Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73638163-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Julio de 2025

Referencia: TFN Nº 36.097-A; Pan American SRL; Sentencia

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo, para resolver el Expediente **N° 36.097-A**, caratulado **“PAN AMERICAN SUR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 15/25 vta., se presenta por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución DI FIEX N° 12/2015, dictada en fecha 18/05/2015, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo FE n° 26/2014 (DV MICO), formulado en concepto de diferencia de derechos de exportación, en virtud del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de exportación n° 10049ES02000023P y n° 10049EC08000017X. Realiza un breve relato de los hechos e indica que la empresa exportó gas licuado de petróleo (“LPG”) a Chile. Destaca que el LPG exportado estaba compuesto en un 55% de Propano Comercial y en un 45% de Butano Comercia y que, en cumplimiento del contrato de venta celebrado con la Empresa Nacional de Petróleo Magallanes (“ENAP”) de Chile, documentó la exportación bajo el régimen de precios revisables (RG AFIP 2780/92). Señala que con posterioridad, al documentar la destinación definitiva, se presentó el precio final de la mercadería y se adjuntaron las publicaciones que destacaban los precios internacionales detallados en el contrato celebrado. Destaca que inicialmente el servicio aduanero convalidó y aprobó la operación aduanera, pero luego cuestionó el precio declarado en uso de las facultades del artículo 348 del CÓDIGO Aduanero, atento a que no se tomó en consideración la cotización internacional del “isobutano”, subproducto contenido en el butano comercial, a su vez contenido en el producto exportado (LPG). En primer lugar, la actora considera que la posición del Fisco resulta ilegítima, y sostiene que el valor pagado o por pagar constituye la base principal de valoración. En igual sentido, plantea que el precio de venta concertado se ajusta plenamente a los parámetros establecidos en los artículos 735 y concordantes de la ley 22.415, para ser considerado base idónea de valoración. En segundo término, cuestiona la aplicación por parte de la DGA de la norma contenida en el artículo 748 del CÓDIGO de rito, y considera que el método seleccionado para desestimar el precio concertado en la operación no era el correcto. Asimismo, indica que el valor determinado por la Aduana constituye un valor arbitrario y ficto prohibido por el GATT. Finalmente, en forma subsidiaria, plantea la inconstitucionalidad de los derechos reclamados. Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada en autos, con costas.

II.- Que a fs. 36/42 se presenta la demandada y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la recurrente no reconocidas expresamente. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la recurrente. Indica que en virtud de lo establecido en la Resolución (ex ANA) 2780/92 la actora se comprometió a cancelar los derechos y demás tributos dentro del plazo acordado, por el precio declarado en la ES02 y aceptado por el servicio aduanero, pero sujeto a revisión. Agrega que, producto del requerimiento efectuado por la DGA, la recurrente presentó los reportes cromatográfitos correspondientes, observándose que el mismo revela que la mezcla contiene alrededor de un 57,16% de Propano comercial y un 42,84% de Butano comercial, distribuido en un 23,299% de normal butano y un 19,537% de isobutano. Así, sostiene que la DGA observó que, en las facturas de exportación, precisamente en la conformación del valor del butano exportado, no se tuvo en cuenta el valor del "isobutano", resultando de esta manera un valor inferior al que correspondía. Señala que el servicio aduanero tiene competencia para fiscalizar en instancia Expost las operaciones, generando los ajustes o cargos de tributos y accesorios que pudieran corresponder. En este sentido, explica tal como surge del Informe Técnico n° 328/2014(DV MICO), el cargo FE n° 26/2014, es el resultado de ajustar la realidad de la operación a la legislación vigente. De esta forma la aduana procedió a la no aceptación de los valores documentados en virtud de lo establecido en el artículo 748 del Código Aduanero. Cita jurisprudencia. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme en un todo la resolución aduanera, con costas a la contraria.

III.- Que las actuaciones administrativas n° 16598-102-2014 se inician a fs. 1/9 con la impugnación del Cargo FE n° 26/2014 por parte de la firma PAN AMERICAN SUR SA. A fs. 22, mediante Resolución 166/2014 (DV IPGN), se tiene por presentado el recurso de impugnación y se provee parcialmente la prueba ofrecida. A fs. 24 se agregan las actuaciones administrativas n° 12758-39-2014 en las que constan los antecedentes que fundan el Cargo FE n° 26/2014 (DV MICO). A fs. 25 consta la interposición del Recurso de Revocatoria contra la denegación de la producción de parte de la prueba, la cual es nuevamente rechazada mediante Resolución n° 204/2014 (DV IPGN) de fs. 26. A fs. 29 se pasan los autos a Dictamen en los términos del artículo 1040 del CÓDIGO Aduanero. A fs. 30/38 obra el Dictamen N° 14/2015 (DV IPGN), de fecha 13/05/2015. A fs. 40/46, se dicta la Resolución del DI FIEX N° 12/2015, de fecha 18/05/2015, apelada en autos. Se agregan por cuerda las actuaciones administrativas n° 12758-39-2014. A fs. 1/10 luce el informe n° 328/2014 (DV MICO) donde se determina la diferencia de tributos en controversia. A fs. 12/13 luce la notificación del Cargo, y a fs. 14/15 obran los sobres contenedores de las Destinaciones n° 10049EC08000017X y n° 10049ES02000023P.

IV.- Que, bajo tal plataforma fáctica, corresponde recordar que a fin de resolver las cuestiones sometidas a la consideración por la vía recursiva, no es preciso que este Tribunal considere todos y cada uno de los planteos y argumentos esgrimidos por las partes, bastando que lo haga únicamente respecto de aquellos que resulten esenciales y decisivos para sustentar debidamente el fallo de la causa. En efecto, tal como lo ha establecido el más Alto Tribunal Federal, los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino solo aquellos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 278:271).

V.- Que, sentado ello, corresponde determinar si se ajusta a derecho la Resolución nº 12/2015 (DI FIEX) que confirmó el cargo FE nº 26/2014, formulado en concepto de diferencia de derechos de exportación, con motivo del ajuste del valor del "gas licuado de petróleo (LPG) en condición mezcla", declarado en la operación de exportación documentada mediante los PE n° 10049ES02000023P y 10049EC08000017X.

Que, por ende, el inconveniente jurídico subyacente consiste, entonces, en dilucidar si el acto administrativo impugnado tiene sustento en los antecedentes de hecho que necesariamente le deben preceder para ajustarse a derecho. Al respecto, cabe destacar que lo resuelto por el organismo aduanero desconoce las implicancias del

principio de legalidad tributaria, debido a que el sistema de determinación de tributos aduaneros no le confiere el poder de decidir discrecionalmente sobre la reconstrucción de la materia imponible.

Que, en efecto, conforme se desprende de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, mediante la destinación de exportación de mercaderías con precios revisables nº 10049ES02000023P, oficializada el 11/06/2010 ante la Aduana de Río Grande, la firma PAN AMERICAN SUR S.A., aquí actora, documentó la exportación de 6.518,00 toneladas de gas licuado de petróleo (PA 2711.19.10.900H) en los términos de la Resolución 2780/92, con destino a Chile, por un valor FOB unitario de U$S 554,67000, adjuntando al efecto el contrato de compraventa en el que se detalla la fórmula de determinación del precio convenido con la compradora chilena ENAP (documentación obrante en el interior de la carpeta contenedora de fs. 15 de la actuación administrativa n° 12758-39-2014).

Que, asimismo, con fecha 16/07/2010 la firma recurrente documentó el PE nº 10049EC08000017X por la cantidad efectivamente embarcada (5.929,94 toneladas de LPG) por un valor FOB unitario de U$S 553,98810, adjuntando las facturas pertinentes y las correspondientes cotizaciones internacionales (documentación obrante en el interior de la carpeta contenedora de fs. 14 de la actuación administrativa n° 12758-39-2014).

Con posterioridad, el 29/10/14, el servicio aduanero ajustó la base imponible de la operación de exportación 10049ES02000023P/10049EC08000017X y, en consecuencia, formuló el Cargo FE nº 26/2014 (ver fs. 10 de las actuaciones administrativas n° 12758-39-2014), con sustento en el Informe (DV MICO) nº 328/2014.

VI.- Que, bajo tales premisas, corresponde realizar algunas aclaraciones en relación a la mercadería en cuestión: el gas licuado de petróleo (LPG) es una mezcla de “propano comercial” y “butano comercial”; y el “isobutano” es un subproducto de éste último. Conforme surge de los reportes cromatográficos aportados por la firma, la mezcla exportada contenía 57,16 % de “propano comercial” y 42,84 % de “butano comercial”, distribuido en 23,299% de normal butano y un 19,537% de “isobutano”.

Al cotejar las publicaciones aportadas por la exportadora, la División Minería y Combustible advirtió una diferencia de precio unitario entre el “normal butano” y el “isobutano” de alrededor de U$S 10 por galón, siendo superior el isómero en el orden de un (+8 %).

Asimismo, analizadas las facturas comerciales, observó que, en la conformación del valor del butano, solamente se había tomado en cuenta el valor del “normal butano”, y no el del valor del “isobutano”. Al resultar un valor inferior, concluyó que correspondía descartar el valor declarado como base de valoración y efectuar el ajuste.

Por su parte, en la resolución aquí apelada, basada en el Dictamen nº 14/2015 (DV IPGN), el servicio aduanero sostuvo que correspondía conformar la base del gas licuado de petróleo exportado, incorporando el valor correspondiente al “isobutano”, conforme la cotización internacional, en virtud del régimen de la RG 2780/92 y el artículo 745 del CÓDIGO Aduanero.

VII. Que corresponde recordar que la valoración de mercaderías en aduana en materia de exportación debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el referido CÓDIGO Aduanero. En tal sentido, el artículo 735 de dicho cuerpo legal determina que para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los artículos 726, 727 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

En materia de exportación, el legislador ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al

que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare (artículo 745), como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro (artículos 735 y 742). En los artículos subsiguientes (hasta el artículo 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 artículo 747 del CÓDIGO Aduanero, 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 artículo 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".

De lo hasta aquí expuesto surge que las facultades de desestimación del valor imponible documentado, se dan legalmente en materia de exportación principalmente en los supuestos de vinculación (artículo 746) y, en un sentido mucho más amplio, cuando por las posibilidades de valor comparable que resultan de los métodos previstos en el artículo 748 de la ley 22.415 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 artículo 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, como ha quedado expuesto, en el presente caso el servicio aduanero tomó como base para efectuar el ajuste la cotización internacional del "isobutano", que es sólo un subproducto de la mezcla del gas licuado de petróleo exportado, el cual, cabe señalar, no figura en la fórmula de determinación del precio del butano definida en el artículo 24 del contrato de compraventa aportado por la actora.

A mayor abundamiento, véase que el valor FOB declarado por la firma exportadora en la destinación final 10049EC08000017X, aquí cuestionado, coincide con el valor de las facturas 0006-00000007 y 0006-00000008, los cuales fueron determinados de acuerdo a las fórmulas pactadas en los artículos 10 y 24 del "Acuerdo de Compraventa de Propano y Butano entre Empresa Nacional de Petróleo y PAN AMERICAN SUR S.R.L. (continuadora de AMBAS SUR S.R.L) sobre la base de las publicaciones acompañadas por la actora.

Que, de las constancias de autos surge claramente que el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero se basa en cálculos que no se ajustan a los métodos alternativos previstos en el CÓDIGO Aduanero, que resulta de aplicación ineludible en la especie.

Por lo demás, corresponde dejar sentado que las facultades de autotutela del crédito fiscal que asiste al ente recaudador no lo pueden llevar a posicionarse por encima del responsable e imponer sus criterios por sobre los del obligado de un modo arbitrario, máxime teniendo en consideración que éste es el que tiene relación estrecha con la verdad de cómo han sucedido los hechos.

En definitiva, la posición descripta guarda absoluta relación con el inveterado principio de buena fe, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que ha de orientar las relaciones entre los particulares y la Administración. Si todas las relaciones jurídicas pudieran ser cuestionadas al solo arbitrio de la autoridad administrativa, difícilmente podría desarrollarse negocio jurídico alguno, pues las partes deberían presumir la

inestabilidad del tránsito jurídico y verse obligadas a precaver situaciones inesperadas. Por lo tanto, el desarrollo demanda que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y previsibilidad, en lugar de dirigirse por criterios arbitrarios e intempestivos.

En estos términos, la jurisprudencia de este Tribunal ha sostenido que si bien el valor imponible de exportación es teórico, no es menos cierto que la Aduana debe demostrar que el valor declarado difiere notoriamente del precio pagado o por pagar, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable. Así las cosas, se ha establecido como doctrina jurisprudencial que la carga de la prueba con referencia a la improcedencia de los valores declarados, recae precisamente sobre el organismo aduanero que practica el ajuste sobre dicho valor. (Cfr. ARBUMASA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación, Sala F, del 31 de mayo de 2013).

A la luz de los principios y normas expuestas, se colige que el acto administrativo impugnado adolece de causa, toda vez que para descartar el valor declarado el Informe Técnico nº 328/2014 (DV MICO), obrante a fs. 1/9 de las Actuaciones SIGEA nº 12758-39-2014, no resulta suficiente para sustentar la decisión aduanera, en cuanto no determina de un modo técnicamente válido, cuál es el valor real de mercado del LPG, extremo que impide evaluar si efectivamente el precio de transacción del contrato celebrado por la actora es bajo.

Por lo demás, siempre debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartar dicho método, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente.

IX.- Que, sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en el fallo “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/ DGA”, recaído en fecha 1/10/2013, donde señaló: “*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)”. Seguidamente, agrega que “*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*)”.

Por último, corresponde recordar que esta Sala “F” resolvió en igual sentido en las causas “TOTAL AUSTRAL S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación” - expediente n° 35.808-A - y “TOTAL AUSTRAL S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación” - expediente n° 35.832-A -, con sentencias de fecha 18 de diciembre de 2021 y 13 de diciembre de 2023, respectivamente.

X.- Que, en consecuencia, cabe concluir que el acto administrativo impugnado no tiene sustento en antecedentes de hecho que necesariamente le deben preceder para ajustarse a derecho, toda vez que no se desprende de la operación aquí involucrada razón suficiente para apartarse del valor declarado, el que constituye la base idónea de valoración en los términos del CÓDIGO Aduanero. Es por ello que, no resultando ajustada a derecho la recomposición de valor realizada por el servicio aduanero, tampoco procede el reclamo efectuado por éste en

concepto de diferencia de derechos de exportación.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución (DI FIEX) N° 12/2015, de fecha 18 de mayo de 2015, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 16598-102-2014, con costas a la DGA.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Sr Vocal Instructor.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución (DI FIEX) N° 12/2015, de fecha 18 de mayo de 2015, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 16598-102-2014, con costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Juan Patricio Cotter (20-20410463-9). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.04 17:18:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.08 02:08:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.08 02:10:20 -03:00