Buenos Aires, 6 de marzo de 2025.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (exAFIP-DGA) a fs. 97/98, contra la sentencia de fs. 62/64, fundado por la expresión de agravios de fs. 115/121, cuyo traslado fuera replicado por la parte actora a fs. 125/133.

Asimismo, los recursos de apelación interpuestos y fundados a fs. 76/81 y fs. 83/93, contra la regulación de honorarios de fs. 72 y vta., cuyos respectivos traslados fueran contestados recíprocamente a fs. 103/106 y fs. 109/112. Y,

CONSIDERANDO:

I.-Sumario de los hechos que dieron origen al caso

Que la firma Molfino Hermanos SA, entre los meses de diciembre de 2008, enero y febrero de 2009 documentó la exportación de distintos tipos de quesos (mozzarella, queso rallado, foya, edam y gouda) con destino a Venezuela, Chile y Croacia, mediante los permisos de embarque nros. 09017EC011014C, 08017EC0116851Z, 08017EC0116844S y 09017EC012107G, consignando en cada uno los valores unitarios en función de los cuales calculó la base imponible de los derechos de exportación, según la alícuota por aquel entonces vigente.

En el año 2011, la División Fiscalización y Valoración de Exportación, dependiente de la División Regional Aduanera de Córdoba, publicó preajustes de valor en el boletín oficial del 25/07/2011, los cuales resultaban superiores a los declarados por la exportadora, quien el 15/08/2011, efectuó una presentación dando explicaciones y ratificando el valor documentado en los referidos trámites (cfr. fo. 1/3, 4/5 de las actuaciones SIGEA 13289-19490-2011)

La Sección Fiscalización y Valoración de Exportación emitió el informe (SC FVEC) 69/11, señalando que los valores propuestos por Molfino Hermanos SA no representaban el valor normal en virtud de los antecedentes obrante en el área y que correspondía desestimarlos y ajustar la base imponible exigiendo el pago de la diferencia resultante de los mayores derechos de exportación (cfr. fo. 48

y vta. -refoliado- de las act. adm). Adjuntó el listado de antecedentes en folios 22/28 (49/52 -refoliado- de las act. adm). Dicho informe dio lugar a la formulación de los cargos 1738/2011 al 1741/2011 por un total de USD 7.102,64, los cuales fueron impugnados por la exportadora de conformidad con lo previsto en el art. 1053, inciso a) del CA. (cfr. fo. 42, fo 53/62 -refoliado- de las act. adm.)

El procedimiento de impugnación concluyó con la resolución (AD CORD) 191/2016, por la que el Administrador de la Aduana de Córdoba confirmó los referidos cargos en concepto de derechos de exportación (cfr. fo. 111/112 de las act. adm.).

Contra dicha resolución la firma Molfino Hermanos SA recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 1132, inciso a) del CA, en el que, entre otros argumentos opuso la falta de fundamentación de los ajustes (cfr. fs. 8/15).

II.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que el Tribunal Fiscal de la Nación mediante la sentencia del 4 de mayo de 2023, revocó la resolución aduanera, imponiendo las costas a la Aduana vencida.

Para así decidir, dejó sentado que la valoración de mercaderías en Aduana para la exportación debe ajustarse al Código Aduanero, cuyo artículo 735 establece que el valor imponible para el cálculo del derecho de exportación *ad valorem* es el valor FOB, FOT o FOR, según el medio de transporte, en operaciones entre un comprador y un vendedor independientes.

Explicó que el código adopta un concepto teórico de valor imponible basado en un precio estándar que cualquier vendedor podría ofrecer (art. 745), considerando factores como precio, cantidad, tiempo, lugar y nivel comercial (arts. 735-750).

Puntualizó que la Aduana tiene facultades para observar y ajustar el valor documentado según el artículo 747 y que se acepta el precio declarado si no difiere sustancialmente de valores comparables (art. 748, incs. a, b y c). En cambio, si existen antecedentes que indiquen diferencias notorias, la Aduana puede exigir justificación, bajo apercibimiento de rechazar el valor propuesto.

Indicó que las principales causas de desestimación del valor documentado surgen en casos de vinculación entre las partes (art. 746) o -en un campo más amplio- cuando el precio declarado difiere significativamente del valor comparable, resultante de los métodos previstos en el art. 748.

Precisó que, de esta manera, el precio comparable será el resultante de los precios corrientes o en su caso de determinados precios de venta de la mercadería que se exportare, 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 del mismo artículo y el valor a partir del costo de producción está previsto en el inc. e).

En cuanto a las concretas circunstancias del caso, consideró determinante que en el informe técnico (SE FVEC) 69/11, que sirvió de fundamento al ajuste practicado y a la resolución apelada, el servicio aduanero aludió a la existencia de antecedentes que justifican la postura de la Aduana, pero que, contrariamente a lo así afirmado en función de las planillas anexas a ese informe, no hay constancias de los mencionados antecedentes. Recalcó que los listados de las exportaciones contenidos en folios 22/29 no son suficientes.

Puso de relieve que, a fin de justificar el ajuste efectuado, el servicio aduanero debió adjuntar los permisos de embarque mencionados en el listado, de los que habría surgido los datos para efectuar una comparación válida que pondere la cantidad de mercadería objeto de cada operación, el precio unitario en cada caso, el nivel comercial en que se pactaron las operaciones, los mercados de destino. Apuntó que cabe atender a que la exportadora para justificar el valor documentado expuso que una de las razones los motivaron fue la caída a nivel mundial del precio del queso a fines de 2008 y principios de 2009.

En tales condiciones, concluyó que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto.

III.- Los agravios del Fisco Nacional (ex AFIP-DGA)

Que el Fisco Nacional, exAFIP-DGA, en sustento de su recurso, se agravia de lo así resuelto, alegando que la sentencia es arbitraria y, ante las omisiones de considerar hechos determinantes, se constata un error de magnitud suficiente autoriza a apartarse de lo dispuesto por el art. 1180 del CA.

En este sentido, luego de citar en extenso las normas que rigen la valoración en aduana en operaciones de exportación, explicarlas y detallar las facultades del servicio aduanero en esa materia, sostiene que la construcción lógica efectuada por el TFN a partir de éstas "es totalmente arbitraria por cuanto la letra de la misma en ningún momento hace referencia a la agregación de los precedentes sino que solo refiere a la agregación de las operaciones que están sido [sic] ajustadas, las que se encuentran debidamente agregadas a los presentes".

Insiste en manifestar que se remitieron las carpetas de los permisos de embarque objeto del ajuste junto con el informe donde constan las fundamentaciones técnicas.

Cita en extenso en el informe (SE FVEC) 69/11 y abunda acerca de las facultades de la aduana para formular ajustes de valor, prescindiendo del declarado por la exportadora.

Refiere que la carga de la prueba recae sobre la actora y que no hay documentación contundente que permita respaldar los precios declarados en la mercadería en trato.

Solicita que se revoque la sentencia, se confirme la resolución aduanera y la pretensión tributaria, con costas la actora.

IV- La contestación de la firma exportadora

Que la parte actora, en primer lugar, solicita que se declare desierto el recurso interpuesto por la demandada, desde que en su escrito solo incluye reflexiones genéricas en torno a las normas que regulan las facultades de la Aduana.

En subsidio, contesta los agravios, refutando la alegada arbitrariedad de la sentencia, destacando que el sentenciante no incurrió en omisión alguna y que lo determinante del caso fue la inexistencia de antecedentes válidos y suficientes que resulten comparables con las operaciones documentadas.

Solicita que se declare desierto el recurso, con costas y, en subsidio, que se confirme la sentencia apelada, con costas.

V.- Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho

Que preliminarmente, es necesario recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; "Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA", del 21/9/06; "Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 16/12/20, y con la actual composición, expte. nro. 71743/2022 in re "Eastman Chemical Argentina -TF 35552-A c/ DGA", del 6/08/2024, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re "Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "Novartis Argentina SA (TF 28664 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, más recientemente, expte. nro. 324/2024 "Luis A Ducret y Cía SA y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 3/09/2024).

VI.- Rechazo de los agravios del fisco nacional

A la luz de lo expuesto en los considerandos que anteceden, cabe destacar que el Tribunal Fiscal ha efectuado un detenido examen de las circunstancias fácticas de la causa, y que la conclusión a la que se arribó al valorarlas resulta razonable, sin que se advierta que hubiese incurrido en un error que descalifique el pronunciamiento dictado.

En efecto, de conformidad con lo expuesto en el Considerando II, el Tribunal Fiscal, luego de una detenida consideración de las actuaciones administrativas, concluyó que el ajuste de los valores declarados en los permisos de embarque aquí involucrados efectuado por la Aduana no estaba sustentando en antecedentes comparables que permitan realizar un análisis adecuado, lo cual autorizaba a descartar la recomposición de valor y la consecuente exigencia de la diferencia de los derechos de exportación.

En este sentido, puntualizó que la resolución general AFIP 620/99, en el Anexo II, articulo 2.1.2.1 al exigir que se agregue un informe en el que “conste la fundamentación técnica” está indicando 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.

En orden a dar adecuada respuesta a lo expuesto por el Fisco Nacional en sus agravios, deviene imprescindible poner de relieve que las únicas destinaciones que lucen agregadas a las actuaciones administrativas en las que tramitó el procedimiento de impugnación, son las de las operaciones cuyo valor ha sido ajustado sobre la base de cotejar lo allí declarado con un mero listado que tiene información parcial, que impide constatar datos esenciales (tales como la calidad, valor, embalaje, tiempo y nivel comercial, modalidad de transporte, financiación) que influyen en la determinación del valor de la mercadería, pues ni siquiera se adjuntó la copia de las operaciones detalladas en ese listado.

En definitiva, el Tribunal Fiscal adecuadamente ha resuelto que el fisco nacional al efectuar los ajustes de valor no ha acompañado antecedentes u otro elemento objetivo que justifique su accionar.

Fecha de firma: 06/03/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38302125#445396260#20250305183856922

En virtud de lo expuesto, se advierte que corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional –exAFIP DGA– y confirmar la sentencia apelada.

VII.- Costas

En lo que respecta a la distribución de costas, en atención al resultado del recurso y a la forma en que se resuelve, corresponde imponer las costas de alzada al fisco nacional –ARCA– vencida en autos (art. 68, primera parte, del Código Procesal).

VIII.- Honorarios.

Que, tratándose de un supuesto de rechazo de la pretensión aduanera formulada en los cargos 1738/2011 al 1741/2011 por un total de USD 7.102, por diferencia de derechos de exportación, expresados en dólares estadounidenses (cfr. fo 42 de las act. adm.), la base regulatoria se encuentra conformada por el importe reclamado (cfr. CSJN, Fallos: 308:2123; causas E.285.XXII “Tambone y cia. Ingeniería SRL c/ Municipalidad de Pehuajó”, del 27 de diciembre de 1990; C.110.XXIV “Cañete, Leopoldo Ceferino y otros c/ Dirección Nacional de Vialidad”, del 6 de octubre de 1992; R.189.XXIV “Ramírez, Jorge Juan y otros c/ Gas del Estado”, del 6 de abril de 1993; Fallos: 317:50, voto de los señores Ministros Don Ricardo Levene (h) y Don Eduardo Moliné O´Connor; esta Cámara, Sala I, 17/7/1996, ED, 172-497; Sala IV, 30/5/1989, “Ruiz, Raúl O. c/ Gobierno Nacional – Ministerio del Interior” y esta Sala, expte. nro. 10.603/97, “Asociación Técnico Constructora SA”, del 9/11/2009; nro. 9435/01, “Almiron”, del 4/6/2010; nro. 29.211/06, “Flores Antonio”, del 6/9/2011; nro. 6380/98, “Desaci SA”, del 29/12/2011; nro. 10802/08 “Albornoz”, del 19/4/2012; nro. 575/07, “Prodecom”, del 5/6/2012, entre otros; nro. 38564/1996, “ENTEL -en liquidaciónc/ Estructuras S.A.C.I.C.I.F.”, del 8/11/2016; nro. 60/1994, “Llabres, Juan Carlos”, del 13/3/2018; causa N° 71756/2022, “AR ZINC SA-TF 34669-A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 16/09/2023; y con la actual composición de esta Sala, expte. nro. 39620/2023 “AR ZINC SA (TF 34562-A) DGA”, ya citado).

En el caso, ese importe queda conformado por la cantidad de dólares estadounidenses -convertidos a moneda nacional de curso legal al momento de interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal de

la Nación (formulario F.4)- por la diferencia de los derechos de exportación reclamados (conf. esta Sala, en su actual integración, causa 14323/24, in re, “Henkel Argentina S.A. (TF 35852-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 3/10/2024, segundo párrafo; expte. nro. 36811/2023 “Molino Cañuelas SACIFIA (TF 113435274-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 18/02/2025, entre otros).

Ello sentado, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que en el caso de los trabajos profesionales el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación de honorarios. Por lo cual, el nuevo régimen legal no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 —y su modificatoria ley 24.432—, o que hubieran tenido principio de ejecución (conf. CSJN in re “Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.I”, sentencia del 04/09/18; en especial considerando 3° del voto mayoritario).

Según esta doctrina judicial a los fines de regular honorarios resulta de aplicación el arancel que se encontraba vigente en el momento en que efectivamente se practicó la tarea profesional en cada etapa (cfr. esta Sala expte nro. 17647/2010/CA1–CA2, in re “Charadia Oscar y otros c/EN–M Defensa–FAA–Dto 1104/05 751/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg”, del 25/08/2023).

En el caso, le asiste razón al abogado de la parte actora en cuanto a que las dos primeras etapas fueron desarrolladas durante la vigencia de la ley 21.839 —y su modificatoria ley 24.432— y que sólo la tercera etapa fue desplegada durante la vigencia de la ley 27.423, por remontarse el escrito de alegato al 18/04/2023.

En atención a las consideraciones expuestas y teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto -representado por la suma que surge del formulario F4-, así como la calidad y eficacia de la tarea profesional desarrollada durante las dos primeras etapas cumplidas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, **SE ESTABLECEN** los honorarios

del Dr. Juan Patricio Cotter por su actuación como apoderado y patrocinante de la firma exportadora, la suma de PESOS DIEZ MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE ($10.499).

Con relación a la tercera etapa desempeñada en el organismo de origen, **SE FIJAN** sus honorarios 0,25 UMA, que según la resolución CSJN 3495/2024, equivalen al momento del dictado de la presente a PESOS DIECISEIS MIL SEISCIENTOS NUEVE $16.609 (cfme. arts. arts. 16, 19, 20, 21, 24 y 29 de la ley 27.423).

En cuanto a las tareas de alzada, ponderando la calidad, eficacia y el resultado del recurso, por la labor desempeñada en la contestación del recurso interpuesto por el Fisco Nacional (cfr. fs.125/133) **SE REGULAN** los honorarios del mencionado profesional en 0,25 UMA, equivalen al momento del dictado de la presente a PESOS DIECISEIS MIL SEISCIENTOS NUEVE $16.609 (cfr. art. 30 de la ley 27.423, resol CSJN 3495/2024).

Hágase saber que toda vez que se encuentra acreditada la condición de responsable inscripto del profesional beneficiario en el Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (*Fallos*: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) rechazar el recurso interpuesto y confirmar la sentencia de fs.62/64; con costas de alzada al ARCA (ex AFIP-DGA).

2) regular los honorarios de conformidad con lo expuesto en el Considerando VIII.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 06/03/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38302125#445396260#20250305183856922

Fecha de firma: 06/03/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38302125#445396260#20250305183856922