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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-98995736-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente n° 38516-A; "UNITEC BIO S.A. c/ Administración General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "UNITEC BIO S.A. c/ Administración General de Aduanas s/ Apelación", expediente n° 38516-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 9-16 se presenta por apoderado la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 393/2017 de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) que confirmó el cargo tributario N° 511/2012 formulado en virtud del ajuste de valor efectuado respecto de la destinación de exportación a consumo 08057EC03002332. Realiza una descripción de los antecedentes del caso. Afirma que declaró un valor de la mercadería superior al promedio o de referencia establecido por la Aduana. Alega que el servicio aduanero no justificó ni explicó la forma de determinación del ajuste efectuado, se apartó de la prueba ofrecida en sede administrativa y cuestionó el valor declarado en el permiso de embarque (PE) sin aportar ningún elemento de juicio que permitiera afirmar que resultaba inaceptable, limitandose a expresar que el valor declarado resultaba menor a los precios existentes en una lista tomada de la base discovery. Todo lo cual da cuenta de la falta de motivación del acto, por lo que, conforme lo dispuesto en el art. 7, incs. b) y e) de la Ley 19459, deviene nulo. Sostiene que las firmas cuyas operaciones sirvieron de marco comparativo, también sufrieron ajustes de valor por lo que el ajuste en cuestión carece de lógica normativa y resulta meramente recaudatorio. Hace hincapié en el valor real de la mercadería y el método de valoración establecido en el Código Aduanero (CA). Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución apelada con costas. En subsidio impugna la liquidación practicada por el servicio aduanero y cuestiona la tasa de interés aplicada.

II. A fs. 26-30 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega genéricamente los dichos de la contraria y realiza un resumen de lo actuado en sede administrativa. Se

remite a los fundamentos del Informe Técnico N° 19/2011 de la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación (SE FVEX) para justificar el estudio de valor realizado. Afirma que el ajuste se efectuó conforme lo previsto en los arts. 734 a 750 del CA y en especial lo establecido en al art. 747 —siendo que la exportadora tuvo oportunidad de justificar el valor declarado, pero no lo hizo— y y art. 748, inc. c) de dicho cuerpo legal. Afirma que se dio complimiento con lo dispuesto en la Resolución General (RG) ex-AFIP 620/99 en relación a la publicación por un (1) día en el Boletín Oficial (B.O.) Hace referencia al Dictamen Jurídico N° 176/11 obrante en las actuaciones administrativas vinculadas y a la noción teórica o negativa del valor adoptada por el CA. En relación a la tasa de interés aplicada sostiene que la misma es fijada por el Ministerio de Economía de la Nación en base a criterios de oportunidad, mérito y conveniencia, no susceptibles de revisión judicial. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas relacionadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Según constancias de fs. 31 la demandada acompañó las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 12539-3-2012, 13289-6648-2012, 13289-6648-2012/2, 13289-7923-2013, 13289-7923-2013/1, 13289-7923-2013/2 y 13289-8071-2012 en formato papel, en un cuerpo de 65 fojas.

A fs. 36 se abrió la causa a prueba. A fs. 177 se clausuró el período probatorio. A fs. 204 se elevaron las actuaciones al conocimiento e intervención de la Sala “F” y se pusieron a alegar.

A fs. 208-210 la actora presentó su alegato y a fs. 211-212 lo hizo la demandada. A fs. 214 los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. Las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-6648-2012 tienen su origen en el procedimiento de impugnación del cargo tributario N° 511/2012 formulado por la Aduana de San Lorenzo contra la aquí actora en virtud de la determinación de una diferencia de derechos de exportación presuntamente verificada en relación al PE 08057EC03002332 L, oficializado el 11/09/08.

Mediante la referida destinación se exportó a consumo, con destino a los Estados Unidos, Biodiesel Puro clasificado en la Posición Arancelaria (P.A.) 3824.90.29.100P.

El cargo mencionado se dispuso en virtud del procedimiento de ajuste de valor mediante el cual, conforme surge del Informe Técnico N° 19/2011 (SE FVEX), obrante a fs. 5-6 de las actuaciones administrativas, se concluyó que correspondía la aplicación de lo establecido en el art. 748, inc. c) del CA. Para ello, conforme lo expresa el informe en análisis, se seleccionaron y relevaron los valores declarados en una cantidad de destinaciones de exportación de la misma mercadería, oficializadas durante el tercer trimestre de 2008 —es decir contemporaneamente a la operación de autos—, por otras firmas exportadoras, pero cuyos antecedentes documentales no se acompañaron. Finalmente el informe establece como valor promedio de la mercadería exportada para el trimestre mencionado, el monto de u$s 1101,48 por tonelada (Tn.).

Cabe destacar que, si bien no se encuentra agregado en autos el sobre original del PE en cuestión, de las constancias de las actuaciones (fs. 46), como así también de la contestación del oficio dirigido a la Aduana de San Lorenzo (fs. 52 de autos) surge que la actora exportó la cantidad de 3.000 Tn. de Biodiesel Puro y declaró un valor de u$s 3.309.000,00, es decir u$s 1.103 por Tn.

No obstante ello, a fs. 43-44 de las actuaciones se emitió el Dictamen Jurídico N° 176/2017 y a fs. 53-57 se dictó la resolución aquí apelada.

V. Sentado ello corresponde determinar si resulta ajustada a derecho la resolución recurrida.

Para ello y en primer lugar será necesario analizar si se encontraban reunidos los presupuestos requeridos para que el servicio aduanero se apartara del método de valoración establecido por los arts. 735 y 747 del CA —es decir el precio pagado o por pagar— para la aplicación de los derechos de exportación ad valorem.

En segundo lugar corresponderá analizar si, la investigación de valor efectuada por considerar que el valor declarado no resultaba adecuado para ser tomado como valor imponible, se realizó conforme a derecho.

Al respecto cabe destacar que el servicio aduanero se encuentra facultado para efectuar la verificación del valor declarado en las operaciones documentadas, sin embargo dicha atribución debe ser ejercida de acuerdo a los lineamientos establecidos por el CA en relación al método de valoración de la mercadería. Esto es, debe justificar debidamente el apartamiento del método general a fin de utilizar alguno de los métodos alternativos como, en el caso de autos, el establecido por el art. 748, inc. c) de dicho cuerpo legal.

En este sentido, obra a fs. 4-7 de las actuaciones administrativas, el Informe Técnico 19/2011 (SV FVEX). Mediante dicho informe se determinó que, conforme lo normado por el art. 748, inc. c) del CA y en virtud de la ausencia de precios oficiales, resultaba procedente llevar a cabo un análisis de valor, para lo cual se realizó un relevamiento de operaciones de exportación con los valores documentados en el país en el año 2008, en relación a la mercadería en cuestión, que agrupó los datos obtenidos por trimestre, considerando la estacionalidad del producto. De dicho relevamiento se obtuvieron valores promedio, como así también mínimos y máximos.

El informe comentado precedentemente arrojó como resultado que el valor promedio determinado para la mercadería en trato, durante el trimestre correspondiente al de la operación de marras, se estableció en u$s 1101,48 por Tn. y la recurrente declaró u$s 1.103,00 Tn., o sea u$s 1,52 por encima del primero.

Asimismo, el Anexo II de la RG ex-AFIP N° 620/99 referido a los ajustes de valor para las destinaciones de exportación, vigente al momento en que se practicó la determinación de autos, en el art. 2.1.2.1., preveía que, en caso de no aceptarse el valor documentado, el servicio aduanero deberá confeccionar y publicar en el Boletín Oficial (B.O.) un listado de los ajustes efectuados, a fin de que los interesados, dentro de los quince días de su publicación, suministraran elementos y/o explicaciones que permitieran al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original.

Cabe señalar que no obra agregada a los antecedentes administrativos la constancia de la publicación de los pre ajustes en el B.O., a pesar de que la Aduana refiere al cumplimiento de lo dispuesto por la mencionada resolución, tanto en el dictamen de fs. 43-44 de las actuaciones administrativas, como así también en la resolución apelada.

De lo expresado hasta aquí se colige que no se encuentra debidamente justificado el apartamiento del

método de valoración dispuesto por el servicio aduanero conforme lo establece el art. 748, inc. c) del CA.

VI. Sentado lo anterior y amén de resultar suficiente para considerar improcedente el cargo tributario dispuesto por el servicio aduanero, a los efectos de analizar el ajuste de valor efectuado por la Aduana, cabe destacar que el art. 735 del CA establece que para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 ó 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Asimismo, conforme lo establece el CA en su art. 745, el valor imponible se determina en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro (arts. 735 y 742 del mismo cuerpo legal).

Por su parte, los artículos siguientes precisan los elementos que integran el concepto de valor imponible. Esto es: el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

La facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del CA, que dispone 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 y resultantes de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, la misma expresa: *"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"*.

Se colige entonces que la facultad de desestimación del valor imponible declarado en una destinación de exportación, se da principalmente en los supuestos de vinculación, conforme lo dispuesto en el art. 746 del CA, y en un campo más amplio cuando el precio documentado presente ostensibles diferencias con el comparable, resultante de la aplicación de alguno de los métodos previstos en el art. 748 del CA.

El precio comparable resultará 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 referidos en los parámetros de los incisos a), b) y c) del aludido art. 748 del CA, 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 su inc. e).

En el caso de autos, según surge de las constancias de las actuaciones administrativas, la Aduana justificó el cargo tributario en cuestión, en virtud de lo normado por el art. 748 inc. c) del CA, atento a lo expuesto en el mencionado Informe Técnico 19/2011(SE FVEX).

El art. 748 del CA dispone: *"cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: (...) c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios*

preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes 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".

Cabe reiterar que los ajustes previstos en el art. 748, incs. a), b) y c) del CA corresponden cuando, conforme al art. 747 de ese código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes *"que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar"*, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción *"bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable"*.

La valoración en exportación es teórica y no implica impugnar los importes facturados, sino establecer una base imponible razonable cuando se demostrare que los antecedentes con que cuenta la Aduana *"difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar"*.

En tal sentido, la mencionada RG ex-AFIP 620/99, en el Anexo II, artículo 2.1.2.1 señalaba, en lo que aquí interesa, que una vez concluida la etapa de consulta entre el Área de Valoración y el exportador: *"...para el caso en que se considere procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del permiso de embarque (…) con un informe donde consten las fundamentaciones técnicas de tal decisión"*.

La normativa apuntada, al exigir que se agregue un informe en el que *"conste la fundamentación técnica"*, indica sin duda que dicho informe debe sustentarse, razonablemente, en los precedentes que lleven a la conclusión vertida en el dictamen y que los mismos deben exhibirse en el procedimiento a efectos de respetar el sistema de valoración previsto en el CA.

Sin embargo conforme resulta del informe técnico mencionado previamente, que sirvió de fundamento al ajuste practicado en el presente caso y a la resolución apelada, solo se hizo mención de los antecedentes utilizados para llegar a los valores de referencia allí informados. Luego, a fs. 47-52 de las actuaciones, se agregó un listado de operaciones de exportación, del que surgen números de destinaciones, fechas de oficialización, P.A., precio total declarado y unitario sin derechos incluidos.

Si bien los datos del mencionado listado de antecedentes, pudieron haberse utilizado como parámetro a fin de recabar información y determinar la inicial inverosimilitud del precio declarado en el caso de autos y servir de fundamento para dudar por encontrarlo razonablemente disminuido, dicha duda inicial debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acreditara que los utilizados no resultaban aceptables.

En efecto, a fin de justificar el ajuste efectuado, el servicio aduanero debió adjuntar la documentación aduanera pertinente, dado que de las citadas operaciones de exportación se puede conocer el precio unitario en cada caso y la fecha de oficialización, pero no así otros datos como ser: nivel comercial en que se pactaron las operaciones, destino y cantidad de la mercadería, otros datos necesarios para efectuar una comparación válida. Ello por cuanto el valor de la mercadería en trato puede variar en grandes proporciones de acuerdo con los factores de oferta y demanda, como así también de las propias características intrínsecas de la misma.

La falta de agregación de las destinaciones respectivas impide constatar datos esenciales y determinar si las mercaderías exportadas mediante ellas se corresponden en calidad, valor, embalaje, tiempo y nivel

comercial, modalidad de transporte, financiación, etc., rubros que inciden en la determinación del valor de la mercadería.

Asimismo y sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que, del análisis de la planilla agregada por el servicio aduanero, en comparación con la mercadería aquí importada, resulta que los precios unitarios que figuran en dicha lista, no difieren de manera sustancial con el precio declarado, tal como lo requiere el art. 747 del CA. Por el contrario una importante cantidad de las operaciones que se consignan en el listado mencionado, se declararon valores muy aproximados al de autos y en algunos casos, incluso inferiores.

Tratándose de documentación que debió estar en poder de la Aduana, dicho organismo debió extremar los recaudos de la investigación.

Igual conclusión cabe efectuar respecto del promedio fijado para el tercer trimestre de 2008 según lo expresa el Informe Técnico 19/2011, que arroja un precio unitario de u$s 1.101,48, el cual no difiere de manera sustancial del declarado por la actora en el PE en cuestión, por u$s 1.101,48.

VII. A mayor abundamiento, cabe señalar que los valores tenidos en cuenta por el servicio aduanero no cumplen con la condición legal de haber sido preestablecidos, lo que resulta exigido por el art. 748, inc. c) del CA.

En este sentido, el servicio aduanero no ha invocado norma alguna que fijase el valor preestablecido de la mercadería objeto de marras, limitándose a indicar que el valor imponible ha sido definido a partir del art. 748 inc. c) del CA. Por su parte, del Informe Técnico 19/2011, resulta un “promedio de precios” interno cuyo fundamento se desconoce y no cumple con la exigencia prevista en la norma precitada.

Por todo lo hasta aquí expresado, considero que el ajuste de valor realizado no resulta ajustado a derecho, por lo que deviene improcedente el cargo tributario formulado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación.

VIII. En virtud de la forma en que se resuelve la presente resulta inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

IX. En cuanto a las costas del proceso, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, por lo que se imponen a la demandada vencida, conforme lo establece el art. 1163 del CA

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Revocar la Resolución N° 393/2017 (AD SALO), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-6648-2012 y en consecuencia dejar sin efecto el cargo tributario N° 511/2012 formulado contra la firma UNITEC BIO S.A.

2. Costas a la demandada.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.-

En virtud del acuerdo que antecede**, SE RESUELVE**:

1. Revocar la Resolución N° 393/2017 (AD SALO), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-6648-2012 y en consecuencia dejar sin efecto el cargo tributario N° 511/2012 formulado contra la firma UNITEC BIO S.A.

2. Costas a la demandada.

Suscriben a la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino de conformidad con el art. 1162 del CA.

Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.05 16:14:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.05 18:54:04 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.05 18:54:48 -03:00