Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 4589/2022 **LARTIRIGOYEN Y CIA SA (TF 7411475-A) C/ DGA S /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de mayo de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución del 1 de julio de 2021, la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución Nº 133 (DI VACD) de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental recaída en la Actuación Nº 18017-3-2017 apelada en autos. Por consecuencia, dejó sin efecto los cargos formulados –y confirmados por el acto antes mencionado- en los que se exigía una diferencia de tributos por un monto total de U$S128.192,10, con fundamento en el ajuste de valor practicado por la aduana. Impuso las costas a la demandada.

El *a quo* comenzó por señalar que la resolución apelada en autos ajusta los valores imponibles correspondientes a determinados operaciones de exportación de semillas de chía.

Explicó que los informes en los que se basó el acto impugnado fundamentan el ajuste de los valores de las exportaciones en la comparación con los precios promedios cuatrimestrales que surgen de permisos de embarque de mercadería idéntica o similar. Los precios promedio elaborados no surgen –destacó- de indicios ni de cotizaciones internacionales, sino de las exportaciones documentadas. De acuerdo a lo expresado por la aduana –dijo- el ajuste se realizó al amparo de lo prescripto en el inciso a) del artículo 748 del Código.

Destacó que no se había disputado que los precios declarados por la actora y desestimados por la aduana eran precios libres o no controlados.

Explicó seguidamente que el ajuste se apartó de la manda del art. 748, inciso a) del Código bajo cuya invocación la Aduana pretendió fundar el ajuste. Por principio –subrayó-, los precios pactados entre las partes de una exportación deben aceptarse como base para la valoración aduanera, salvo que se demuestre por la Aduana que no son admisibles. Este principio tiene alcance más intenso cuando los precios son libres, esto es, pactados entre partes independientes. Al

postular el art. 746 que ni siquiera el hecho de ser precios controlados autoriza, de por sí, a desestimarlos, debe colegirse que la exigencia para desestimar precios libres -como los de autos- nunca puede ser menor. Sin embargo –agregó- en el caso no se objetó fundadamente la veracidad de los precios acordados por la actora, limitándose la Aduana a construir precios promedio y oponerlos, de modo directo, amparándose en la norma del art. 748 inc. a).

Luego de recordar la pautas del artículo 735 del CA, puso de relieve respecto de los precios empleados por la demandada como comparables que: (a) no se indicó si fueron fijados entre compradores y vendedores independientes; (b) se apartan de la pauta temporal del art. 735 al promediarse en una dispersión de cuatro meses, cuando la norma establece los momentos legales de la exportación como parámetro temporal para una eventual comparación; (c) no se explicó si son propios de ventas al contado, obviando la incompatibilidad conceptual que existe entre un precio promedio y el precio de una venta al contado.

Recordó la exigencia normativa de que las comparaciones de precios sean operación contra operación (respetando cierta contemporaneidad), y no contra precios promedio, requisito establecido en el artículo 748 inc. a) del CA invocado por la Aduana.

Por el contrario, el mecanismo de comparación contra precios promedio -dijo- es propio del inc. c) del art. 748 que, sin embargo, exige que se trate de precios “preestablecidos”, lo que no ocurre con los precios promedio usados como comparables de ajuste en estos autos: estos son precios promedio construidos *ad hoc* respecto de cada operación, con base en operaciones tanto anteriores como posteriores a los precios escrutados.

Aun pasando por alto los defectos anteriores –agregó- los porcentuales de ajuste de esa base imponible oscilan -sobre un total de 25 operaciones- entre un mínimo del 0,5% y un máximo del 1%, superándose el dígito porcentual solamente en seis operaciones (y con un máximo de 1,76% en una sola operación). En ese sentido, destacó que la RG 1122/01, referida a ajustes de precios controlados, establece una tolerancia de hasta 5% sobre el precio usado como comparable. Concluyó por eso que el carácter porcentual menor del ajuste de valor partiendo de los precios promedio (que, por definición, nunca pueden ser iguales a los reales y libres declarados por la actora) lejos de llevar a pensar que esos valores declarados son incorrectos, conduce a ratificar su veracidad.

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36247175#411350476#20240510111441085

Destacó, adicionalmente, que la prueba pericial producida en autos había constatado el carácter genuino de los precios declarados, así como el hecho de que estos no difieren notoriamente ni del promedio elaborado por la actora ni del calculado por la Aduana. Contrariamente, señaló que la ausencia en las actuaciones administrativas de un informe completo y circunstanciado que cristalice una apertura analítica de todos los datos relevantes y operaciones numéricas que sustentan el ajuste, contraviene la exigencia de motivación del acto administrativo.

Convalidar en esas condiciones, la actuación de la Aduana –concluyó- implicaría convalidar la construcción de precios o valores alternativos promedio para corregir en cualquier caso los precios libremente pactados por los exportadores o importadores, con un fin exclusivamente recaudatorio y desnaturalizando las funciones del organismo.

II.- Que el 01/09/2021 la demandada apeló la decisión reseñada en el considerando anterior, y el 23/09/2021 expresó sus agravios, que fueron replicados por la actora el 04/10/2021.

En el escrito recursivo se agravió esencialmente de que:

i) Si se entendiera que para realizar un ajuste en valor de exportación es imprescindible que las operaciones comparables sean todas del mismo día, al mismo destino y por el mismo volumen, se llegaría en la práctica al extremo de suprimir las facultades concedidas al servicio aduanero;

ii) El criterio de valoración utilizado por el legislador se basa en la noción teórica de valor de Bruselas y no en la noción positiva elaborada posteriormente por el GATT para la importación. Por tal razón resulta inadecuado traspolar los principios elaborados para la noción positiva de valor que rige en materia de importación a la noción teórica aplicable a la exportación. Por ello, el Código Aduanero no exige que la comparación se haga, en el caso, de operación a operación;

iii) El art. 747 del Código Aduanero obliga al exportador a demostrar que el precio declarado no difiere sustancialmente de los valores corrientes. Esa carga probatoria fue incumplida por la empresa actora;

iv) El hecho que la Aduana tomara en consideración permisos de embarque de mercadería idéntica o similar, exportada en un período de tiempo que no difiere en más de un

cuatrimestre, a fines de elaborar el cuadro comparativo de valores, no autoriza a concluir que se estuviera aplicando el método descripto en art. 748 inciso c) o un método combinado;

v) Las diferencias de valor constatadas son realmente sustanciales y notorias dado que van desde el 6% al 176%;

vi) Los informes en los que se basó el ajuste señalan que las operaciones empleadas como comparables involucraban a partes independientes, respondían a ventas al contado e implicaban cantidades exportadas similares; por lo demás, debió ser la actora quien justificara la eventual diferencia en costos logísticos;

vii) El ajuste realizado tuvo en cuenta las modalidades inherentes a la exportación puesto que al momento de examinar el negocio de venta al exterior de semillas de chía, se separó la orgánica del resto y se evaluó la variación del precio que tuvo la mercadería en un período determinado;

viii) El país de destino de la mercadería no puede ser incluido dentro de las “modalidades inherentes a la exportación” a las que se refiere la norma;

ix) El informe contable producido por la actora presenta graves deficiencias metodológicas que la descalifican como prueba;

x) Los informes en que se basó el acto cuestionado contienen todos los elementos que permitieron el cálculo del valor ajustado;

xi) La autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor en plaza a partir de los precios corrientes;

Por todo ello, solicitó que se revocara la resolución apelada o que, subsidiariamente, de mantenerse la decisión en cuanto al fondo, se impongan las costas de ambas instancias en el orden causado.

III.- Que el 17/09/2021 el *a quo* reguló los honorarios de la representación letrada de la actora.

Dicha resolución fue recurrida tanto los beneficiarios de esos emolumentos (el 22/09/2021) como el Fisco Nacional (el 28/09/2021).

IV.- Que la Corte federal tiene dicho que el Código Aduanero establece los principios generales y los métodos aplicables para determinar el valor en aduana de las mercaderías

exportadas, que constituye la base de cálculo para la aplicación de los derechos de exportación *ad valorem* (confr. arts. 735 y siguientes).

Y señaló que la definición de valor que adopta el código, en materia de exportaciones, tiene por finalidad "permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el artículo 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro" (art. 745). Este concepto, según se expresa en la segunda parte del citado artículo 745, tiene un alcance general y es aplicable a todas las operaciones de exportación para consumo.

Explicó que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración (conf. arts. 735 y 746, ap. 1º, del Código Aduanero). La Exposición de Motivos del mencionado código muestra –dijo- la clara preferencia de dicho ordenamiento por el empleo del precio de transacción que motiva la exportación como valor imponible, al expresar que "se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta". Por otra parte, los arts. 746, 747 Y 748 del citado código establecen y regulan la facultad de la Aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituye una base idónea de valoración. Al respecto, la Exposición de Motivos puntualiza que tales artículos determinan dentro de un razonable equilibrio "cuándo un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio".

Además, precisó 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) [Fallos: 336:1624; v. en igual sentido, esta Sala, causa n° 23.432/2016 “Wintershall Energía SA c/ DGA s/ recurso directo”, sentencia del 14/10/2016].

V.- Que en ese mismo sentido esta Sala ha señalado que en el procedimiento de ajuste de valor quien afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero, que debe probar la

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36247175#411350476#20240510111441085

veracidad de su cuestionamiento; sólo en caso de logarlo transferirá al exportador la carga de demostrar la legitimidad de su declaración.

Por ello, hasta tanto la Aduana no produzca la prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste del valor declarado, ninguna carga pesa sobre el particular (v. esta Sala, causa nº 48.082/2015 “Frutas Escartin SH y otro c/ DGA y otro s/recurso directo de organismo externo”, del 12/04/2016; Sala IV *in re* “Macnet S.A. (TF 14723-A) c/DGA” del 13/09/2005).

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 (arts. 735 a 744, CA), tampoco se encuentra facultada para, a través de los métodos alternativos de valor comparable que prevé el artículo 748, fijar valores que adolezcan de similares vicios (esta Sala, causa “Frutas Escartin SH”, ya citada, y nº 26.049/06 “DGA en autos (Polytech S.A. TF 20.286-A)”, sentencia del 21 /11/06; Sala I, in re, Kossacoff, Mario José (T.F. 8521-A) c/A.N.A”, sentencia del 27/08/98; conf. Sala IV, *in re* “Eco Shop SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 26/03/15; entre otros)

VI.- Que, a la luz de lo anterior, las interpretaciones propuestas por la demandada de la norma involucrada no resultan admisibles.

La disposición del Código Aduanero de la que pretendió valerse la Administración para apartarse del precio declarado establece: “[c]uando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: […] a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación” (art. 748, CA).

VI.1.- En primer lugar, es preciso poner de relieve que –contrariamente a lo pretendido por el Fisco- la norma transcripta no lo habilita a comparar el valor declarado con alguna media elaborada a partir de otros despachos aprobados, sino a confrontarlo con los de otras exportaciones de mercaderías comparables. La comparación por este método –escogido por el propio servicio aduanero- exige el cotejo del precio declarado con los valores documentados de otros despachos, no cuestionados por la aduana (Alsina, Barreira, Basaldúa,

Cotter Moine & Vidal Albarracín, “Código Aduanero Comentado”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, Tomo II, p. 781; Cotter, J.P., Derecho Aduanero, Buenos Aires, abeledo Perrot, 2014, T. I, p. 661/2). La elaboración de medias para conformar valores referenciales sólo puede ser empleada para la detección preliminar de los casos que ameriten un estudio de valor, pero no es admisible que se los sustituya directamente por el valor declarado (Cotter, op. cit., p. 664; y, e.g., RG AFIP 4710 /2020).

Por lo demás, como corolario del principio de neutralidad (art. 7, párrafo 2, ap. a) del GATT, y ap. 4 de la introducción general del Acuerdo), frente a la dispersión de valores aprobados con anterioridad, la Aduana debe necesariamente tomar como comparable el valor que más se aproxime al declarado que está siendo escrutado, en el caso, el más bajo (Lascano, Julio C., “Los Derechos de Aduana”, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007, p. 518).

VI.2.- Además, el Código señala con toda claridad que la comparación debe hacerse con despachos correspondientes a mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva. En este sentido, el Acuerdo de Valoración del GATT establece que son mercaderías idénticas aquellas iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial, sin que obsten las pequeñas diferencias de aspecto (GATT, art. 15, inc. 2, ap. a).

Adicionalmente, entre los elementos de comparabilidad debe contarse indudablemente el destino de la mercadería exportada: solamente pueden tomarse en cuenta para la aplicación del método escogido por la Aduana mercaderías idénticas o similares que hayan sido exportadas al mismo país de importación que la analizada (Lascano, Julio C., op. cit., p. 516). Las razones que impiden comparar ventas realizadas a diferentes mercados son variadas pero, en su mayoría, evidentes. Y los apartamientos admisibles de esta regla (e.g. la comparación de envíos a distintos países de un mismo territorio aduanero como la UE) pueden, en todo caso, ser debidamente justificados por la Aduana.

VI.3.- Por último, las ventas para exportación a considerar son las realizadas en el mismo momento o en un momento próximo al de la exportación analizada. Por momento aproximado debe entenderse uno tan próximo como sea posible, de manera que en el interludio las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que puedan incidir en la determinación del precio no hayan experimentado variaciones significativas (Lascano, Julio C., op. cit., p. 516/7). Si bien la disposición aplicada no contiene un plazo determinado, lo cual otorga

cierta flexibilidad al servicio aduanero, se ha señalado que, en principio, un antecedente con una antigüedad mayor a noventa días podría ofrecer reparos (Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine & Vidal Albarracín, op. cit. p. 782).

En este sentido, la argumentación de la demandada no trasciende el plano teórico y no ha intentado justificar la dispersión temporal de los comparables empleados en la ausencia de variación de las condiciones de mercado.

VII.- Que, por lo demás, conviene recordar que el artículo 1180, inciso b) del Código Aduanero establece que este tribunal no puede revisar las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados siempre que, del ejercicio por parte del *a quo* de su facultad para apreciar las cuestiones fácticas, no surja que hubiera mediado arbitrariedad o error de magnitud suficiente para apartarse la aplicación del mentado principio (Fallos: 300:985; Sala I, in re "Scioli S.A.", del 14/12/93; Sala III, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; esta Sala, *in rebus* "Ducilo SA", del 14/08/95, e "Incobe SRL c/ ANA", del 23/08/95; entre otros).

En sentido concordante, se ha dicho que el recurso no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a que aquel tribunal hubiese arribado al valorarla, salvo que se verifique la existencia de error manifiesto o arbitrariedad en la valoración de la prueba (esta Sala, in re “Agencia Marítima Alpemar S.R.L (TF 26.550-A) c/ DGA”, del 12/6/12, y sus citas).

VII.1.- En ese contexto, no puede dejar de advertirse que los agravios de la actora referidos al margen de desvío admitido por el *a quo* y a los medios empleados para su comprobación, refieren indudablemente a aspectos probatorios cuyo conocimiento escapa, a priori, a la jurisdicción de este tribunal a menos que se acredite una arbitrariedad que en el caso no se ha demostrado.

Nótese, por caso, que una de las principales quejas de la demandada refiere a un supuesto error de apreciación del *a quo* con relación a los porcentajes de desvío de los precios declarados con respecto a los empleados por la aduana como comparables. En particular, el Fisco aduce que las discrepancias llegan a ser hasta del 176%, y no todas menores al 1,76% como señaló el Tribunal Fiscal. Sin embargo, del mero cotejo de los cuadros confeccionados por la demandada a los cuales el TF refiere resulta que la apelante señala equivocadamente los desvíos referidos a despachos de otros

importadores, y no a las destinaciones oficializadas por la actora; en estas el ajuste más grande es efectivamente del 1,76% (en un solo PE), mientras que para la mayoría de las destinaciones la diferencia no llega a 1% (v. págs. 582/6 del archivo que contiene las actuaciones del Tribunal Fiscal).

VII.2.- Los señalamientos del Tribunal Fiscal referidos al informe contable presentado por la actora (p. 542/6 del archivo que contiene el expediente del TF) y a la opacidad de los informes producidos por la Administración para fundar el ajuste –contraria a la exigencia de motivación del acto administrativo regular (art. 7, incs. e) y b), Ley19.549; y art. 2.1.2.1, Anexo I, RG 620/99)- tampoco se revelan irrazonables.

Las explicaciones de la demandada en su recurso no suplen la señalada ausencia de un informe completo y circunstanciado en el expediente administrativo (conf. páginas 136/9, 405 /17 y 587/97 del archivo que contiene las actuaciones del TF). Y sus cuestionamientos a estos puntos de la resolución apelada no muestran el desacierto del a quo en la valoración de aquellas pruebas (arts. 477 y 486, CPCCN).

VII.3.- Finalmente, tal como señala el *a quo*, no se advierte que en su estudio la demandada haya señalado –y menos justificado- la independencia de las partes involucradas en las operaciones comparables, ni las demás condiciones relevantes de esas ventas.

VII.4.- En suma, la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación no aparece como arbitraria o irrazonable toda vez que el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero no se encontraba debidamente motivado. La aduana se limitó a reemplazar el valor declarado por el exportador por uno resultante del cálculo de una media elaborada *ad hoc* sobre la base de algunos despachos -cuya elección tampoco justificó- contraviniendo la norma invocada para fundar el ajuste.

Por consiguiente, en atención a que el Fisco Nacional no desvirtuó los argumentos vertidos por el tribunal de origen, ni aportó en esta instancia nuevos elementos de juicio o argumentos tendientes a demostrar que los extremos allí considerados resultaban incongruentes o arbitrarios, corresponde rechazar los agravios referidos al fondo de la controversia.

VIII.- Que, finalmente, no hay motivos para apartarse del principio general de la derrota, de manera que la accionada

deberá cargar con las costas de ambas instancias (arts. 1163, CA y 68, 1º parte, CPCCN).

IX.- Que teniendo en cuenta el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo cumplido por los profesionales actuantes corresponde **modificar** la regulación de honorarios practicada el 17/09/2021, y **reducir** los honorarios del Dr. Adrián Marcelo Miguez, por su actuación en la dirección letrada de la actora y **fijarlos** en la cantidad 37 UMA -equivalente a $1.815.775 -; y **reducir** también los regulados a la Dra. Patricia E. Feliciano por su desempeño en la representación legal de la actora, **fijándolos** en la cantidad de 15 UMA –equivalente a $736.125-, los que se encuentran a cargo de la parte demandada, de conformidad con lo dispuesto en el considerando anterior (conf. arts. 16, 20, 21, 25, 44 y 51 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 925/2024).

Asimismo, por el trabajo cumplido ante esta Alzada, **se regulan** los honorarios del Dr. Adrián Marcelo Miguez, por su desempeño en la asistencia letrada de la actora en la cantidad de 11 UMAs –equivalente al momento del dictado de este pronunciamiento a la suma de $539.825-; y los de la Dra. Patricia E. Feliciano por su desempeño en la representación legal de la actora en la cantidad de 4,5 UMAs –equivalente actualmente a la suma de $220.837,5 (arts. 16, 20, 21, 24, 29 y ccdtes. de la Ley Nº 27.423 y la Resolución SGA 925/2024).

Se aclara que los importes regulados no incluyen suma alguna en concepto de impuesto al valor agregado, el cual deberá adicionarse en caso de que los beneficiarios acrediten su condición de responsables frente a ese tributo.

X.- Que por los fundamentos expuestos, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar la apelación de la parte demandada y confirmar íntegramente la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación del 01/07/22; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la demandada vencida (art. 68, 1º parte, CPCCN); **3)** Regular los honorarios de los letrados de la actora en la forma indicada en el considerando IX.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36247175#411350476#20240510111441085

Regístrese, notifíquese a las partes y devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36247175#411350476#20240510111441085