2893/2024 REFINERIA DEL NORTE SA (TF 36433-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, junio de 2024.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 119/122, el Tribunal Fiscal de la Nación **revocó** la resolución AD SALO 431/15, dictada en la actuación SIGEA 13289-29705-2013 y, en consecuencia, el cargo 2359/13, formulado en concepto de diferencia tributaria con relación a la destinación de exportación 09 057 EC08 25Y.

Impuso las costas a la demandada.

Para resolver como lo hizo, mencionó que Refinería del Norte SA había exportado nafta para uso petroquímico a la República Federativa de Brasil, bajo el régimen de precios revisables, razón por la cual debió presentar contratos que tenían distintas fórmulas de determinación del precio. Añadió que, en todos los casos, se habían aplicado reducciones de un monto fijo, que oscilaron entre los 14 y los 24 dólares por tonelada, dependiendo del contrato.

Precisó que el ajuste del valor declarado y el consiguiente cargo tributario no se habían sustentado en los artículos 746 ó 748 del Código Aduanero, sino que el servicio respectivo había observado los descuentos aplicados por la empresa con arreglo a lo previsto en el artículo 740 del mismo cuerpo legal, que establece: "*El valor imponible se determinará suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercadería a valorar. No obstante, cuando se tratare de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados que correspondieren a una misma venta, los descuentos o bonificaciones en función de la cantidad serán admisibles en las condiciones y dentro de las tolerancias que estableciere la reglamentación*".

Añadió que también se había tomado en cuenta el artículo 90 del decreto reglamentario 1001/82, que dispone: *"A los fines de lo previsto en el artículo 740 del Código Aduanero: 1. El servicio aduanero admitirá los descuentos o bonificaciones en la compraventa en función de la cantidad vendida, aun cuando se tratare de mercadería a exportar mediante envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados, siempre que correspondieren a una misma venta, que el precio unitario final resultare normal en operaciones comerciales usuales y que exista compromiso en firme de exportar el total de la mercadería dentro de los SEIS (6) meses, contados a partir de la fecha de cumplido en primer embarque."*

Remitió a los términos del informe técnico producido a fs. 30/31 de los antecedentes, donde los descuentos en cuestión fueron tildados de irrazonables en razón de su cuantía, en los siguientes términos: *"(se han observado descuentos de esta índole en destinaciones de exportación realizadas por el sur de nuestro país),*

donde el monto deducible del precio que se efectuaba rondaba los U$S 9 (nueve) por TN".

En ese marco, el organismo jurisdiccional afirmó que el ajuste carecía de toda fundamentación y resultaba arbitrario. Se basó en los siguientes hechos:

-Las dos normas invocadas por el servicio aduanero aluden a descuentos por cantidad cuando se tratare de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados; mientras que en el caso no se pudo probar que los descuentos se hubiesen aplicado por cantidad. Por el contrario, del informe técnico transcripto se infiere que se trata de una práctica habitual en esta clase de operaciones.

-No se incorporó ninguna documentación relativa a las supuestas destinaciones de exportación "*realizadas por el sur de nuestro país*", sobre la base de las cuales se entendió que el precio unitario final declarado por la actora no resultaba normal o usual. Esto impide verificar si se trataba de operaciones comerciales comparables, específicamente, en punto a la cantidad de mercadería.

-Los descuentos aplicados se encontraban previstos en la fórmula contractual para el cálculo del precio de la mercadería; por lo que, al objetarlos, el servicio aduanero efectuó un ajuste del valor declarado sin atenerse a los procedimientos y requerimientos de las normas de valoración.

-La respuesta a uno de los oficios ordenados en la causa, dirigido a la División de Valoración y Comprobación Documental de la propia DGA, ratifica que **no se trató de descuentos por cantidad**.

Allí se informó que, en el mercado de los productos derivados del petróleo, la forma de fijar su precio es comparándolos con la cotización en un mercado transparente de un producto similar; como así también, que esos precios de referencia suelen ser recopilados por empresas. Y se añadió: "*si bien el precio internacional es referencia para todas las negociaciones mundiales, es necesario adecuarlo a cada mercado en particular a través de una `prima o descuento´, que es la manera de cuantificar la diferencia (de costos de transporte del bien, de calidad del producto, tipo de mercado, etc.) que surge al referenciar o trasladar ese precio en ese mercado puntual de la operación*". A su vez, se precisó que el artículo 740 del código se refiere a "*los descuentos en general, en función de la cantidad vendida*", mientras que el artículo 748, inciso b, del mismo cuerpo legal lo hace a la determinación de una base idónea de valoración "*a partir de la cotización internacional de la mercadería, teniendo en cuenta las modalidades inherentes a la exportación"*. Finalmente, se indicó que "*dada la complejidad en materia de descuentos, debida a las variables y factores intervinientes en la conformación de precios de este tipo de mercaderías y, teniendo en cuenta que no todo descuento es admisible por el servicio aduanero,* ***resultaría fundamental efectuar el análisis de cada contrato de compraventa en particular****, dado que de los mismos se podrían*

desprender los factores intervinientes en la conformación de los precios pactados a fin de establecer la admisibilidad o no del descuento aplicado" (fs. 46/vta., énfasis añadido).

Sobre esa base, el tribunal coligió que no se estaba ante reducciones aisladas en función de la cantidad de mercadería –como pretendía el servicio aduanero–, sino frente a descuentos habituales por el tipo de operatoria y bienes involucrados; los cuales dependían de una multiplicidad de factores, que no habían sido debidamente considerados en el caso. Sostuvo, en definitiva, que el servicio aduanero no pudo desestimar el importe de los descuentos como lo hizo, sin analizar las particularidades de cada contrato de compraventa.

2º) Que, disconforme, a fs. 156/157 interpuso apelación el **Fisco Nacional**; que se concedió a fs. 158, se fundó a fs. 159/164 y fue replicada a fs. 167/173vta.

Efectuó una síntesis de los antecedentes del caso y de los informes producidos en sede aduanera, en los que concluyó que los descuentos aplicados por la actora se apartaron en forma notoria de los normales en la práctica comercial.

Alegó tener cierto margen de discrecionalidad para fijar el valor de las mercaderías, y que la decisión apelada había invertido injustamente la carga de la prueba ya que, a su entender, incumbía a la actora justificar la veracidad de sus declaraciones.

Indicó que el valor fijado no había sido consecuencia de un ajuste en sentido "*estricto*" sino "*amplio*". Acto seguido, refirió a las normas en virtud de las cuales quedaron derogados los artículos 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero, y se aprobó el **Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.**

Expuso las pautas del referido Acuerdo y **señaló que lo consideraba "*aplicable en la especie*" a los efectos de definir el "*valor en aduana de las mercancías importadas*"** (fs. 161). A su vez aludió, genéricamente, a las atribuciones del servicio aduanero para objetar los valores de transacción declarados y requerir elementos adicionales a los importadores para comprobar la veracidad de sus declaraciones (v. fs. 161vta./162vta.).

En último término, tildó de arbitraria la valoración hecha del oficio dirigido a una división de la propia DGA pues, a su entender, "*de las actuaciones administrativas y del traslado oportunamente contestado por mi mandante surgen los informes que dan sustento más que suficiente de los descuentos inadmisibles, notoriamente distantes de los normales de la práctica comercial*" (fs. 163).

3º) Que a fs. 130/vta. se regularon los **honorarios de la representación letrada de la parte actora**; que fueron apelados por altos a fs. 137/138vta. y por

bajos a fs. 141/144vta. Ambos recursos se concedieron a fs. 146, y el letrado de la actora contestó el traslado conferido a fs. 149/151.

4º) Que, ante todo, corresponde aclarar que en el procedimiento de ajuste de valor el que 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 (doctr. esta Sala, causa "Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA", sent. del 13/9/05, entre otras).

Cabe admitir, entonces, que así como la Aduana no está obligada a aceptar precios de transacción declarados que no se ajusten a los requisitos de la norma de valoración que se desarrolla en los artículos 735 a 744 del Código Aduanero, tampoco se encuentra facultada para fijar otros que adolezcan de similares vicios.

5º) Que, en atención al contenido del memorial de agravios, no es ocioso reafirmar que la determinación tributaria impugnada en este caso reconoce su causa en una operación de exportación y fue efectuada con arreglo a la norma de valoración que rige en esa materia. Esto es lo que se desprende de los antecedentes de la actuación y los términos de la resolución AD SALO 431/15, que –en concreto– invocó lo dispuesto por el **artículo 740 del Código Aduanero** (v. fs. 6).

Se ha visto que, con sustento en lo previsto por esa última norma y el decreto reglamentario 1001/82, el tribunal de origen declaró que el cargo formulado carecía de causa y motivación, por un doble orden de fundamentos. Por un lado, hizo alusión a que el Fisco no había acreditado que se tratase de reducciones de precio en función de la cantidad de mercadería exportada; por el otro, cuestionó que el ajuste no hubiese estado precedido de una investigación seria, que permitiese demostrar la existencia y las particularidades de los antecedentes que sustentarían la tacha de anormalidad con respecto a los descuentos declarados por la actora.

Tales argumentos no fueron rebatidos con la suficiencia que el caso requería. En particular, **el Fisco no se hizo cargo del hecho de no haber recabado antecedentes idóneos y comprobables a fin de justificar que los descuentos en cuestión se apartaban de los usuales en la práctica comercial**. Por el contrario, se limitó a remitir a los informes producidos en sede aduanera y a efectuar consideraciones generales sobre los principios que inspiran la determinación del valor imponible, **incluso con citas irreflexivas a las normas aplicables en materia de importación.**

En esas condiciones, el recurso no puede prosperar.

6º) Que, sólo a mayor abundamiento, debe recordarse que las conclusiones sobre los hechos probados se encuentran, en principio, marginadas del examen que


#38720126#417102160#20240625081552089

corresponde realizar a esta Cámara, atento a la limitación que surge del artículo 1180, apartado b, del Código Aduanero.

Esto es así a menos que, del ejercicio por parte del Tribunal Fiscal de la Nación de su facultad para apreciar las cuestiones fácticas, surja que hubiera mediado arbitrariedad o un error de magnitud suficiente para apartar la aplicación del mentado principio (cfr. Fallos 300:985; Sala I, causa "Scioli", sent. del 14/12/93; Sala III, causa "Schmid, Walter Edmundo", sent. del 26/10/84; Sala V, causas "Aspitarte y Cía S.a.", sent. del 14/8/95, "Seysu S.R.L.", sent. del 25/3/96, "Zeneca S.A.", sent. del 26/8/98 y "DGA (en autos Procter & Gamble Soc. Col TF 19609-A)", sent. del 21/9/06; entre otras).

Toda vez que esos extremos no fueron alegados ni mucho menos demostrados por el recurrente, tampoco cabría apartarse de la valoración de los hechos y de las pruebas que se hizo en la anterior instancia (en similar sentido, cfr. esta Sala, causa 56586/15 "Patagonian Fruits Trade SA c/ DGA", sent. del 28/4/16).

Lo expuesto conduce a rechazar el recurso del Fisco y a **confirmar la decisión de fs. 119/122; con costas al vencido** (art. 68, primer párr., del CPCCN).

7º) Que, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– en las causas **"**Establecimiento Las Marías**"** y **"**All, Jorge Emilio**"** (*Fallos*: 341:1063 y 345:220, respectivamente) –criterio que fue adoptado por esta Sala en los autos "Empresa Nacional de Telecomunicaciones (en Liquidación) c/ Telefónica de Argentina SA s/Contrato Administrativo", resol. del 22/03/22–, y ponderando que **la tarea realizada en la tercera etapa fue realizada bajo la vigencia de la ley 27.423** (v. esp. fs. 106 y 109), corresponde **dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 130/vta**., toda vez que el Tribunal Fiscal de la Nación aplicó la ley 21.839 para cuantificar los emolumentos correspondientes a todas las etapas cumplidas ante esa instancia.

Por consiguiente, a fin de salvaguardar el derecho de defensa de las partes, corresponde devolver las actuaciones al tribunal de origen para que practique una nueva regulación de honorarios, de conformidad con las pautas que emanan de la presente.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Rechazar el recurso del Fisco Nacional y **confirmar la decisión de fs. 119/122**; con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

2) **Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 130/vta**., de conformidad con lo expuesto en el considerando 7º y declarar inoficioso el tratamiento de las apelaciones deducidas contra aquélla.

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuados por el demandado (arg. pto. 10 *in fine,* ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 25/06/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38720126#417102160#20240625081552089