República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-52908670-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia Fojas SA Expte. 27.061-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14ava. nominación se encuentra vacante), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"FOJAS S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", Expte. Nº 27.061-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recuso de apelación***: A fs. 24/31 la firma del epígrafe interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) 6645/09 (SIGEA 13810-522-2008) por no hace lugar a su recurso de impugnación contra los cargos N° VI 983/08; 998/08; 1035/08 y 1036/08 por las sumas de $3.021,40, $3.053,85, $8.952,55 y $2.024,78, con más los intereses del 794 C.A., respectivamente. Tras efectuar una breve descripción de los hechos, la actora se agravia de la decisión de la Aduana de reajustar el valor imponible, por cuanto entiende que el ajuste se propició en violación al Convenio del GATT y a lo dispuesto en la RG 857/00 de procedimiento para desestimar el valor declarado. Arguye haber expuesto los fundamentos de la impugnación y ofrecido las pruebas apropiadas, las que fueron rechazadas por la Aduana. Seguidamente, se agravia por cuanto entiende que la resolución apelada convalida un ajuste practicado en modo arbitrario y ficticio. En ese sentido arguye que, por no haber observado las pautas legales establecidas en la RG 857/00, el procedimiento de ajuste practicado se encuentra viciado y, por lo tanto, es nulo. Reitera que el acto administrativo apelado es nulo ya que carece de motivación, toda vez que no constan los antecedentes que le sirvieron de causa para desestimar el valor declarado y fijar uno en sustitución. Cita el art. 7 de la ley 19.549. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución recurrida.

II.- ***Contestación del traslado***: A fs. 41/48 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa una breve reseña de los antecedentes. Seguidamente cumple con la negativa de rigor. En referencia a la nulidad planteada por la recurrente señala que el acto apelado no adolece de vicios ya que se encuentra formalmente motivado, no advirtiéndose menoscabo alguno a su derecho de defensa y debido proceso; conforme constancias de fs. 24/29, se efectuó la comunicación al importador del cargo efectuado. Manifiesta que el ajuste surge del dictamen por el que se recompone el valor de la mercadería, dando cuenta que se aplicó el método de valoración de productos idénticos o similares. Por otro lado, destaca que la actora no acompañó prueba ni documentación que justifique el valor declarado, y que era suya la obligación de justificar su incongruencia. Cita jurisprudencia. Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso interpuesto, con costas.

III.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal***: A fs. 49 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 55, 69/75, 97/99, 109/111, 113/121, 127/132, 142/171, 178/182 y 184/188. A fs. 200 se clausura el periodo probatorio. A fs. 211ref. se elevan los autos a la Sala E y no habiendo mérito para alegar (fs. 212), se los llama a sentencia fs. 216.

IV.- ***Procedimiento ante la Aduana***: Las actuaciones administrativas 13810-522-2008 se inician como consecuencia de las impugnaciones deducidas por la firma FOJAS S.A. contra los cargos 983/08, 998/08, 1035/08 y 1036/08. A fs. 3, 4, 13 y 18 lucen carpetas contenedoras de las destinaciones de importación involucradas en autos. A fs. 77 se tuvieron por presentadas las impugnaciones y se proveyó la prueba ofrecida. A fs. 82 se rechazó el recurso de revocatoria interpuesto por la importadora. A fs. 86/87 luce Nota R 8 N° 531/09 de la División Control Expost mediante la cual ratifica los cargos formulados. A fs. 97/98, con fecha 6/10/09, se dictó la Resolución 6645/09 apelada en autos.

V.- ***Tratamiento de la nulidad planteada por la actora*****:** Debe analizarse, en primer lugar, la procedencia de la nulidad por vicio en el procedimiento, falta de causa y de motivación del acto apelado, pretendida por la recurrente. También del agravio relativo a la vulneración del derecho de defensa de la firma importadora. Ello porque dichas solicitudes persiguen la nulidad de lo actuado en sede administrativa.

En efecto, la importadora planteó los respectivos agravios al momento de impugnar los cargos formulados (ver fs. 33 vta y 34y vta, 52 vta y 53; y fs. 67 vta. y 68 de las act adm) y los reiteró ante esta instancia (ver fs. 28 vta y 29). La recurrente arguyó la nulidad del ajuste propiciado por el servicio aduanero por cuanto este no habría observado el procedimiento instituido por el GATT para apartarse del valor de transacción declarado.

Corresponde señalar que la Resolución General AFIP 857/2000 (B.O. 14/06/00) -de aplicación en autos-, en su Anexo III, contempla los ajustes de valor para las destinaciones de importación, estableciendo el trámite que deben cumplir las Áreas de Valoración intervinientes. En cuanto aquí interesa, en el art. 3 del referido Anexo, establece que en caso de los importadores cuyas destinaciones hayan sido alcanzadas por canal rojo valor, deberán proporcionar a las áreas de valoración 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, lícita y razonablemente, motivar el precio pactado, dentro de los quince días posteriores a la entrega a plaza de la mercadería, considerándose a tal efecto notificados desde la fecha de su retiro.

Conforme se desprende de los informes de valor y de las destinaciones de importación en análisis (ver sobres contenedores de fs. 3, 4, 13 y 18 de las actuaciones administrativas) habiendo sido dichas destinaciones alcanzadas por canal rojo valor de selectividad y conforme lo normado en el art. 3 del Título I, Anexo III de la RG 857/00, no se observa que el servicio aduanero se hubiese apartado del procedimiento previsto para proceder a los ajustes en examen, por lo que corresponde rechazar la nulidad articulada por la recurrente.

Por otro lado la recurrente se agravia por cuanto el servicio aduanero no habría valorado los elementos probatorios aportados al momento de impugnar los cargos formulados. Ello por cuanto, la importadora ofreció como medio de prueba la remisión de los documentos originales de operaciones efectuadas por ella como antecedentes de importaciones de mercadería similar por precios similares a las destinaciones en análisis. Debe tenerse presente que cuando no se indican los fundamentos de un ajuste de valor, así como cuando no se exponen los de una resolución confirmatoria de un cargo, podríamos estar frente a una verdadera lesión del derecho constitucional de defensa en juicio. Sin embargo, en el caso, la recurrente tuvo en esta instancia jurisdiccional amplia posibilidad de defender sus derechos como de producir la prueba que sustenta su derecho. Sobre el particular corresponde aplicar la jurisprudencia de la Corte que establece que cuando la lesión al derecho de defensa se invoca respecto del procedimiento en sede administrativa, la violación del art. 18 de la Constitución Nacional (“CN”) no se considera configurada si existe posibilidad de subsanar la lesión en la etapa jurisdiccional posterior (Fallos 205-549, 247-50 consid. 1º, 267-393 consid. 12 y otros). La exigencia del derecho a la defensa en juicio siempre se satisface cuando existe “la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (Fallos 205-549 consid. 5º y sus citas).

Cabe señalar que la prueba solicitada por la firma importadora en el expediente administrativo, respecto de la agregación de antecedentes de importación de mercadería similar por precios similares documentados por la firma, fue satisfactoriamente producida mediante el oficio obrante a fs. 55 (el servicio aduanero acompañó la actuación 10026-703-2010, contenedora de las destinaciones de importación DI 03001IC0493885A, 03001IC04030798R, 03001IC0410487Z, 03001IC04012477L, 03001IC04006571J y 03001IC04034612G). Asimismo se acompañaron las DI04001IC04020975Y, 0401IC4036163K y DI 03001IC04033226G con las contestaciones de oficio de fs. 69/75, 113/121 y 142/171. Respecto de la DI03001IC04056908S, se ofició en diversas oportunidades al Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 6, Secretaría Nº 12, por encontrarse afectada a una causa en trámite ante dichos estrados. A fs. 200, con el objeto de no dilatar más la prosecución del presente se dejó sin efecto la producción de dicha prueba. En razón de todo ello, no cabe más que rechazar éste último agravio.

En lo que respecta a la nulidad solicitada por ausencia de causa y motivación del acto administrativo impugnado, la misma se encuentra directamente vinculada con los agravios que sustentan la apelación, de modo que debe ser tratada con el fondo de la cuestión planteada en autos. Ello, toda vez que la causa del acto está constituida por los informes comparativos de valor que dieron lugar a los cargos apelados y a cuyo análisis corresponde abocarse.

VI. ***Decisión del caso***: Corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución 6645/09, que rechazó la impugnación impetrada por la firma importadora y confirmó los cargos nros. VI 983/2008, 998/2008, 1035/2008 y 1036/2008, que ajustaron el valor de las mercaderías importadas por las destinaciones de importación 03001IC04004286K, 03001IC05025418L, 03001IC04079396B y 03001IC04089811R, respectivamente.

El servicio aduanero cuestionó el valor documentado en el item 1 de la destinación de importación 03001IC04004286K, el item 1 del despacho 03001IC05025418L, el item 3 de la destinación 03001IC04079396B y el item 1 del despacho 03001IC04089811R. La destinación de importación 03001IC04004286K, item 1, la empresa Fojas S.A. documentó la importación a consumo de 2.880 unidades de mercadería, clasificada en la posición arancelaria 9403.70.00.910L, consistente en "Andador para niños. Los demás -Muebles de plástico. Los demás MUEBLES Y SUS PARTES".

Bajo el item 1 de la destinación de importación 03001IC04089811R, la actora documentó la importación a consumo de 1.215 unidades de mercadería correspondiente a la posición arancelaria 9403.70.00.910L, arriba descripta. Bajo la destinación de importación 03001IC05025418L, item 1, la actora documentó la importación a consumo de 2.208 unidades de mercadería correspondiente a la posición arancelaria 9503.80.20.319N, consistente en “Los demás De plástico A cuerda A fricción, cuerda o resorte -Los demás juguetes y modelos, con motor LOS DEMÁS JUGUETES; MODELOS REDUCIDOS Y MODELOS SIMILARES, PARA ENTRETENIMIENTO, INCLUSO ANIMADOS, ROMPECABEZAS DE CUALQUIER CLASE.”. Finalmente, mediante el despacho 03001IC04079396B, item 3, Fojas S.A. importó 1.100 unidades de mercadería clasificada en la posición arancelaria 9401.80.00.100R comprensiva de "Asientos de seguridad para niños – Los demás ASIENTOS (EXCEPTO LOS DE LA PARTIDA 94.02), ICLUSO LOS

TRANSFORMABLES EN CAMA, Y SUS PARTES”.

Con base en los precios usuales de mercado y los antecedentes obrantes en el Ramo 8 (Varios) de mercadería similar, el servicio aduanero efectuó el siguiente ajuste, por el método previsto en el artículo 3° del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT:

Destinación de Importación	**Item**	**Subitem**	**Valor Unitario Declarado (U$S)**	**Valor Unitario Determinado (U$S)**
03001IC04004286K	1	1.1	2,000	2,700

Destinación de Importación	Item	Subitem	Valor Unitario Declarado (U$S)	Valor Unitario Determinado (U$S)
		1.2	2,000	
03001IC05025418L	1	1.1	1,500	2,2500
		1.2	1,500	
03001IC04079396B	3	-	8.000	12.600
03001IC04089811R	1	1.1	5.400	5.226
		1.2	4.320	
		1.3	1.650	
		1.4	5.050	
		1.5	4.400	
		1.7	5.050	
		1.8	4.320	
		1.9	5.400	

A fs. 86/87 la División Control Expost de Importación a través de la Nota R8 N° 531/09 ratifica los cargos formulados en base a los antecedentes tenidos en cuenta en las investigaciones de valor -obrantes a fs. 3/4, 9/10, 14/15 y 19/20- que se utilizaron para la formulación de los cargos aquí involucrados, relativos a los despachos de importación 04001IC04055344M, 04001IC04036163K y 04001IC04020975Y en los que se habría declarado la importación de mercadería similar y contemporánea a la que nos ocupa.

Fruto de dichos ajustes, se adecuaron los valores en aduana de la mercadería importada y el servicio aduanero exigió a la aquí actora los importes correspondientes a la diferencia de tributos adeudada, los que, en conjunto, totalizan la suma de $17.052,58. Como ya fuera dicho, contra los cargos referidos la importadora inició procedimiento de impugnación que concluyó con la resolución que los confirma y que es aquí objeto de apelación.

VI.1. La valoración en aduana de mercaderías importadas debe realizarse de conformidad con lo dispuesto por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994, del que nuestro país es parte, conforme lo establece la ley 24.425 (B.O. 05/01/95). El mencionado acuerdo 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). 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 prevista con relación a los arts. 5 y 6).

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 artículo 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.

Conforme el artículo 17 del Acuerdo 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. Para desechar el valor declarado por la importadora, el servicio aduanero debe acreditar la falta de veracidad y exactitud de la declaración aduanera, de manera de desestimar el valor declarado y proceder al ajuste mediante la utilización de los métodos subsiguientes, por verificar una diferencia que reside en no haberse incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que enumera el artículo 8.

Si la diferencia no se funda en los ajustes previstos en el art 8 o en no haberse observado alguna de las condiciones del art. 1, el precio declarado, en principio, será aceptable como valor de transacción, aunque fuera inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos.

VI.2. En autos, el rechazo del valor de transacción contemplado no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 1°, párrafo primero del Acuerdo, ni a que de la investigación de valor surgiera la existencia de alguno de los elementos enunciados en el art. 8° de la norma, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar: Se fundó en que los precios declarados en los ítem cuestionados de las destinaciones de importación 03001IC04004286K, 03001IC05025418L, 03001IC04079396B y 03001IC04089811R resultan inferiores a los precios corrientes de mercado para productos similares.

Por esa razón, y conforme surge de los informes técnicos obrantes en la actuación administrativa, la Aduana comparó los precios declarados en las destinaciones en cuestión con "antecedentes de mercadería similar", a fin de establecer el valor en aduana con arreglo al artículo 3° del Acuerdo Internacional precedentemente citado. Por ende, corresponde determinar si el ajuste practicado se encuentra debidamente fundado.

No obra en la actuación administrativa ninguna constancia del estudio de valor que habría realizado el servicio aduanero y dado fundamento a la formulación de los cargos involucrados en la causa. A efectos de fundamentar la recomposición de valor, el servicio aduanero en los informes técnicos de fs. 3/4, 9/10, 14/15 y 19/20 afirma haber efectuado el análisis a partir de "otras operaciones de mercadería similar a fin de establecer el valor en aduana de la mercadería importada con arreglo a lo dispuesto en el art 3 del precedente citado Acuerdo Internacional encontrándose elementos de juicio que permitan establecer un valor razonable conforme surge de los valores aprobados para la destinación de importación que en cada caso se indican”.

Como se señaló en el considerando precedente cada uno de los informes de valor que concluyen con la formulación de los cargos impugnados fueron comparados con una operación aduanera. No obstante, de la compulsa de la actuación administrativa se constata que los referidos antecedentes no fueron adjuntados en dicha actuación y que tampoco ha sido

agregada ninguna documentación tendiente a probar que el valor declarado no concuerda con los usuales de la rama del comercio o industria de que se trata. En efecto, la nota R8 N° 531/09, de la División Control Expost de Importación, obrante a fs. 86/87, se limita a exponer que a partir de la información recogida como antecedentes de valor se justificarían las diferencias porcentuales detectadas en los respectivos informes de valor, pero en ningún momento menciona los antecedentes que fueron tenidos en cuenta a fin de realizar el ajuste.

Por otra parte, en esta instancia se agregaron los antecedentes comparativos de valor que fueran tenidos en cuenta en los informes de valor de fs. 3/4, 9/10, 14/15 y 19/20 de las actuaciones administrativas.

Para formular el cargo nro. 983/2008, la DGA ajustó el ítem 1 de la mercadería amparada en el DI 03001IC04004286K (carpeta contenedora a fs. 3 de la actuación 10026-703-2010 agregada por cuerda) utilizando el antecedente comparativo DI 04001IC05011875Y. Tal antecedente no puede ser tenido en cuenta como comparable, ya que dicha operación tuvo lugar más de un año después que la ajustada, proveniente de distintos destinos de importación (China y Taiwan); asimismo, difiere la cantidad de mercadería despachada, indicando en este sentido cantidades que difieren con las mercaderías documentadas en el DI de autos, lo cual pudo haber influido en que el precio que nos ocupa fuera distinto.

Respecto del cargo 998/2008, mediante el cual el servicio aduanero ajustó la mercadería amparada en el ítem 1 de la DI 03001IC05025418L (carpeta contenedora a fs. 4 de la actuación Nro. 10026-703-2010 agregada por cuerda) utilizando el antecedente comparativo DI 04001IC04055344M, debe destacarse que las operaciones en análisis fueron despachadas con más de 8 meses de diferencia, por lo que tampoco puede tenerse como antecedente válido.

En el mismo sentido, con relación al cargo 1035/2008, mediante el cual el servicio aduanero ajustó la mercadería amparada en el ítem 3 de la DI 03001IC04079396B, utilizando para ello el antecedente comparativo DI 04001IC4036163K (cuyo sobre luce a fs. 118 de estos principales), operación que fuera despachada con más de 7 meses de diferencia con relación a la ajustada.

Finalmente, el cargo nro. 1036/2008, mediante el cual el servicio aduanero ajustó la mercadería amparada en el ítem 1 de la DI 03001IC04089811R, utilizando para ello el antecedente comparativo DI 04001IC4020975Y (cuyo sobre luce a fs. 73 de estos principales), operación que fuera despachada con más de 3 meses de diferencia con relación a la ajustada. Asimismo, difieren las cantidades despachadas, marca de los artículos en cuestión, por lo tanto este antecedente, al igual que los otros, no constituye un parámetro válido para propiciar el ajuste practicado. Amén de que, como se señalara, la operación comparativa para tener la entidad como antecedente de valor, se debe efectuar respecto de más de una operación aduanera que revista las condiciones para tal función.

Todo lo expuesto imposibilita efectuar el debido análisis del ajuste de valor y demuestra que la sustitución del valor en aduana de la mercadería importada, resulta, en el caso totalmente infundada y arbitraria. A ello cabe agregar que, si bien la consulta a registros informáticos de datos aduaneros, resulta válida como parámetro a fin de recabar información y determinar la inicial inverosimilitud de los precios declarados y servir de fundamento para dudar de los precios declarados por encontrarlos razonablemente disminuidos, dicha duda inicial debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acredite que los utilizados son arbitrarios.

Ello no implica que deba aceptarse sin más, como base de valoración, el precio facturado y/o declarado valor de transacción cuando éste se presenta inicial y razonablemente vil o irrisorio, o al menos sospechoso en su veracidad, por cuanto la aceptación de dicho precio como base de valor en aduana para las mercaderías importadas, también resulta abiertamente contradictorio o incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo. Lo que acontece en el presente caso es que el servicio aduanero no efectuó una investigación idónea que justifique la duda inicial y que denote que el valor documentado resultó considerablemente inferior a precios o a valores “antecedentes”. Tal forma de proceder, permite concluir que no existen en el caso referente para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como caprichoso e incierto.

VI.3. Por lo expuesto, el ajuste de valor practicado sobre las destinaciones de importación 03001IC04004286K, 03001IC05025418L, 03001IC04079396B y 03001IC04089811R, no se encuentra debidamente fundado y, en consecuencia, no resulta ajustado a derecho, por lo que corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

Por ello, **voto por**:

Revocar la resolución 6645/09, dictada en la actuación administrativa 13810-522-2008, con costas a la vencida.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Revocar la resolución 6645/09, dictada en la actuación administrativa 13810-522-2008, con costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. nominación (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.10 12:25:11 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.10 12:28:23 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.10 12:28:23 -03:00