República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-57065822-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 31 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "DSM NUTRITIONAL PRODUCTS ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/ APELACIÓN", expte. n° 34.978-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"DSM NUTRITIONAL PRODUCTS ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/ APELACIÓN", expte. n° 34978-A,**

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 10/34, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución del (DE PRLA) n° 4179/14, de fecha 2/7/14, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, recaída en el SIGEA n° 13666-88-2008/11, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el cargo n° 1622/12, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación durante los períodos comprendidos durante los años 2007-2010. Manifiesta que la mera existencia de valores superiores a los declarados no habilita a la Aduana a descartarlo. Asimismo, expresa que los antecedentes invocados para el justificar el método de ajuste no reúnen las características de mercadería idéntica o similar. Plantea la nulidad del cargo por falta de causa y motivación. Hace referencia al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Sostiene que el mecanismo utilizado por el servicio aduanero para ajustar el valor de transacción es violatorio de lo establecido en el Acuerdo. Expresa que nunca se agregaron los supuestos antecedentes tenidos en cuenta para el ajuste, lo que imposibilitó analizar la aplicación del criterio de similitud, derivando ello en una afectación al derecho de defensa. Relata que la Aduana ajustó el valor declarado por el sólo hecho de la vinculación existente, limitándose a descartar dicho valor sin siquiera efectuar un análisis de las circunstancias de la venta. Subsidiariamente, cuestiona el método de ajuste utilizado indicando la carencia probatoria del mismo.

Agrega a ello, que la mercadería mencionada por el servicio aduanero para determinar el valor ajustado se corresponde con mercadería de diferentes P.A. comparando calidades de productos diversos. En relación a la liquidación, sostiene que la mercadería debe ser valorada de acuerdo al tipo de cambio vigente al momento de la importación o exportación según lo establecido en el C.A. Se refiere a la Resolución Gral. AFIP n° 3271/12. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 50/57 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Manifiesta que ha quedado suficientemente probado el ajuste de valor practicado. Por tales motivos, considera improcedente la nulidad invocada por la recurrente. Expresa que es del dictamen técnico donde surge que los precios declarados por la actora difieren de los determinados por la Aduana. Expresa que dicha situación lo autoriza a valorar de acuerdo a antecedentes de mercadería idéntica o similar. Sostiene que el *onus probandi* recae sobre la actora. Considera que no logró demostrar en forma clara y contundente la improcedencia del ajuste de valor practicado. Manifiesta que se encuentra acreditado en autos la vinculación de las empresas y su incidencia en el precio pagado o por pagar. Se refiere al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y al principio de indisponibilidad del crédito público. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, a fs. 58, se abre la causa a prueba (producida a fs. 78/85 y 92/276). A fs. 280, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 295, se elevan los autos a la Sala “F”. A fs. 299, se ponen los autos para alegar. A fs. 312/313 vta., alega el Fisco y, a fs. 315/326 vta. y 328/340, lo hace la firma DSM NUTRITIONAL PRODUCTS ARGENTINA S.A. A fs. 342, quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 13666-88-2008/11 se inicia, a fs. 2, con la Nota n° 1035/12 de la División de Empresas Vinculadas, a fs. 6, obra el cargo n° 1622/12 y; a fs. 9/16 vta., la recurrente impugna el cargo formulado. A fs. 49/54, obra la Nota n°1178/13 de la División Empresas Vinculadas. Finalmente, a fs. 69/70 vta., se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 4179/14, aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, la actora solicita se declare la nulidad del cargo formulado por carecer este de causa y motivación, en los términos de los incs. b) y e) del art. 7 de la Ley 19.549 (LPA).

Al respecto, señala que el cargo formulado incumple con el requisito esencial de la causa, por no encontrarse verificados en el expte. administrativo la totalidad de los hechos invocados, además, de no encontrarse comprobados los extremos fácticos en el que se sustenta dicho cargo. Asimismo, considera que la ausencia de causa, tiene como consecuencia la carencia de motivación toda vez que está última configura la exteriorización de la primera.

Que, sin embargo, la resolución cuestionada es consecuencia de un procedimiento en el cual han intervenido las áreas correspondientes y competentes y se sustenta en hechos que le sirven de causa, con la normativa aplicable al caso.

Por lo tanto, no se colige en la especie, que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable se plantea haya sido emitido sin motivación alguna. Por el contrario, la Aduana expresa sus razones, las cuales -independientemente de ser compartidas o no- dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

En suma, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la firma importadora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que, atento a ello, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado.

VI.- Que ahora corresponde determinar si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho.

Que tal como resulta de la compulsa de las actuaciones en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el cargo n° 1622/12 contra la aquí recurrente, reclamándole un importe en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías importadas a consumo durante el período 2007 a 2010.

Que, mediante el Estudio de Valor n° 1035/12 la División Empresas Vinculadas, consideró que correspondía ajustar el valor de transacción de las destinaciones de importación a consumo de la firma recurrente, por los períodos precedentemente mencionados, de las mercaderías ubicadas en las P.A. 2918, 2936 y 2930, en los términos del art. 2 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, por entender que el precio allí declarado se encontraba influenciado por su empresa controlante “DSM NUTRITIONAL PRODUCTS ARGENTINA S.A.” y las vinculadas del grupo, al ser estas sus proveedoras del exterior.

En virtud de estas consideraciones, se formula el cargo n° 1622/12, liquidándose al efecto una diferencia de derechos de importación, tasa de estadística e IVA por un total de U$S 23.681,47, más la suma de $ 4.245,42 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que, en contra de tal pronunciamiento, la firma recurrente impugna el cargo formulado sobre la base de la improcedencia de la desestimación del valor de transacción, cuestionando el método de ajuste adoptado, expresando que no se encontraban acompañados los supuestos antecedentes de características idénticas o similares.

Sin embargo, a través de la Nota n° 1178/13 de la División de Empresas Vinculadas, ratifica el cargo formulado, indicando que la planilla “Antecedentes de Valor de Mercadería Idéntica 2007/2010” confrontaba los valores de importación de terceros importadores -BAYER, UNIFARMA Y BIOGENESIS BAGO- con los precios declarados en la operaciones de trato.

En consecuencia, mediante la resolución aquí apelada el servicio aduanero confirma el cargo formulado.

VII.- Que, ahora bien, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, cuadra referirse

al 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).

Que, el art. 1 del Acuerdo mencionado, establece que “El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: (…) inc d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2”.

Seguidamente, en el punto 2, del mismo artículo establece: “a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;

ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado”.

La Nota Interpretativa del art. 1, párrafo 2 b) –que forma parte del Acuerdo-, dice que “Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro valor se tendrán que tomar en consideración cierto número de factores. Figuran entre ellos la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de

producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. Como estos factores pueden ser distintos de un caso a otro, sería imposible aplicar en todos los casos un criterio uniforme, tal como un porcentaje fijo.”.

VIII.- Que, ello así, corresponde a continuación analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por la Aduana sobre la base de la condición de aceptabilidad del precio declarado entre empresas vinculadas.

Cabe señalar que no es materia de controversia entre las partes que las mercaderías importadas durante los períodos comprendidos entre los años 2007 a 2010 hayan sido adquiridas a empresas proveedoras del exterior vinculadas entre sí con la importadora.

Seguidamente, es ineludible resaltar que la vinculación por sí solo entre comprador y vendedor no es motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción, pese a ello, la Aduana puede tener razones para considerar que el valor declarado se encuentra influido por dicha vinculación, ante lo cual el ya citado Acuerdo prevé una previa comunicación al importador de tales razones, a los fines de darle la posibilidad de demostrar que la vinculación no ha influido en el precio.

Que de las circunstancias de hecho que se observan en el expediente administrativo se advierte que luego del Estudio de Valor realizado a fs. 2/5, no ha existido una oportunidad razonable para que el importador pueda aportar información relacionada al precio declarado, dejando reducida la cuestión probatoria de la aceptabilidad del precio al recurso de impugnación interpuesto contra el cargo formulado por diferencia de tributos.

No obstante, en lo que refiere a la carga probatoria para la aceptabilidad del precio declarado entre personas vinculadas, ha de tenerse en cuenta lo establecido en el inciso b), punto 2, artículo 1 del Acuerdo, que pone en cabeza del importador la carga de demostrar que el precio declarado se aproxima estrechamente a otros valores vigentes en el mismo momento o en uno aproximado, es decir, que le corresponde al importador, bajo ciertos valores criterios de carácter comparativo, demostrar que el precio que se ha declarado no difiere sustancialmente de otros valores de mercado.

Que, en cuanto a ello, nótese que la recurrente en el recurso de impugnación interpuesto en sede administrativa simplemente se limitó a cuestionar ciertos aspectos de forma y el método de ajuste, sin siquiera aportar a la causa elemento o documentación que permita comprobar que el precio declarado no se vio influenciado por la vinculación.

Que, sin embargo, en relación al ajuste de valor por el que se formuló el cargo aquí cuestionado, sustentados en los informes técnicos citados (a fs. 2/5 y 49/54), se examina que estos no resultan ser suficientes para avalar la decisión del servicio aduanero, toda vez que no determinan, con un método técnicamente válido, que el precio declarado por la recurrente se encontraba influenciado por la vinculación.

Que, cuanto a esto último, véase que el servicio aduanero simplemente se limitó a hacer una enunciación de las operaciones de importación antecedentes, sin siquiera agregar en copia las destinaciones mencionadas en el listado obrante en los informes.

Dicho accionar evidencia que el ajuste de valor realizado se hizo en base a meras suposiciones, pues no se colige del expediente administrativo constancia alguna que avale lo afirmado por el servicio aduanero en el sentido pretendido.

En síntesis, no constatándose las circunstancias que podrían justificar la inicial duda sobre la verosimilitud del precio declarado y no existiendo constancia de los antecedentes utilizados por el servicio aduanero para descartar el precio declarado por la importadora, no puede considerarse como correcta la aplicación del método alternativo de valoración, quedando, en consecuencia, sin sustento el ajuste de tal forma practicado.

IX.- Por último, atento el resultado que se alcanza en la presente, corresponde imponer las costas por su orden, esto en razón de que -como ya se ha señalado en el considerando precedente-, la carga de la prueba respecto al precio declarado entre personas vinculadas recaía sobre la importadora (art. 1163 del C.A.)

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución (DE PRLA) n° 4179/14, dictada en las actuaciones SIGEA n° 13666-88-2008/11.

2.- Costas por su orden.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal Preopinante.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución (DE PRLA) n° 4179/14, dictada en las actuaciones SIGEA n° 13666-88-2008/11.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.30 23:59:20 -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: 2024.05.31 10:48:42 -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: 2024.05.31 10:48:43 -03:00