constituye motivo suficiente para no aceptar el precio pagado o por pagar. Señala que la Aduana se apartó del valor declarado sin examinar las circunstancias de la exportación por parte de la actora, que no son comparables con otros exportadores en cuanto a los volúmenes vendidos a empresas y consumidores finales. Cita la Exposición de Motivos del Código Aduanero y jurisprudencia. Se opone a las resoluciones que establecen las tasas de los intereses resarcitorios de la deuda determinada en dólares estadounidenses, en tanto los considera abusivos y contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia e implican la actualización de la deuda, prohibida por las leyes 23.928 y 25.561. Cita el precedente de la Corte Suprema (“CSJN”) en la causa “Cencosud” y afirma que la deuda debe convertirse a pesos al tipo de cambio vigente del día anterior del pago. Se refiere a los precedentes de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que determinaron la tasa aplicable a las deudas en dólares y demás jurisprudencia que hace a su derecho. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, confiere autorizaciones y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que mediante IF-2022-96427538-APN-DTD#JGM del 13.09.22 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la reseña de los hechos y la negativa genérica de rigor, se opone a la nulidad planteada por la firma recurrente, pues no indica cuales son las defensas de que se vio privada ni que exista un perjuicio concreto al derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Sostiene que el estudio de valor se basó en las operaciones de exportación indicadas en las planillas adjuntas y que fueron obtenidas de las bases de datos del Sistema Informático Malvina (SIM), de las cuales surgen las condiciones particulares de cada operación. Afirma que la actora tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa durante el transcurso de la investigación. Cita doctrina y jurisprudencia. Manifiesta que cuando se trata de un ajuste de valor derivado de una vinculación que afecta al precio pagado, no corresponde la publicación del pre-ajuste en el Boletín Oficial ni la agregación de los permisos de embarque ni sus comparativos. Reitera que la actora formó parte del procedimiento de investigación y suministró la documentación e información requerida por la aduana, por lo que el recurrente invoca la nulidad por la nulidad misma. Cita el Código Civil y Comercial de la Nación y doctrina aplicable. Afirma que la nulidad pretendida configura un claro abuso del derecho en tanto la actora no aclara como vio afectado tal derecho. Respecto a la procedencia del ajuste, sostiene que la Sección IX, Título I, arts. 724 a 760 receptan la noción teórica de valor de Bruselas, a fin de determinar la base de tributación. Transcribe los arts. 735, 745, 747 y 748 del CA que regulan la facultad de la aduana de aceptar o no el precio pagado o por pagar. Cita jurisprudencia. Explica que cuando la vinculación influye en el precio declarado, el servicio aduanero inicia el estudio de valor correspondiente. Agrega que, en autos, los datos de operaciones comparables de la misma posición arancelaria fueron obtenidos del sistema informático Oracle Discoverer Plus, de los cuales se observa que los precios declarados por la actora se encuentran influidos por la vinculación con su cliente del exterior, por lo que se desestimó el precio pagado como base idónea de valoración. Cita jurisprudencia. Considera que la diferencia existente con el valor declarado es contundente y que la recurrente debería haber aportado prueba que permita desvirtuar el ajuste. Afirma que el *onus probandi* recae sobre la actora y que no hay documentación que permita respaldar a los precios declarados. Cita jurisprudencia. Con relación al tipo de moneda, se refiere al precedente de la CSJN en la causa “Volkswagen S.A. (TF 22.179-A)” y sostiene que los tributos deben ser calculados en dólares hasta el momento de su efectivo pago y sobre ellos se calculan los intereses previstos por el art. 794 del CA. Considera que la intención del legislador es la de mantener la tributación aduanera en dólares y la aplicación del tipo de cambio vigente al momento en

que se efectúe el pago (ley 23.905) y, por otro lado, prohibir la indexación de deudas en moneda nacional (ley 23.928). Agrega que, en caso de no tomarse el tipo de cambio del día anterior al pago, la deuda quedaría licuada por el mero transcurso del tiempo y cita la RG 3271/2012. Con respecto a la tasa de interés, cita los arts. 794 a 796 del CA y jurisprudencia. Afirma que el recurrente no logra demostrar fehacientemente que los reclamos son abusivos ni la imposibilidad patrimonial de realizar el depósito en garantía en los términos del art. 796 del CA, a fin de hacer cesar el curso de los intereses durante la sustanciación del trámite en sede aduanera. Enumera las resoluciones de intereses que considera aplicables y cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se confirma la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III. Que la actuación 13289-40047-2013 se inicia a fs. 1/10 con el recurso de impugnación interpuesto por la firma MOLFINO HNOS. S.A. contra los cargos 2, 3, 4 y 5 de 2013 respecto de los permisos de embarque 08062EC01000606H, 08062EC01000605G, 08062EC01000604F y 08062EC01000603E. Se agrega el alcance 12645-36/2009/3. A fs. 12ref. obra la nota 873/13 (DV EMVI) de la División Empresas Vinculadas correspondiente al estudio de valor conforme los anexos I, II, III de fs. 13ref/21ref., anexos A, B y C de fs. 22ref./27ref. y notas 815/13 (DV EMVI) de fs. 28ref./31ref. y 816/13 (DV EMVI) de fs. 32ref./33ref. A fs. 35/38 se agregan los cargos 2, 3, 4 y 5 de 2013, notificados el 18.10.13 (fs. 40). A fs. 42 se agregan, en sobre, las destinaciones respecto de las cuales se practicaron los cargos, las que obran agregadas al alcance 13289-40047-2013/2. Se agrega el alcance 13289-42293-2013. A fs. 50ref. se agrega la certificación contable de la recurrente. A fs. 53 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 55 se tiene por cerrado el periodo probatorio y se corre traslado para alegar. Se agrega el alcance 13289-40047-2013/1. A fs. 57ref./58ref. la firma alega. A fs. 68 se ordena como medida para mejor proveer la agregación de los reportes del Sistema Informático Malvina respecto de las destinaciones e ítems detallados a fs. 17, lo que se agrega a fs. 69/106. A fs. 107 se emite el dictamen jurídico 121/2016 (AD SAFE). Se agrega el alcance 13289-40047-2013/3. A fs. 111ref./112ref. la actora solicita pronto despacho. Obra a agregado a fs. 122/124 la Nota 145/18 (DE ASJN), a fs. 126/137 copia de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación en el expte. 33.535-A, a fs. 138/139 la Instrucción General 4/17 (DG ADUA) y a fs. 140/144 la IG-2019-2-E-AFIP-AGDDUA. A fs. 145/149 se emite el dictamen jurídico 26/2019 (AD SAFE). A fs. 157/160 obra agregada la sentencia dictada el 22.03.22 en el expte. 17159/2021 (Molfino Hermanos SA (TF 72845708-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo) por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala II-. A fs. 162/168 se dicta la resolución 85/2022 (AD SAFE) que se apela en autos.

IV. El 08.05.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

VI. Que corresponde resolver en autos acerca de la procedencia de los cargos 2, 3, 4 y 5 de 2013 formulados respecto de la firma MOLFINO HNOS. S.A., con relación a los permisos de embarque 08062EC01000606H, 08062EC01000605G, 08062EC01000604F y 08062EC01000603E oficializados ante la Aduana de Santa Fe.

Que, según resulta de autos, la firma MOLFINO HNOS S.A. documentó la exportación a consumo con destino a Estados Unidos, de productos lácteos de la posición arancelaria (“PA”) 0406.90.10.990C *“QUESO Y REQUESON -Los demás quesos -Con un contenido de humedad inferior al 36,0% en peso (pasta dura) -En envases inmediatos de contenido neto superior a 8 kg -Los demás Los demás”*.

Que la nota 815/13 (DV EMVI) de la División Empresas Vinculadas, obrante a fs. 29ref. de las actuaciones administrativas, señala que a partir del informe técnico 203/2009 (SE FVEX) de la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la Dirección Regional Aduanera La Plata, se puede observar que el valor de U$S 4,75/kilogramo declarado en el PE 08008EC01006138N -tomado como referencia para el estudio de valor- *“estaría influido por la vinculación comercial existente entre la firma exportadora MOLFINO HNOS. S.A. de Argentina, y la firma compradora SAPUTO CHEESE USA INC. de EEUU ...”*. Agrega que “*... la Nota Externa N° 63/07 establece a partir del 07/09/07, un Valor Referencial de U$S 5,643 por Kilo para la mercadería de la posición arancelaria en estudio (0406.90.10.990C)”*. *“Asimismo, con fecha 05/09/2008 se publicó en el B.O. la Nota Externa N° 74/08, donde se establece… un valor de U$S 5,90/kg”*.

Que el informe técnico advierte que *"... los precios declarados por Molfino Hnos. S.A., son sustancialmente inferiores a los precios documentados por otros exportadores para la misma mercadería, con idéntico destino. En base a lo expuesto, esta instancia considera que los precios declarados por Molfino Hnos. S.A., se encuentran influidos por la vinculación con su cliente del exterior, por lo cual, en sintonía con lo dispuesto Art. 746, segundo párrafo, se procede a desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración."* Por tal motivo, el área de valoración procedió a aplicar el método previsto por el art. 748, inc. a) del CA realizando el análisis comparativo del total de las operaciones efectuadas por Molfino Hnos. S.A. en el período 2008 a Estados Unidos (anexo I) y con las operaciones de terceros exportadores de mercadería idéntica o similar documentada bajo la misma posición arancelaria y destino (anexo II).

Que, de acuerdo a los resultados obtenidos, el informe de valor concluye que *"… surge un Valor FOB Promedio de exportación para la firma MOLFINO HNOS. S.A. de U$S 4,88/Kg. (Valor en aduana unitario prom. U$S 4,65) durante el período 2008 y, para el resto de los exportadores un valor FOB promedio de u$s 5,51/Kg. para mismo período, considerando estos precios FOB promedios de mercadería idéntica o similar, como base de valoración (Art. 748 – inc. a)"* y determinó un ajuste del 12,87% por la incidencia de la vinculación en las exportaciones documentadas en el año 2008 (anexo III y anexo C -aduana de Santa Fe-).

Que este informe fue ratificado por la nota 816/13 (DV EMVI) de la División Empresas Vinculadas y el Departamento Gestión Estratégica de Valor que dispuso *"a) Ajustar en forma positiva los valores F.O.B. documentados por la empresa MOLFINO HNOS S.A., en sus exportaciones de QUESO y REQUESON -posición arancelaria 0406.90.10.990C, con destino a EE.UU, documentadas en el año 2008, en el siguiente guarismo: Año 2008 = 12,87% sobre F.O.B.; b) Como consecuencia del ajuste que se propicia (las áreas de valoración de las diferentes Regiones Aduaneras y a su momento las Aduanas de Registro de las destinaciones de exportación involucrados en el estudio de valor – Nota N° 815/13 (DV EMVI), deberán cumplimentar los procedimientos previstos en el Anexo II de la Resolución 620/99 (AFIP) y formular los cargos que corresponden"*, determinando un monto aproximado de U$S 80.519 por diferencia de tributos.

VII. Que en materia de valoración de exportación son aplicables las normas previstas por el Título II, Sección IX del Código Aduanero (Tributos regidos por la legislación aduanera), que adoptan la noción teórica del valor de exportación.

Que, a fin de determinar el valor imponible en exportación, el art. 735 del CA dispone 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 en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 726, 727 o 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado."*

Que, no obstante, el servicio aduanero tiene facultades para desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración cuando la vinculación incidiera en aquel (art. 746), en cuyo caso, se aplican los métodos previstos por el art. 748 del CA.

Que, en la especie, el servicio aduanero practicó el ajuste mediante el procedimiento establecido en el inciso a), que es "*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, a fin de arribar a dicho valor, la RG AFIP 620/99 determina el procedimiento de consulta para el caso que la aduana desestime el valor declarado. Dicha resolución establece que, en el supuesto de operaciones realizadas entre empresas vinculadas, la aduana de registro remitirá una copia del permiso de embarque a la División Valoración del Departamento Técnica de Exportación, a fin de que esta elabore un informe, quedando reservadas las destinaciones hasta que se pronuncie el ramo (art. 4°).

Asimismo, el Anexo II, punto 2.1.2.1 dispone que las áreas de valoración confeccionarán un listado de los ajustes de valor

indicando el fundamento y publicado por un día en el Boletín Oficial. Dentro del plazo de quince días los interesados podrán suministrar los elementos y/o explicaciones que permitan al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable. Concluida la consulta, los equipos de valoración deberán expedirse en el término de diez días contados a partir del vencimiento del plazo de la publicación en el Boletín Oficial. En el caso en que, vencido el plazo, no se hubiere presentado documentación probatoria del valor documentado, la determinación de valor deberá realizarse en forma inmediata. Si se considera procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del PE a la Aduana de registro correspondiente el informe donde conste el fundamento, a los efectos de practicarse la liquidación, intimación y cobro de los cargos por la diferencia de tributos.

Que, si bien, la nota 816/13 (DV EMVI) de fs. 32ref./33ref. instruyó a las aduanas de origen -en este caso la aduana de Santa Fe- que siguieran lo dispuesto por la RG AFIP 620/99, cabe destacar que no hay constancias en autos de que se hubiera cumplido el procedimiento de consulta y citación al exportador conforme lo establece la resolución, sino que a fs. 35/40 de las actuaciones obran los cargos formulados y su notificación, sin otra actuación previa.

VIII. Que, por otro lado, se observa que el ajuste de valor se practicó de acuerdo con la información obtenida del SIM y los valores de referencia establecidos por las notas externas 63/07 y 74/08, pero no se agregaron las carpetas o copias de los PE utilizados como antecedentes, limitándose a acompañar los listados de las exportaciones en los anexos I, II y III.

Que ello también surge del dictamen 26/2019 (AD SAFE) de fecha 09.08.16, en el que el propio dictaminador le señala al servicio aduanero que "…. *respecto a los antecedentes mencionados en el anexo II (fs. 17), no se encuentran adjuntados los permisos en carácter de documentación respaldatoria de los mismos. Tal omisión impide realizar una comparación válida en contraprestación a lo establecido en el inc. b) y c) de la respectiva IG, resultando infundado el ajuste de valor realizado por el servicio aduanero*" (v. fs. 145/149 de las act. adm).

Que, asimismo, si bien la DGA acompaña ante esta instancia el SIGEA 12574-8345-2013 en su totalidad, en el que tramitó la impugnación del cargo 65/2013, tampoco surge de dicho SIGEA que se encuentren agregadas las carpetas o copias de los PE utilizados como antecedentes.

Que aclarado ello, y sin perjuicio del análisis que pudiera caber respecto de los precios declarados en cada una de las destinaciones, es claro que en las actuaciones administrativas en ningún momento la Aduana ha glosado los despachos de importación tenidos en cuenta como antecedentes de valor, ni ha subsanado dicha omisión ante esta instancia.

Que la falta de las carpetas de los antecedentes, impiden una compulsa adecuada del valor declarado en cuanto a la cantidad, calidad, nivel comercial, fecha de oficialización de las exportaciones, importador del exterior, etc. El análisis de esos antecedentes es indispensable para determinar si el valor declarado se encuentra efectivamente por debajo de los valores usuales para esa mercadería; cabe señalar que la vinculación entre el comprador y vendedor no constituye, por sí, un motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que la vinculación incida en dicho, circunstancia que debe probarse a partir de la realidad de cada exportación con los referidos antecedentes.

Que, por lo expuesto, atento a que no obran en autos las carpetas de los antecedentes de mercadería -presuntamente idéntica o similar- la recomposición de la base imponible realizada por la Aduana resulta injustificada -sin fundamentos- por lo que corresponde revocar la exigencia tributaria.

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

Revocar la resolución 85/2022 (AD SAFE) dictada en la actuación SIGEA 13289-40047-2013 y, por ende, los cargos 2, 3, 4 y 5 de 2013 formulados respecto de la firma exportadora MOLFINO HNOS. S.A., con costas a la DGA.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Revocar la resolución 85/2022 (AD SAFE) dictada en la actuación SIGEA 13289-40047-2013 y, por ende, los cargos 2, 3, 4 y 5 de 2013 formulados respecto de la firma exportadora MOLFINO HNOS. S.A., con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben los Dres. Soria y Sarquis, por encontrarse de licencia el Dr. Juárez (art. 6 y 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.15 15:38:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.15 16:10:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.15 16:11:59 -03:00