Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-126034943-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Octubre de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE 36.595-A SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18° Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo para resolver en los autos caratulados **" SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expte. nro. 36.595-A.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/11 se presenta, por apoderado, la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución nº 1915/15, dictada en las actuaciones administrativas nº 13808-307-2008, en cuanto confirma el cargo nº 316/08 y en consecuencia, intima a la aquí actora a abonar el importe de u$s 4.785,25 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y la suma de $ 950,23 en concepto de Impuesto a las Ganancias. Relata que la aduana formula un ajuste de valor de la mercadería importada mediante el ítem 1 de la Destinación nº 07 001IC04 214763R, esto es: cuatriciclos de origen China, marca JAAM Motors, por un valor FOB total de u$S 16.120. Aduce que la transacción internacional fue realizada de conformidad a los valores vigentes de mercado y que el servicio aduanero lo desestimó por considerarlo bajo en comparación con supuestos antecedentes desconocidos por la aquí actora de similares características. Alega que el modo de valoración es arbitrario y ficticio; por lo que plantea la nulidad absoluta e insanable del cargo. Sostiene que la obligación de probar la improcedencia del valor de transacción recae sobre la aduana. Aduce que el servicio aduanero ha tomado como antecedente la destinación nº 07 001 IC04 112923M para formular el cargo y que el detalle de dicha operación no ha sido individualizado. Cita jurisprudencia a su favor. Sostiene que se ha vulnerado su derecho de defensa al ignorar la causa del ajuste de valor formulado. Efectúa reserva de caso federal. Ofrece prueba. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 18/24 se presenta por apoderado la representación fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos y realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Destaca que el art. 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT prevé la facultad del servicio aduanero de dudar acerca de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados a los fines de la valoración y proceder en consecuencia a iniciar la investigación pertinente. Cita normativa y jurisprudencia. Relata que el servicio aduanero le requirió al importador que justifique el valor declarado y que ello no ha ocurrido. Menciona que la DGA analizó tanto la operación de autos como el antecedente, cuyo *print* de pantalla obra en

las actuaciones administrativas, y que como el interesado no ha acompañado documental, no es posible establecer que la mercadería documentada sea de menor calidad. Agrega que el método utilizado para realizar el ajuste de valor en aduana de la mercadería importada es el previsto en el art. 3 del Acuerdo Internacional. Concluye que no corresponde aceptar el valor de transacción toda vez que el mismo resulta notoriamente inferior al de los antecedentes y el importador no presentó elementos suficientes que permitan acreditar fehacientemente que los facturados son los que reflejan el "*precio realmente pagado o por pagar*". Es por ello que aduce que el cargo resulta ajustado a derecho y que la actora debe abonar la exigencia tributaria. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 25 se tiene por presentada a la demandada, por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. Se abre la causa a prueba. A fs. 33/66 obra la contestación de oficio de la DGA -*print* de pantalla del antecedente utilizado por la aduana para efectuar el ajuste de valor: 07 001 IC04 112923M-. Luego, se certifica que el período probatorio ha concluido, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a alegar. Mediante IF-2023-107416414-APN-DTD#JGM se agrega el alegato del fisco. La actora no hizo uso del derecho que le fuera conferido. Luego, se ponen autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas n° 13808-307-2008 se inician con la liquidación del cargo VI 316/2008 formulado en concepto de ajuste de valor en aduana declarado en la Destinación de Importación para Consumo n° 2007 1 IC04 214763. A fs. 4 obra la Nota n° 938/08 (Ramo 6), de donde surge que: "*Habiéndose cumplimentado con lo normado en* el Anexo III de la Resolución 1907/2005*, y ante la incomparecencia del importador FUSHIMI S.A., esta instancia entiende que dicho valor no puede determinarse en virtud de lo establecido en el art. 1 del GATT/OMC, valorando conforme las disposiciones del art. 3 del Acuerdo -mercadería similar-. (…) considerando que los valores declarados se encuentran disminuidos frente a los valores de transacción de mercaderías idénticas y similares contemporáneas a las de marras (…)"*, siendo el ajuste de valor FOB efectuado del 46,15% -ajuste formulado respecto del item 1 de la DI, P.A. 8703.21.00.111X, mercadería cuatriciclos, marca JAAM motors, modelo CATT 50CC. Asimismo, allí se deja constancia que se utilizó como antecedente el DI n° 07 001 IC04 112923M. A fs. 5 luce la carpeta contenedora del DI n° 07 001 IC04 214763R. A fs. 10/11 se notifica del cargo la firma FUSHIMI S.A. con fecha 8/7/08. A fs. 12/19 la firma SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. (ex FUSHIMI S.A.) impugna el cargo referido. A fs. 35 se tiene por presentada a la aquí actora, por deducida la impugnación, se hace saber que el planteo de nulidad efectuado será tratado con el fondo y se abre la causa a prueba. A fs. 38 se dispone que debido a la inactividad de la recurrente en la producción de las pruebas, se le da por decaído el derecho a valerse de las mismas. A fs. 39 obra el Memorando de fecha 21/02/08 mediante el cual se intima a la aquí actora a proporcionar una explicación complementaria y elementos de juicio relacionados con la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por la mercadería importada, y justificar las razones de mercado o de otra índole que hubieran podido motivar el precio pactado. Asimismo, se le hace saber que podrá presentar la documentación u otra prueba de que el valor representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercaderías importadas. A fs. 40 se notifica de ello la importadora el 28/2/08. A fs. 41/44 obra *print* de pantalla del antecedente tenido en cuenta por la aduana para formular el ajuste; esto es: DI n° 07 001 IC04 11293M. A fs. 45/46 obra la Nota Ramo 6 n° 604/12, de donde surge que el método de valoración aplicado es el normado en el art. 3 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC. Asimismo, se deja constancia que se brindó al importador la oportunidad de ofrecer prueba (conforme surge de fs. 39/40) y no lo hizo. Finalmente, se ratifica lo actuado en razón de que la importadora tenía conocimiento de su obligación de ofrecer toda la prueba de la que intenta valerse y la misma no fue aportada. A fs. 57 se reliquida el cargo -se pesifica el rubro de impuesto a las ganancias-. A fs. 58/60 obra la Resolución n° 1915/2015, aquí apelada.

V.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar si la Resolución 1915/2015, dictada en las actuaciones administrativas n° 13808-307-2008, mediante la cual se rechaza la impugnación que fuera impetrada por la aquí actora, y en consecuencia, se confirma el cargo VI N° 316/08, relacionado con el DI n° 07 001 IC04 214763R por el importe de u$s 4.758,25 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y la suma de $950,23 en concepto de Impuesto a las Ganancias, con más intereses, resulta ajustada a derecho.

Que, en lo que aquí interesa, mediante el DI n° 07 001 IC04 214763R, oficializado el 14/12/07, fecha de cumplido 17/12/07, item 1, se documentó la importación para consumo de 248 unidades de cuatriciclos, mercadería clasificada en la P.A. 8703.21.00.111X, marca: JAMM MOTORS, modelo CATT 50CC; y se declaró que el precio unitario es de u$s 65.000, valor en aduana u$s 17.889,72, FOB total: u$S 16.120 y se abonaron u$s 6.246,38 en concepto de derechos de importación, u$s 89,45 en concepto de tasa de estadística, u$s 5.090,52 en concepto de IVA y u$s 727,22 en concepto de impuesto a las ganancias. Asimismo, se declaró que la mercadería es de origen y procedencia CHINA.

Que, en el dorso del DI figura: "valores conformados: NO", "cargo VI N° 316/08, NOTA RG 938/08".

Que la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal se rige por el Acuerdo relativo de Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio del GATT de 1994, del que nuestro país es parte, conforme lo establece la ley 24.425 (B.O. 05/01/95), que aprobó el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay, entre los cuales se encuentra el citado Acuerdo, relativo a la materia que aquí nos ocupa.

Que, la valoración de mercaderías en aduana debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en la normativa apuntada, vigente al tiempo de la importación de que se trata, que establece que el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana, ello es, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas).

Que el sistema de valoración allí aprobado se basa en un criterio principal contenido en el art. 1 y cuatro criterios secundarios, que deben aplicarse, en principio, sucesivamente en el mismo orden en que se los enumera (con la salvedad de la posibilidad de invertir el orden de aplicación previsto con relación a los arts. 5 y 6).

Que, en consecuencia, el "*valor en aduana de las mercaderías importadas*", tal como se define en el art. 1, será el "*valor de transacción*" y constituye la primera base para la determinación del valor en aduana, considerado en conjunción con lo previsto en el art. 8 -ajustes del precio pagado o por pagar- y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1 se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes.

Que, en el caso que nos ocupa, la División Control Ex-post de Importación se expide mediante la Nota n° 938/08 (Ramo 6), obrante a fs. 4 de las actuaciones administrativas de donde surge que: "*Habiéndose cumplimentado con lo normado en el Anexo III de la Resolución 1907/2005, y ante la incomparecencia del importador FUSHIMI S.A., esta instancia entiende que dicho valor no puede determinarse en virtud de lo establecido en el art. 1 del GATT/OMC, valorando conforme las disposiciones del art. 3 del Acuerdo -mercadería similar-. (…) considerando que los valores declarados se encuentran disminuidos frente a los valores de transacción de mercaderías idénticas y similares contemporáneas a las de marras (…)*", siendo el ajuste de valor FOB efectuado del 46,15% -ajuste formulado respecto del ítem 1, P.A. 8703.21.00.111X, mercadería cuatriciclos, marca JAAM motors, modelo CATT 50CC. Se deja constancia allí que se utilizó como antecedente el DI n° 07 001 IC04 112923M.

Que, entonces, de la lectura de las actuaciones administrativas, se advierte que el rechazo del valor de transacción contemplado en el criterio principal, no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 1, párrafo primero, como impedimento para su aplicación, a saber: a) que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador; b) que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones, cuyo valor no pueda determinarse; c) que ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de la mercadería por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor; y d) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, aun existiendo, no haya ejercido ninguna influencia sobre el precio.

Que, tampoco se observa la existencia de alguno de los elementos enunciados en el art. 8, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar.

Que, efectuadas las aclaraciones que anteceden, puede afirmarse que el descarte del primer método de valoración -esto es,

el rechazo del valor de transacción- se ha fundado en que aquel resulta inferior *respecto del valor de transacción de mercaderías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado* -art. 3 del Acuerdo-

Que resulta pertinente destacar que el Comité Técnico, a través de la Opinión Consultiva 2.1, sostiene el criterio de que " *el mero hecho de que un precio sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos, no es razón suficiente para rechazarlo, a efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el art. 17 del Acuerdo"*.

Que conforme la norma mencionada, sus disposiciones no pueden interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de la Administración de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda la información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Que se deduce de lo expuesto que las normas del Acuerdo determinan, en consecuencia, que si la diferencia de precio se debe a que haya incumplido alguna de las condiciones del art. 1, no será aplicable el método del valor de transacción y si el motivo de la diferencia reside en que no se haya incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que enumera el art. 8, la aduana deberá efectuar un ajuste para tener en cuenta la diferencia del precio. Pero como ya se dijo, la diferencia que estima la aduana en este caso es por otros motivos. Luego, si la diferencia se debe a cualquier otro motivo distinto de aquellos, el precio, en principio será aceptable como valor de transacción, aunque sea inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos o similares.

Que, precisamente, para poder rechazarse el precio por "*otro motivos*" -ésta sí es la situación bajo examen-, es necesario que la aduana determine la falta de veracidad o exactitud de las informaciones, documentos o declaraciones que se hayan presentado y recién en este supuesto se legitima la utilización de un método distinto al del art. 1 del Acuerdo.

VI.- Que, aclarado lo anterior, corresponde determinar si el antecedente considerado por la aduana resulta suficiente, a la luz del procedimiento de valoración previsto en el Acuerdo del GATT, para desestimar el valor declarado.

Que, el servicio aduanero se limitó a mencionar un solo antecedente para efectuar el ajuste: 07001IC04112923M -ver fs. 4 de las actuaciones administrativas-, del que a fs. 41/44 luce el *print* de pantalla. Asimismo, en esta instancia se ha agregado el print, pero no copia u original del mismo -ver fs. 33/66 de autos-.

Que, de lo expuesto resulta que, no luce agregado ni en sede aduanera ni en esta instancia la carpeta del DI utilizado como antecedente.

Que, a ello cabe agregar que un único antecedente no resulta ser representativo del precio de mercado de la mercadería, ni resulta ser suficiente para considerar fundado un ajuste de valor.

Que, en efecto, a los efectos de justificar el ajuste efectuado el servicio aduanero, éste debió adjuntar los despachos de importación utilizados para efectuar el ajuste -reitero, no siendo suficiente un solo antecedente- para dar pleno cumplimiento a las condiciones exigidas en el artículo 3 del Acuerdo.

Que, es por ello, que no se puede tener por acreditado que en la aludida comparación se han tomado en cuenta las modalidades inherentes a cada importación; es decir los elementos que hacen a la definición de valor imponible que relacionan el precio, el momento, el lugar, la cantidad y el nivel comercial de la destinación de importación, impidiendo constatar si efectivamente se trataba de mercadería similar.

Que tratándose de documentación -en el caso impresión de pantalla del DI- que se encuentra en poder de la aduana, dicho organismo debió extremar los recaudos de la investigación.

Que, a mayor abundamiento, y como ya se dijo, la existencia de un único antecedente, a todo evento, tampoco resulta suficiente a los efectos de fundamentar un ajuste de valor.

Que las circunstancias expuestas permiten concluir 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.

Que ello es así por cuanto no puede desconocerse, a la luz del actual régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la aduana de desestimar directamente el precio de transacción, sin motivar su decisión, ni recabar otros antecedentes, más que los valores emergentes de registros informáticos.

Que, en definitiva, el proceder de la aduana se expone como abiertamente contradictorio e incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo.

Que de conformidad con lo hasta aquí expuesto, y no resultando ajustada a derecho la recomposición de valor realizada, resulta improcedente el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos.

VII.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por**:

1.- Revocar la Resolución nº 1915/2015, recaída en las actuaciones administrativas nº 13808-307-2008, y en consecuencia, revocar el cargo VI Nº 316/08.

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución nº 1915/2015, recaída en las actuaciones administrativas nº 13808-307-2008, y en consecuencia, revocar el cargo VI Nº 316/08.

2.- Costas a la D.G.A.

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

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Fisco: Pedro Agustín Darboure 20354123518

CHIAPPE CUIT 27056173140

SERANTES CUIT 20252261967

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.20 21:47:41 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.24 10:23:02 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.24 10:57:03 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.24 10:57:04 -03:00