República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-52027352-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 36.752-A;SUPERMERCADOS MAYORISTAS DE CUYO 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 **"SUPERMERCADOS MAYORISTAS DE CUYO S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, **Expediente N° 36.752-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° 826/2015 (AD MEND), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Mendoza en la actuación SIGEA Nº 12436-152-2011, mediante la cual se rechazó la impugnación deducida por la actora y, en consecuencia, se confirmó el cargo equivalente a U$S 25.117,41, derivado del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías amparadas por las destinaciones Nros. 06 038 EC01 002345 K, 06 038 EC01 003841 M, 06 038 EC01 004914 Y, 06 038 EC01 005457 R, 06 038 EC01 005735 Z, 06 038 EC01 006304 J, 06 038 EC01 007013 H, 06 038 EC01 007899 G, 06 038 EC01 008220 X, 06 038 EC01 008725 S, 06 038 EC01 009174 R, 06 038 EC01 009453 R, 06 038 EC01 009994 E, 06 038 EC01 010542 X, 06 038 EC01 011275 M, 06 038 EC01 011680 M, 06 038 EC01 012457 P, 06 038 EC01 012930 L, 06 038 EC01 013601 H, 06 038 EC01 014289 U, 06 038 EC01 014724 Y, 06 038 EC01 014903 N, 06 038 EC01 015953 T, 06 038 EC01 017164 P, 06 038 EC01 017384 T, 06 038 EC01 018708 U, 06 038 EC01 019589 F, 06 038 EC01 020676 R, 06 038 EC01 020900 H, 06 038 EC01 021472 M y 06 038 EC01 022969 B.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 19/26 la actora se presenta, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Asevera que el acto administrativo no se encuentra adecuadamente fundado y que eso lo convierte en arbitrario. Agrega que el supuesto fundamento del ajuste de valor se encuentra en otro expediente administrativo al que no tuvo acceso. Aclara que ello deriva en el desconocimiento de los

valores comparables y demás parámetros relevantes a los fines del ajuste. Puntualiza que no se describe cuáles fueron los índices o precios guía utilizados para ajustar el valor. Aclara que el acto atacado se encuentra viciado en su elemento motivación, al igual que los cargos formulados. Explica que la claridad y solidez del informe de precios de transferencia permiten afirmar que los valores declarados son fidedignos. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 38/42 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no sean de su expreso reconocimiento o que no surjan de las actuaciones administrativas de la causa. Asevera que el accionar del servicio aduanero resulta legítimo y que encuentra su base en lo normado por el Art. 748 del C.A. Argumenta que la Aduana puede apartarse del valor declarado cuando no refleje el precio de venta a que cualquier vendedor podría entregar la mercadería. Cita jurisprudencia vinculada a dicha facultad. Especifica que recae sobre la actora el deber de demostrar los presupuestos de su pretensión. 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 12436-152-2011 se inician a fs. 1/3 con la Nota N° 233/2011 (SE FVEM). A fs. 6/73 lucen constancias vinculadas a los cargos formulados. Posteriormente, se agrega la actuación N° 12436-152-2011. A fs. 74/80 se encuentra la impugnación de los cargos aludidos. A fs. 84/124 se incluye documental aportada por la actora. A fs. 125/128, por Resolución N° 237/2015 (AD MEND) se tuvo por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 134/138 obra el Dictamen N° 683/2015. A fs. 139/146 se dicta el acto apelado, notificado a fs. 148/149.

V.- En fecha 16/03/2018 se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 21/03/2025 se elevaron los autos a la Sala “G” y, en la misma fecha, pasaron a sentencia.

VI.- Que, en relación al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, se encuentra fundado en el hecho de que la Aduana no le habría posibilitado acceder a las actuaciones en base a las cuales se promovió el ajuste.

Que, cabe señalar que el planteo de nulidad en trato se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *“... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ...”* (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, teniendo en cuenta ello y habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

Que, por ende, se rechaza el planteo de nulidad, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo.

VII.- Que, en consecuencia, corresponde determinar, entonces, si el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero se ajusta a derecho.

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 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Que el legislador, para los casos de operaciones 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.

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 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).

VIII.- Que conforme surge de la Nota N° 233/2011 (SE FVEM) aludida en la resolución aquí puesta en crisis, se hace expresa referencia a la Nota N° 1039/10 (DV VEXP) vinculada a una actuación N° 13289-

9572-2010 que incluiría una presentación realizada por el Centro Azucarero Argentino que habría sido utilizada como sustento del ajuste de valor propiciado, ya que *"…al tratarse de un commodity que cotiza en Bolsas Internacionales, y que se negocia en mercados transparentes, correspondería proceder a la determinación del valor según lo normado en el Art. 748 inc. b) del C.A…"*

Que, del cotejo de las actuaciones administrativas antecedentes de la causa, así como del expediente principal **no surge que la actuación antes citada haya sido agregada. Tampoco fueron adunados los permisos de embarque objeto del ajuste, más allá de encontrarse individualizados (fs. 1, 1° párrafo de la Nota N° 233/2011-SE FVEM).**

Que esta cuestión forma parte del elenco de agravios esgrimidos por la recurrente, quien hizo especial hincapié en la falta de inclusión de la documentación y en la consecuente afectación del debido derecho defensa. (cfr. puntos b) y c) del acápite VI, fs. 43)

Que cabe precisar que asiste razón a la actora en que la ausencia de la documentación que el propio servicio aduanero cita como base del ajuste de valor propiciado **le impidió conocer elementos esenciales al momento de efectuar una comparación y ejercer debidamente el derecho de defensa en el marco del procedimiento.**

Que, de igual forma, la **falta de agregación de aquellos antecedentes** incide de forma directa en la motivación del acto administrativo aquí apelado, ya que las razones expuestas en los considerandos que la integran remiten al estudio de valor (nunca agregado) que estaría incluido en las actuaciones antes señaladas.

Que ni siquiera se encuentran integradas las destinaciones objeto del ajuste de valor en trato.

Que a todas luces corresponde tener presente que la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria, dispone (artículo 7°) cuáles son los requisitos esenciales del acto.

Que entre ellos podemos encontrar la causa, es decir, los antecedentes de hecho y de derecho; el objeto que debe ser cierto, física y jurídicamente posible y decidir todas las peticiones formuladas y la motivación, entendida como la expresión de las razones que llevan al órgano a su dictado.

Que, en relación a este requisito, la jurisprudencia de la CSJN y destacada doctrina ha enfatizado que no se trata de un mero rigorismo formal, sino que posee una relación estrecha con el principio de juridicidad y con el debido derecho de defensa, ya que permite al administrado conocer las razones fácticas y jurídicas que lo sustentan. Se erige como una exigencia propia del sistema republicano de gobierno (Cfr. Sacristán, Estela, "La Motivación como requisito esencial del acto administrativo", en Ediciones RAP, Acto Administrativo y Reglamento, 2002).

Que, en esa misma línea, la doctrina recalcó la importancia de la motivación del acto como herramienta asociada a la transparencia pública (Conf. Ivanega, Miriam, "Gestión y función pública", 2024, disponible en https://www.eldial.com/publicador/pdf/DC3384.pdf)

IX.- Que cabe recordar que r**esulta imperativo para el órgano administrativo sujetar su actividad y, en ese marco, encauzar los procedimientos administrativos asegurando la plena operatividad de**

principios fundamentales, tales como el de juridicidad y el respeto a las garantías del administrado, en particular, el debido derecho de defensa.

Que, en esa inteligencia, corresponde recordar que el debido proceso adjetivo configura la reglamentación procesal administrativa de la garantía constitucional de defensa, establecida en el artículo 18 de la Constitución Nacional y forma parte del debido procedimiento previo a todo acto administrativo. (Cfr. Comadira, Julio Rodolfo, Procedimiento Administrativo: Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada, 1ª Ed., Buenos Aires, La Ley, 2003, 62)

Que, en efecto, en el procedimiento administrativo la garantía de defensa **se concretiza a través del principio del debido proceso adjetivo**, comprensivo de los derechos a ser oído en forma previa a la emisión del acto, a ofrecer y producir prueba y a una decisión fundada. Si estas garantías son ignoradas, se estará afectando **también el derecho a la tutela administrativa efectiva.** (Cfr. Perrino, Pablo, "El derecho a la tutela administrativa efectiva", en El Derecho Administrativo hoy. 16 años después, Jornadas de Derecho Administrativo de la Universidad Austral, Revista Argentina de la Administración Pública, Buenos Aires (2013) 75-81. Canda, Fabián O., "Principios convencionales del procedimiento administrativo. El principio de 'tutela administrativa efectiva'. Creación y evolución en la jurisprudencia de la Corte Interamericana. Recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional", El Derecho Administrativo 2015-732 (2015). "El derecho a ser oído en el procedimiento administrativo", El Derecho Administrativo 2012-689 (2012). "El debido proceso adjetivo. La llamada 'Teoría de la subsanación'"; Tawil, Guido S. (dir.), Procedimiento Administrativo, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, 145 y ss.)

X.- Que el acto cuestionado posee- además- **incongruencias e inconsistencias** que surgen de sus propios considerandos, ya que el servicio aduanero promovió el ajuste para las mercaderías exportadas-como ya se señaló-en base a las prescripciones de los arts. 748 y concordantes del C.A. (fs. 1/3 de las act. adm.), pero en el acto apelado alude al texto del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, cuyo ámbito de aplicación debe circunscribirse al ámbito de la valoración en importación.

Que tanto la Resolución General N° 229/1998 como la Resolución 986/97 (ANA) citadas en los considerandos del acto cuestionado en autos **también regulan lo atinente al ajuste de valor en importación.**

XI.- Que, como señaló la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal "si bien la Aduana no se encuentra obligada a aceptar los valores de transacción declarados que no se ajusten a los requisitos de la norma de valoración (conf. artículos 735 a 744 del Código Aduanero), tampoco se encuentra facultada para, a través de los métodos alternativos de valor comparable que prevé el artículo 748 del Código Aduanero, fijar valores que adolezcan de análogas deficiencias (conf. Sala V del Fuero, en autos 4589/2022 "Lartirigoyen y Cía. SA (TF 7411475-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", resol. del 14/5/2024 y sus citas; entre otros). (CNCAF, Sala II, "Unicorn SA (TF 37.280-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", 10/07/2024)

Que en lo que atañe a la prueba en el procedimiento de ajuste de valor "corresponde aclarar que en el procedimiento de ajuste de valor quien afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; quien, por lo tanto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al

importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular (cfr. Sala III, GKN SINTER METALS DE ARGENTINA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO (expte. 6504/2016), del 28/03/2017, Sala IV in re "Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA" del 13/09/05, y Sala II in re "Patagonian Fruits Trada SA (TF 20985-A) c/ DGA" del 3/12/09, Sala IV, LDC ARGENTINA SA (TF 36215-A), del 09/05/2024)

XII.- Que, con base en las apreciaciones antes realizadas, resulta a todas luces evidente que "La observación que la Aduana haga a los precios de venta al exterior que se documentan debe tener un principio de justificación en los antecedentes de valores comparables que se registran en el organismo, y la decisión posterior de ajustar ese valor a los efectos fiscales (y cambiarios) debe estar debidamente fundada en elementos de prueba que la respalden suficientemente." ("Ajuste de Valor en Exportación" por Camauer, Fernando, Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero. Nro. 234. 27/03/2013)

Que, consecuentemente, los antecedentes tomados en cuenta por el servicio aduanero para efectuar los ajustes de valor, no constituyen–razonablemente- elementos comparables ni fundamento suficiente que permitan justificar los ajustes de valor en trato, **como tampoco permiten la realización por parte de este organismo de un análisis adecuado a fin de determinar si los mismos resultan ajustados a derecho.** (Cfr. Causa N° 28.552-A caratulada "VERONICA SACIAFeI c/DGA s/apelación", sentencia de fecha 14/08/2013, criterio reiterado en Causa N° 34.902-A: "EL TIMON S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación", de fecha 01/11/2024).

Por ello, VOTO POR:

1).- REVOCAR la Resolución N° 826/2015 (AD MEND), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Mendoza en la actuación SIGEA Nº 12436-152-2011.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente la descripción efectuada por la vocal preopinante con relación al objeto del proceso, los fundamentos de la apelación y la contestación del traslado (Considerandos I a III). Adhiero, asimismo, a su parte resolutiva y, por consiguiente, considero que en la presente litis corresponde revocar la Resolución Nº 826/2015 (AD MEND), dictada por el Jefe del Departamento Aduana de Mendoza.

Empero, me veo obligado hacer un voto particular, toda vez que la sentencia constituye un todo indivisible demostrativo de una unidad lógico-jurídica en que la parte dispositiva no es sino la conclusión final y necesaria del análisis de los presupuestos fácticos y normativos efectuado en su fundamentación (Fallos: 315:2291; 321:1642, entre muchos otros).

II.- En este contexto, resulta pertinente efectuar algunas precisiones que, sin lugar a duda, contribuirán al

adecuado esclarecimiento de la cuestión de autos y a su debida resolución. En efecto, de las actuaciones administrativas que motivaron la presente apelación surge que la Aduana hizo referencia a la actuación SIGEA N° 13289-9572-2010 —y en particular, a la Nota N° 1039/10 (DV VEXP)—, en la cual se indicó que dicho expediente tuvo origen en una solicitud formulada por el Centro Azucarero Argentino. En dicha presentación, se propuso un "autoajuste basado en precios guía base" aplicable tanto al azúcar blanco/refinado como al azúcar crudo, cuya finalidad era establecer la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación y del valor de los reintegros, a partir de las cotizaciones internacionales.

Así, conforme surge del texto citado por el servicio aduanero, el Centro Azucarero sugería que los ingenios, al momento de oficializar sus exportaciones, declarasen como valor FOB el precio real pactado con sus compradores y, paralelamente, utilizaran como base imponible —a los fines tributarios— los precios guía (o precios spot) calculados en base a las cotizaciones del último día hábil anterior. Tales valores, además de publicarse diariamente en la página web del Centro, serían remitidos a la Aduana por correo electrónico con el objeto de facilitar el control sobre la valoración de las operaciones de exportación. Complementariamente, se indicaba que el control del valor declarado y la determinación del valor imponible por parte de las áreas de fiscalización ex post se efectuaría con sujeción a las normas vigentes y atendiendo a la definición del valor de exportación adoptada por la normativa nacional, así como a los procedimientos aplicables al efecto (fs. 2 de las actuaciones administrativas).

A partir de tales manifestaciones, la División Valoración de Exportación interpretó que correspondía (para las exportaciones futuras) analizar si el método que mejor se adecuaba a las circunstancias era el previsto en el inciso b) del artículo 748 del Código Aduanero, esto es, el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, teniendo en consideración las modalidades inherentes a la exportación.

En consecuencia, al momento de analizar las exportaciones de autos, se concluyó "no aceptar el valor declarado, ya que al tratarse de un commodity que cotiza en Bolsas Internacionales, y que se negocia en mercados transparentes correspondería proceder a la determinación del valor según lo normado en el Art. 748 inc. b) del C.A.".

Si bien en las actuaciones administrativas no obra copia alguna ni de la solicitud efectuada por el Centro Azucarero Argentino ni de la aludida Nota N° 1039/10 (DV VEXP), lo cierto es que la manifestación del servicio aduanero en relación con dichas actuaciones, en conjunción con su conducta posterior —particularmente, la invocación expresa del artículo 748 inciso b) del Código Aduanero como base legal de los ajustes practicados—, permite reconstruir de manera razonable el fundamento fáctico y jurídico que guió su accionar, revelando así la línea argumental sobre la que se sustentó el ajuste impugnado.

III.- En este contexto interpretativo, corresponde rechazar el argumento sostenido por el actor en cuanto a que "la Aduana pareció inclinarse en un principio por el método previsto en el inc. b) del art. 748, acudiendo para ello al expediente abierto por el Centro Azucarero Argentino, en función del parámetro de precios internacionales, pero la realidad es que luego se inclinó por el método previsto en el inc. a)".

En efecto, de la constancia obrante a fs. 5 de las actuaciones administrativas surge la copia de la publicación de los ajustes en el Boletín Oficial, la cual fue realizada en el marco de lo dispuesto por la Resolución N° 620/99, concretamente conforme al punto 2.1.2.1 del Anexo II. En dicha publicación se

consignó en el campo “Observaciones”, de manera expresa, que se aplicó el artículo 748 inciso b) del Código Aduanero.

La supuesta contradicción invocada por el actor se apoyó en una nota aclaratoria ubicada en el margen inferior de ese mismo documento, donde se afirmó que “los valores imponibles han sido definidos de acuerdo con la R.G. 620/99 y en concordancia con la Ley 22.415 (Art. 748 Inc. A) Código Aduanero”.

No obstante, dicha referencia al inciso a) no puede considerarse indicio suficiente de un cambio de criterio por parte del servicio aduanero, ni tampoco puede entenderse como una sustitución efectiva del método originalmente adoptado. Antes bien, constituye una formulación ambigua que introduce una inconsistencia formal en el texto de la publicación, la cual, si bien genera cierta confusión interpretativa, no alcanza a desvirtuar que el método sustancialmente aplicado fue el previsto en el inciso b).

En ese sentido, considero que la invocación al inciso b) se adecúa razonablemente a la problemática planteada por el Centro Azucarero, a la decisión adoptada por el servicio aduanero según surge del informe obrante a fs. 2 de las actuaciones administrativas, y a la mención expresa de dicho inciso en el campo observaciones de la publicación oficial, lo que contrasta con la única, escueta y marginal referencia al inciso a) también contenida en ese instrumento.

En consecuencia, la suma de estos indicios me lleva a concluir que el método efectivamente adoptado por la Aduana fue el contemplado en el inciso b), que exige fundar el ajuste en la “cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación”.

Aun así, ello no impide —como lo desarrollaré en los considerandos que siguen— analizar si, más allá de las afirmaciones formuladas por el actor en torno al método invocado, los ajustes practicados pueden considerarse jurídicamente válidos a la luz de los antecedentes efectivamente reunidos en el expediente.

IV.- Continuando con el análisis de las actuaciones administrativas, corresponde señalar que la Resolución N° 620/99 no solo regula el procedimiento relativo a la publicación de los valores en el Boletín Oficial, sino que también establece los pasos a seguir una vez cumplida esa instancia. En efecto, la aludida norma dispone expresamente que: “En el caso en que, vencido el plazo otorgado luego de la publicación, no se hubiere presentado documentación probatoria del valor documentado, la determinación de valor deberá realizarse en forma inmediata”, desestimando el valor declarado por el exportador y sustituyéndolo conforme a alguno de los métodos previstos en el artículo 748 del Código Aduanero.

Fue así que, una vez vencido el referido plazo sin que se aportara documentación adicional, el exportador fue notificado de los cargos correspondientes, los cuales decidió impugnar. En el marco de la sustanciación del recurso así interpuesto, el servicio aduanero emitió el Dictamen N° 683/2015 (“Dictamen 683”), cuya relevancia resulta insoslayable, en tanto constituye el soporte técnico y jurídico que intentó justificar ex post los ajustes practicados.

Cabe destacar que dicho Dictamen 683 evidencia el momento preciso en el cual el servicio aduanero modificó sustancialmente la línea argumental original y pasó a fundamentar los cargos mediante normativa correspondiente al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, comúnmente referido como el “Acuerdo de Valoración”, pese a que los ajustes habían sido emitidos en el marco del

Código Aduanero, y en el contexto específico de operaciones de exportación.

En consecuencia, el Dictamen 683 y los fundamentos allí desarrollados terminaron por constituir el sustento jurídico inmediato de la Resolución impugnada, aun cuando, del propio relato de las partes, surge con claridad que la controversia a resolver se limitaba a determinar si el precio declarado por el actor en las exportaciones bajo análisis constituye, o no, una base idónea de valoración a los efectos de la determinación del valor imponible para el cálculo de los tributos a la exportación.

V.- En atención a lo expuesto en el considerando que antecede, se impone precisar que, en nuestro ordenamiento, rige el principio general del derecho iura novit curia, conforme al cual los jueces no se hallan constreñidos por la invocación normativa realizada por las partes, sino que se encuentran obligados a aplicar el derecho vigente según los hechos que resulten acreditados en la causa. Este principio —de raigambre tanto procesal como sustancial— impone al juzgador el deber de identificar y aplicar las normas jurídicas pertinentes, aun cuando estas no hayan sido correctamente mencionadas, interpretadas o articuladas por los litigantes.

En ese entendimiento, y teniendo en cuenta que en el sub examine se advierte una evidente confusión en torno al plexo normativo aplicable en materia de valoración aduanera de exportaciones, corresponde realizar ciertas aclaraciones que permitan alcanzar una comprensión integral del alcance y profundidad del criterio de valoración previsto por nuestro ordenamiento.

En este contexto, remito a mis votos emitidos en las causas “LDC Argentina S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación” (Expte. N° 35.729-A) y “Aceitera General Deheza S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación” (Expte. N° 35.596-A), en los cuales abordé con particular detenimiento el alcance del concepto de valor imponible en operaciones de exportación.

En dichas oportunidades —y en apretada síntesis— analicé el plexo normativo comprendido entre los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, cuya interpretación armónica permite advertir que el legislador ha optado por reglas objetivas, claras y previsibles, orientadas a asegurar la neutralidad de los criterios de valoración y a privilegiar el valor real de la operación, esto es, el precio pactado entre partes independientes, sin perseguir una finalidad recaudatoria.

Asimismo, destaqué que la normativa nacional recepta un modelo mixto que articula la noción positiva de valor —esto es, el valor de transacción conforme al Acuerdo del GATT— con la noción teórica de valor —derivada de la Convención de Bruselas—, en tanto condiciona la aceptación del precio pactado a que el mismo no difiera sustancialmente de los valores de referencia previstos en el artículo 748 del Código Aduanero. De este modo, el servicio aduanero se encuentra habilitado a apartarse de dicho valor únicamente cuando existan diferencias significativas y debidamente justificadas.

En consecuencia, la legislación vigente impone al servicio aduanero el deber de verificar si el precio de transacción declarado resulta idóneo como valor imponible, y solo admite su sustitución por un valor teórico en los supuestos específicamente contemplados en el artículo 748, siempre que la metodología alternativa empleada respete, en la mayor medida posible, las modalidades comerciales propias de la operación analizada.

A tal fin, el servicio aduanero debe cotejar el precio declarado con el resultado obtenido mediante alguno de los métodos previstos en los incisos a) a c) del artículo 748. Si el resultado de dicha comparación no arroja una diferencia sustancial, corresponde aceptar el valor declarado como base imponible. En cambio, si existiere una diferencia significativa, la Aduana podrá exigir al exportador que justifique su precio de transacción. Solo en caso de que dicha justificación no sea presentada o no tenga entidad suficiente para generar convicción, y siempre que el servicio aduanero cuente con antecedentes comparables, podrá desestimar el precio informado y proceder a determinar el valor imponible conforme a alguno de los métodos previstos en los incisos a) a g) del artículo 748, seleccionando aquel que resulte más adecuado al caso concreto.

De todo lo expuesto se colige que, conforme surge de los artículos 745 y 748 del Código Aduanero, el "precio pagado o por pagar" perderá preeminencia como criterio rector de la valoración aduanera únicamente cuando resulte inadmisible a la luz de los elementos objetivos del expediente. En tales casos, la ley exige, no obstante, que los métodos alternativos de valoración se adapten, en lo posible, a las condiciones propias de la exportación considerada, lo cual se evidencia en la redacción final de los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 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 27.508-A) c/ DGA, Revista de Estudios Aduaneros, Sección Notas a Fallos, pág. 260-261).

Desde este marco interpretativo, corresponde advertir que cuando el legislador aduanero dispone en el artículo 747 que "se aceptará el precio pagado o por pagar… si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c)...", lo que hace es establecer pautas concretas que limitan la discrecionalidad del organismo, al exigir que la eventual reconstrucción de valor se sujete a parámetros comparables y verificables, sin prescindir de las condiciones reales pactadas entre las partes privadas.

En línea con ello, cabe recordar que este Tribunal ha sostenido reiteradamente que la percepción de las rentas públicas en la forma y plazos dispuestos por la ley constituye una condición esencial 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 disponibilidad cierta y oportuna representa una necesidad imperiosa (Bull v. United States, 295 US 247, 1935).

Sin embargo, ello no habilita al servicio aduanero a apartarse del valor declarado sin fundamentos objetivos. En efecto, cuando se advierte una diferencia notoria entre el precio declarado y los valores corrientes obtenidos conforme a los métodos de los incisos a), b) o c) del artículo 748, puede el organismo exigir al exportador que justifique su precio. **Solo si esa justificación no es presentada o resulta insuficiente para generar convicción, y si el fisco dispone de antecedentes válidos, podrá considerar que el precio pagado o por pagar no constituye una base idónea de valoración a efectos tributarios**, debiendo determinar el valor imponible aplicando el método alternativo que mejor se adecue entre los previstos en el artículo 748.

VI.- En virtud de lo antedicho, propongo entonces desagregar esta secuencia de requisitos legales concatenados a fin de clarificar la forma en que la que decido resolver.

En efecto, resulta claro que el actor tuvo la oportunidad de justificar los precios declarados, pero no presentó explicación alguna. Precisamente por ello adquiere relevancia la segunda condición de la secuencia normativa: “solo si la Aduana cuenta con antecedentes concretos”. En tal supuesto, el servicio aduanero queda habilitado para determinar el valor imponible mediante la aplicación de un método alternativo que resulte adecuado a las particularidades del caso.

Con lo que llevo dicho hasta aquí, y de cara a la resolución de la controversia objeto de autos, corresponde entonces evaluar si el servicio aduanero ha acompañado efectivamente los antecedentes que permitan justificar los ajustes formulados conforme al método elegido. Esta evaluación se torna aún más pertinente, teniendo en cuenta que en autos no se ha planteado controversia alguna en torno a la calificación de la mercadería como commodity, ni se ha objetado la pertinencia de acudir a cotizaciones internacionales como parámetro de comparación.

Ahora bien, de la revisión de las actuaciones administrativas no surge, en modo alguno, cuáles han sido las cotizaciones usuales efectivamente consideradas por la Aduana al momento de efectuar los ajustes. Tal como ya se ha indicado, la publicación efectuada en el Boletín Oficial se limita a enunciar un valor ajustado y un precio por tonelada para cada uno de los embarques cuestionados, sin incorporar elemento alguno que permita verificar el cumplimiento sustancial de los parámetros exigidos por el inciso b) del artículo 748 del Código Aduanero; tampoco el expediente administrativo ni las actuaciones principales arrojan luz sobre este tema.

En tales condiciones, y ante la presencia de un valor que no puede ser catalogado como representativo del método de ajuste que se invoca, carece de sentido —tanto lógico como jurídico— proceder al análisis sobre si existe una diferencia notoria entre el precio declarado por el actor y los valores utilizados por el servicio aduanero. Ello así, porque no se encuentra satisfecho el presupuesto mínimo que habilita a realizar tal comparación, esto es, la existencia de un valor de referencia debidamente identificado, objetivamente contrastable y ajustado a los criterios técnicos y comerciales propios del mercado de exportación considerado.

Por lo tanto, los valores de referencia utilizados por la Aduana en el marco del método supuestamente aplicado no pueden ser identificados con cotización internacional alguna, ya que el expediente no contiene constancia alguna sobre su origen, la fecha de obtención, el tipo de mercadería, ni ningún otro dato relevante que permita cotejarlos con las operaciones bajo análisis. Esta omisión resulta especialmente significativa, en tanto impide verificar si dichos valores responden a condiciones comerciales equiparables, conforme lo exige la normativa vigente en materia de valoración aduanera.

Resulta adecuado señalar, además, que tampoco se han acompañado copias de las destinaciones de exportación objeto de ajuste, circunstancia que imposibilita el cumplimiento de condiciones mínimas de comparabilidad. Si bien dichas destinaciones están identificadas en las liquidaciones (cargos) confeccionadas por la Aduana de Mendoza, lo cierto es que el único dato consignado en ellas es el número del permiso, el importe abonado en concepto de derechos de exportación y el monto adicional derivado del ajuste. En consecuencia, no se incorporaron al expediente los permisos de embarque correspondientes ni se detallaron las características esenciales de cada operación, tales como la fecha de oficialización, la calidad o el tipo de azúcar exportado, el volumen de la operación o el mercado de destino, extremos todos

necesarios para verificar si los valores de comparación supuestamente considerados guardan o no similitud sustancial con las operaciones cuestionadas.

VII.- Descartada la aplicación del método previsto en el inciso b) del artículo 748 del Código Aduanero, corresponde analizar si resultan aplicables, en su defecto, los métodos contemplados en los incisos a) y c) de la misma norma.

El inciso a) establece como base de valoración "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". En consecuencia, para que un valor pueda ser utilizado como referencia válida bajo este método, debe emanar de despachos efectivamente realizados, referidos a mercadería idéntica o similar competitiva, y reflejar las condiciones propias de las operaciones de exportación objeto de análisis.

Por su parte, el inciso c) contempla como criterio de valoración "el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultante de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica, o en su defecto de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación".

Ahora bien, los precios consignados por el servicio aduanero en la planilla obrante a fs. 2 de las actuaciones administrativas, carecen de las formalidades y elementos técnicos exigidos por el Código Aduanero para ser considerados válidos como precios comparables. Ello así, por cuanto no se han identificado precios preestablecidos ni se ha aportado documentación que permita vincular los valores invocados con operaciones concretas, ni se ha demostrado que las condiciones comerciales consideradas sean comparables respecto de las destinaciones del actor. De hecho, la única información disponible consiste en valores unitarios expresados en dólares por tonelada, los cuales no están acompañados de fuente identificable alguna, ni constan referencias a su procedencia, período de vigencia, naturaleza de la mercadería involucrada o mercados de destino. Se trata, en definitiva, de cifras aisladas y descontextualizadas que no pueden ser objeto de contraste técnico.

Asimismo, al no constar en el expediente los permisos de embarque ya sea de sus propias exportaciones como de las eventuales operaciones utilizadas como antecedentes, resulta imposible llevar a cabo el análisis de comparabilidad exigido por la normativa vigente. Esta deficiencia documental afecta, en igual medida, tanto al método previsto en el inciso a) como al contemplado en el inciso c), en tanto ambos reposan sobre el supuesto de operaciones efectivamente verificables y parámetros objetivos de contraste.

VIII.- En atención a las consideraciones desarrolladas en los considerandos precedentes, y habiendo evaluado de forma integral los elementos de hecho y de derecho que obran en el expediente, concluyo que, al valorar la mercadería exportada en los términos en que lo hizo, el servicio aduanero incumplió el principio de neutralidad, en virtud del cual debe evitarse que la valoración en aduana se convierta en un mecanismo orientado exclusivamente a incrementar la recaudación por derechos de exportación.

Adicionalmente, debe destacarse que, aun cuando el servicio aduanero encuadró el ajuste bajo el método previsto en el inciso b) del artículo 748 del Código Aduanero, omitió identificar con precisión la fuente del supuesto antecedente utilizado como valor de referencia. Tal omisión impide verificar si efectivamente se

trató de una cotización internacional y, en su caso, cuál fue su fecha, origen o grado de representatividad. Esta omisión —sustancial, y no meramente formal— priva de todo sustento objetivo al valor comparativo utilizado.

Imaginemos, siquiera por un momento, que la Aduana hubiese precisado correctamente la fuente del valor utilizado para la comparación: incluso en tal hipótesis, la ausencia total de información relativa a las particularidades de cada destinación —de donde debían surgir los datos esenciales para efectuar una comparación válida, tales como la cantidad de mercadería involucrada en cada operación, el precio unitario pactado, el nivel comercial en que se celebraron las transacciones y los mercados de destino de las exportaciones— impide cualquier análisis de correspondencia o contraste con el valor de referencia. Ello, especialmente teniendo en cuenta que el valor de este tipo de mercadería puede variar significativamente según factores de oferta y demanda, así como también conforme a sus propias características intrínsecas.

Ante la ausencia en el expediente de los permisos de embarque y demás documentos vinculados a las características esenciales de las mercaderías involucradas —tales como la calidad, cantidad, fechas de exportación, mercados de destino o nivel comercial—, resultaría, aun en el supuesto de que el servicio aduanero hubiese identificado correctamente el origen del antecedente utilizado y este efectivamente existiera, imposible determinar si existió o no una notoria diferencia entre los precios declarados por el actor y los valores consignados en la planilla obrante a fs. 2 de las actuaciones administrativas, sobre cuya procedencia y fundamento técnico nada se ha aclarado.

Nótese que las facultades de autotutela del crédito fiscal que asisten al ente recaudador no lo habilitan a posicionarse por encima del responsable tributario ni a imponer sus propios criterios sin respaldo objetivo, particularmente cuando este último es quien mantiene una relación directa, inmediata y verificable con los hechos que dieron origen a la operación. En definitiva, lo que aquí se evidencia es una vulneración al inveterado principio de buena fe, pilar esencial de nuestro ordenamiento jurídico, que debe regir todas las relaciones entre los particulares y la administración.

Si toda relación jurídica pudiera ser cuestionada al solo arbitrio de la autoridad administrativa, resultaría sumamente difícil desarrollar con estabilidad el tráfico económico y jurídico. Las partes se verían entonces compelidas a prever y protegerse frente a una inestabilidad estructural del sistema. Por el contrario, el desarrollo y funcionamiento armónico de la vida institucional exige que las actuaciones tanto del Estado como de los particulares se ajusten a altos estándares de certeza y previsibilidad, y no a impulsos caprichosos, arbitrarios o intempestivos.

Debe recordarse, además, que tanto en el régimen de importación como en el de exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración, y que el hecho de que el servicio aduanero goce de cierto margen de discrecionalidad para apartarse de dicho valor no implica que pueda prescindir de una justificación acabada y razonada.

Sobre el tema, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en el fallo YPF S.A. (TF 27.508-A) c/ DGA, del 1/10/2013, al sostener: “Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos

administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos: 315:1361)". Y agrega seguidamente: "Al respecto, esta Corte tiene dicho que 'la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad —constituida por la legalidad y la razonabilidad— con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias'" (Fallos: 331:735 y sus citas; y causa M.53.XLIV. "Micheli, Julieta Ethel c/ EN - M° Justicia y DD.HH. - resol. 313/00 - s/ empleo público", Fallos: 332:2741).

En consecuencia, y teniendo en cuenta todo lo expuesto, se concluye que el acto administrativo impugnado carece de causa suficiente, ya que no se acreditan antecedentes fácticos que justifiquen jurídicamente el apartamiento del valor declarado, el cual constituye —conforme al régimen vigente— la base idónea de valoración en materia de exportaciones.

Por lo tanto, no resultando conformes a derecho los valores determinados por el servicio aduanero, corresponde revocar el acto impugnado y declarar improcedentes los cargos formulados en concepto de diferencia de derechos de exportación.

Por ello, **VOTO POR:**

1).- Revocar la Resolución N° 826/2015 (AD MEND), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Mendoza en la actuación SIGEA N°12436-152-2011.

2).- Costas a la demandada.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

1).- REVOCAR la Resolución N° 826/2015 (AD MEND), dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Mendoza en la actuación SIGEA Nº 12436-152-2011.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.05.15 18:46:23 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: 2025.05.15 21:24:03 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: 2025.05.16 13:38:44 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: 2025.05.16 13:39:09 -03:00