República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-103478068-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Septiembre de 2022

Referencia: SENTENCIA Causa N° 32.430-A: "CENCOSUD S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 32.430-A: "CENCOSUD S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación";**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo N° 1082/2012 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las Actuaciones N° 12326-121-2008, mediante la cual se resuelve no hacer lugar al procedimiento de impugnación impetrado por la firma CENCOSUD S.A., confirmándose por ende los cargos Nros. 119/08, 120/08, 121/08, 122/08 y 118/08.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 11/23vta., se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado análisis de las destinaciones involucradas y de lo actuado en sede aduanera. Seguidamente, pasa a esgrimir los agravios. Afirma que no existían antecedentes de precios corrientes que permitieran la desestimación del valor declarado. Hace referencia al Acuerdo de Valor del GATT y a su articulado, destacando el método allí descripto a los fines de descartar el valor de transacción. Manifiesta que el servicio aduanero no ha probado que el valor de transacción declarado resultaba irrisorio, inferior a los usuales o arbitrario. Objeta que no se efectuó el estudio de valor respectivo y que la requisitoria elaborada a los fines de aportar elementos que fundamenten el precio declarado no fue recepcionada en el domicilio especial constituido por la empresa. Cita jurisprudencia que considera avala sus dichos. Señala que los valores referenciales constituyen un mecanismo preventivo de control de las declaraciones de valor efectuadas para la importación de mercadería, de tipo precautorio, a fin de asignar selectividad y no para la determinación final del valor en aduana. Vuelve a citar jurisprudencia. Concluye que no existen antecedentes (o bien no hay prueba de los mismos) que justifiquen poner en duda y por ende desestimar el valor de transacción declarado. Subsidiariamente manifiesta

que el precio declarado es el precio realmente pagado por las mercaderías objeto de ajuste. Cita el art. 1 del Acuerdo de Valor. Agrega que el ajuste no puede basarse exclusivamente en datos informativos extraídos del sistema NOSIS o similares. Cita jurisprudencia al respecto. Afirma que pueden ubicarse en la misma posición arancelaria mercaderías de distintas calidades, modelos y prestigio comercial. Hace referencia puntual a cada una de las destinaciones. Alegando la falta de buena fe del servicio aduanero y basándose en el principio de legalidad, solicita que se la exima de los intereses devengados desde la notificación del cargo por ausencia de mora culpable y que se la exima de las costas. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 33/38vta. la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surgieran de las actuaciones. Niega especialmente que la actora hubiese acompañado los instrumentos que justifiquen el valor de transacción. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los hechos. Refiere al art. 17 del Acuerdo de Valor mediante el cual se le confiere al servicio aduanero la facultad de dudar a cerca de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados a los fines de la valoración. Cita el texto del art. 1 de la "Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado". Cita jurisprudencia. Manifiesta, parafraseando el estudio de valor elaborado en sede aduanera, que parte de las mercaderías documentadas se encuentran por debajo de los valores criterio que se detallan en la RG AFIP N° 1870/05. Considera que la resolución aduanera se encuentra motivada. Cita parte de la RG AFIP N° 1907/05. Sostiene que se le dio al importador la oportunidad de ofrecer prueba, pero que éste no se presentó. Agrega que la destinación ingresó al área como consecuencia de la inclusión de la mercadería documentada en los listados de Valores Preventivos Referenciales impuestos en la antes citada resolución. Insiste en que la actora no hizo uso de su derecho de presentar la prueba que estuviera en su poder a fin de demostrar su pretensión. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° **12326-121-2008** se inician a fs. 1/3 con el Informe 0173/08 (SE FVIM) de fecha 13/11/08. A fs. 4 se acompaña copia de la constancia de notificación de correo del Memo 156/08 en fecha 25/08/08, mediante el cual se habría notificado a CENCOSUD S.A. *"… para que aporte documentos adicionales para la justificación del valor…"*. A fs. 5 obra el Acta de Denuncia Nro. 032/08 de fecha 13/08/08 respecto de la firma CENCOSUD S.A. por *"Presunta Declaración Inexacta prevista y penada en el Art. 994 del C.A. …"*. A fs. 6/7 luce el listado de despachos de importación nros. 2007 042 IC03 003205, 2007 042 IC05 014096, 2007 042 IC05 015524 y 2007 042 IC05 015801 respecto de los cuales se formularan –respectivamente- los cargos 119/2008 (U$S 2.650,52), 120/2008 (U$S 766,26), 121/2008 (U$S 592,34) y 122/2008 (U$S 288,83); mientras que a fs. 8/9 luce el listado conteniendo el despacho de importación N° 200 7042 IC05 11458 respecto del cual se formulara el cargo 118/2008 (U$S 408,00). A fs. 10/12 obra la notificación del Cargo Nro. VI 122/2008 por la suma de U$S 288,83 y la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC05 15801 P. A fs. 13 obra la notificación del Cargo Nro. VI 121/2008 por la suma de U$S 592,34, relativo al despacho Nro. 2007 42 IC05 15524. A fs. 14 luce una liquidación por la suma de U$S 766,26. A fs. 15 luce agregada la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC05 014096 U. A fs. 16/18 obra la notificación del Cargo Nro. VI 119/2008 por la suma de U$S 2.650,52 y la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC03 003205 X. A fs. 19 obra la notificación del Cargo Nro. VI 120/2008 por la suma de U$S 766,26. A fs. 20 luce una liquidación por la suma de U$S 592,34. A fs. 21 luce agregada la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC05 015524 R. A fs. 22/24 obra la notificación del Cargo Nro. VI 118/2008 por la suma de U$S 408 y la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC05 011458 T. A fs. 25 obra agregada la carpeta original del despacho Nro. 07 042 IC03 006299 B. A fs. 26 se encuentra la

Nota N° 166/08 SE FVIM de fecha 20/11/08. A fs. 27 luce la Nota N° 746/2008 (SV PASO) de fecha 15/12/08. A fs. 28/29 obra cedula de notificación de los cargos 119 a 122/2008 con fecha 19/12/08, y a fs. 30/31 la cédula de notificación del cargo 118/2008, notificado también el 19/12/08. A fs. 32/39 se encuentra la impugnación impetrada por la firma CENCOSUD S.A. en fecha 30/01/09 contra los cargos 119 a 122/08 y 118/08. A fs. 40/100 se agrega la documental acompañada por la firma importadora junto con la impugnación, consistente en liquidaciones bancarias referidas a las destinaciones involucradas, lista de precios, listados/copias de operaciones registrados por otras empresas por mismas PA, origen, procedencia y periodos de tiempo que las involucradas en autos. A fs. 103 y vta., con fecha 16/10/09, se tuvo por deducida en tiempo y forma la impugnación, y se rechazaron las medidas de prueba ofrecidas. A fs. 104 luce cédula de notificación de dicha providencia, notificada a la importadora el 6/11/09. A fs. 105 luce pedido de pronto despacho sin fecha. A fs. 106, con fecha 01/11/10 se solicita nueva intervención técnica de la Sección Fiscalización y Valoración de Importación. A fs. 107 luce Nota N° 3006/10 (AD PASO) de fecha 05/11/10. A fs. 107vta. lucen pases internos. A fs. 108 obra la Nota N° 127/2012 (SE FVIM) de fecha 13/08/12 que dispone *"…RATIFICAR la Nueva Base de Tributación determinada en el Informe en cuestión. Asimismo se RATIFICA la infracción al art. 994 del C.A.…"*. A fs. 109/111 se dicta la Resolución N° 1082/2012 (AD PASO) de fecha 30/10/12 mediante la cual se resuelve no hacer lugar a la impugnación y confirmar los cargos, la cual fuera apelada en autos.

V.- Que, en cuanto aquí interesa y conforme surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera apelada rechazó la impugnación impetrada por la firma CENCOSUD S.A. contra los cargos Nros. 119, 120, 121, 122 y 118/2008, formulados en relación a los despachos de importación que se detallan a continuación:

D.I. N°	**F. Ofic.**	**Ítem cuestionado/PA**	**Cargo**	**MontoU$S**
07042IC03003205X	04/07/07	Item1/9403.50.00.410F	**119/2008**	2.650,52
07042IC05014096U	30/08/07	Item2/6302.60.00.120F	**120/2008**	766,26
07042IC05015524R	20/09/07	Item3/6302.60.00.110C	**121/2008**	592,34
07042IC05015801P	24/09/07	Item2/6302.60.00.900T	**122/2008**	288,83
07042IC05011458T	23/07/07	Item2/9617.00.10.210R	**118/2008**	408,00

VI.- Que, corresponde entonces analizar si el ajuste de valor que motivara los cargos en autos, ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425. Marco legal vigente en nuestro país en cuestiones de valor en importación.

Que dicha ley aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT, incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el *"valor de transacción"*, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Que, sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7. La Introducción General resalta que la normativa prevé consultas entre la administración aduanera y el importador para intercambiar información, con arreglo a la valoración de los arts. 2 y 3, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de establecer una base apropiada de valoración en aduana, considerando el valor en aduana de *mercancías idénticas o similares* importadas.

Que, subsidiariamente, los arts. 5 y 6 se refieren a otras formas de determinación: sobre la base del precio a que son vendidas las mercancías en el mismo estado en que se las importa, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación, con ciertas deducciones -*método sustractivo*-, y sobre la base del valor reconstruido -*método aditivo*-. Estos dos métodos -por las dificultades que presentan- quedan a elección del importador cuando el servicio aduanero así lo acepta; si el importador no pide que se invierta el orden de los arts. 5 y 6, se sigue el orden de éstos.

Que el art. 7 dispone cómo hay que determinar el valor en aduana cuando no se lo puede establecer por los métodos anteriores; prohíbe que sea arbitrario o ficticio; etc.

Que a efectos de aplicar los referidos "*criterios razonables*", el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos, valores arbitrarios o ficticios, etc.; si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado (art. 7, parte I, Acuerdo relativo a la aplicación del citado art. VII).

Que el art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por ley 24.425 dispone: *"Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana"*.

Que, además, el párr. 6. del Anexo III de ese Acuerdo preceptúa: *"El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus*

leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones".

Que de lo actuado surge que la aquí recurrente brindó la información tendiente a justificar el valor de transacción declarado en oportunidad de impugnar los cargos formulados (ver fs. 45/100 de las act. adm.). Pese a que, en dichos de la Aduana, la firma no los presentó tras la notificación obrante a fs. 4 de las actuaciones administrativas que, por lo demás, se encuentra dirigida al mismo domicilio de la firma CENCOSUD S.A. que figura en los despachos de importación.

VII.- Que, en palabras de la Dra. García Vizcaíno, según el manual sobre controles en la valoración en Aduana (documento 36.660 S) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y el art. 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, la AFIP, mediante RG 1004/2001 (B.O. 11/5/2001), sustituida por la RG 1907/2005 (B.O. 7/7/2005) y sus modificatorias, implementó un mecanismo para el establecimiento de valores referenciales a fin de combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías, atento a que éstas causan graves daños a la economía nacional y posibilitan eludir el pago de tributos a la importación afectando la renta fiscal. Pero, cabe resaltar que de todos modos, la valoración aduanera de las importaciones no es teórica, sino que se trata de una noción positiva (Derecho Tributario, LexisNexis, Buenos Aires, 3ª edición, 2005, Tomo III, p. 459).

Que, de este modo la Administración Federal de Ingresos Públicos implementó un mecanismo para el establecimiento de valores criterio de carácter preventivo. El antes referido manual sobre los controles en la valoración en aduana (documento 36.660 S) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), establece que un primer control de valor tiene por objeto verificar que el precio declarado concuerde con los usuales en la rama de la industria o comercio y con los de mercaderías idénticas o similares. Y, por otra parte, el Acuerdo sobre Valor en Aduana (art. VII del GATT), en el artículo 13, expresa que es necesario establecer medidas que, sin rechazar el valor declarado por el importador, le permitan retirar sus mercaderías de la aduana mediante la constitución de una garantía que cubra el pago de los derechos de importación, a fin de que, entre otros objetivos, se facilite el perfeccionamiento del sistema de selectividad en materia de valor, con el objeto de detectar desviaciones de los valores declarados respecto de los valores referenciales, de carácter precautorio, que el servicio aduanero establezca para la rama industrial o comercial de que se trate.

Que, de esta manera los valores criterio constituyen sólo un mecanismo preventivo de asignación de selectividad y no para la determinación final del valor en aduana, la que estará a cargo de las áreas de valoración de la DGA.

Que, ello quiere decir que la garantía que se pueda prestar por valores referenciales, no obsta a que la DGA efectúe el estudio de valor respectivo y, en su caso, funde acabadamente el ajuste que practique.

VIII.- Que, de los despachos de importación, cuyos originales obran agregados en las actuaciones administrativas (ver fs. 12, 15, 18, 21 y 24), surge que la importadora garantizó en cada uno de ellos el importe correspondiente al "módulo valor" (MOVA). Mediante el mismo, **s**e garantizan las diferencias tributarias que pudieran surgir como resultado de un análisis de valor de las mercaderías que se importan a consumo. Más precisamente, el módulo MOVA está referido a mercaderías con valores declarados por debajo del Valor Criterio pero por encima del 95%.

Que en el Informe Técnico N° 0173/08 (SE FVIM) de fs. 1/2 de los antecedentes administrativos, en cuanto aquí interesa, se consideró (ante la supuesta falta de presentación por parte de la importadora de la documentación que justifique el valor declarado en los términos de la Res. 1907/05) que parte de la mercadería documentada en las

destinaciones aquí involucradas, se encontraba por debajo de los valores criterio que se detallan en la RG AFIP 1870/05. Y en base a ello, descartó el valor de transacción declarado en cada uno de los despachos y procedió a efectuar el ajuste de valor, sin hacer referencia a qué método de valoración se aplicó. Simplemente concluye que ante la falta de documentación que respaldara la elección del valor declarado por parte de la importadora *"… y viendo que las mercaderías documentadas se encuentra dentro de las mercaderías con Valores Referenciales, se toma como el valor real el que se determina como valor criterio…"*.

Que reitero que los valores referenciales no obstan a que la Aduana fundamente adecuadamente los ajustes de valor. Y en ese sentido se expidió la apoderada dictaminadora y el mismo Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, quienes a fs. 106/107 de las actuaciones administrativas solicitan, tras la impugnación y documentación presentada por la importadora, un nuevo informe técnico en cuanto al origen de la liquidación tributaria *"…debiendo responder en forma precisa y debidamente fundada a fines de ratificar/rectificar las liquidaciones realizadas.-"*.

Que, en cuanto aquí interesa, la propia RG 1907/05 citada por la Aduana establece expresamente que *"…en los casos en que se determine que el valor de las mercaderías no puede establecerse de conformidad con el método de valor de transacción sea porque la vinculación incide en el precio, porque la información no hubiera sido presentada o porque la misma resultare insuficiente, se dejará constancia indicando el o los motivos por los cuales se desestimará la aplicación de un determinado método de valoración y se fundamentará la elección de aquel que haya sido adoptado debiendo notificar tal circunstancia por escrito al importador, conforme los medios previstos en el Artículo 1013 del Código Aduanero. …"*. (el subrayado es mío)

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge entonces que el servicio aduanero desestimó el valor de transacción declarado por la importadora, sin haber elegido –ni fundado dicha elección- otro método de valoración de los previstos en el Acuerdo de Valor del GATT. Y simplemente, como se vió, aplicó los valores referenciales estipulados en la reglamentación para la mercadería de que se trata. Asimismo, y a mayor abundamiento, cabe señalar que en la Resolución citada por la Aduana (RG 1870/05) sólo se encuentran publicados valores referenciales para la P.A. 9403.50.00 (valor FOB unitario U$S 44,00) que se correspondería sólo con la PA declarada en uno sólo de los despachos cuestionados (DI N° 07042IC03003205X; valor FOB unitario declarado U$S 25,52).

Que tales circunstancias llevan a concluir que el valor atribuido por el servicio aduanero en base a valores criterio (lo cual se puede constatar en la RG 1870/05 –insisto- sólo respecto de la destinación N° 07042IC03003205X, y de la respuesta brindada en el cuarto párrafo del informe de fs. 93 de autos respecto de la destinación 07042IC05011458T) resulta arbitrario y fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT).

Que ello es así por cuanto no puede desconocerse, a la luz del régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la Aduana de desestimar el precio de transacción sin fundamentar dicho apartamiento ni informar el método de valoración seleccionado dentro de los que taxativamente, y en orden de prevalencia, prevé el Acuerdo de Valor, acompañando a tal fin los antecedentes que justifiquen tal decisión. En tal sentido, y a mayor abundamiento, cabe señalar que tampoco la prueba producida ante esta instancia logró informar en forma acabada respecto de los antecedentes que fundaron el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero ni se agregó la documentación respaldatoria pertinente (ver fs. 51/63, 76/95 de autos). No obstante, resulta oportuno señalar que del cuadro agregado a fs. 92 y lo informado a fs. 93 respecto –sólo- de la mercadería documentada mediante el DI N° 07042IC05011458T bajo la PA 9617.00.10.210R, surge que *"… de la formulación de un cuadro de los distintos valores documentados en el universo de operaciones "iguales" (punto c), se indica que no*

se encontraron importaciones idénticas, pero a modo de colaboración se adjunta al presente informe, en planilla Excel, cuadro comparativo de operaciones "similares", oficializadas en el año 2007, originarias y procedentes de Brasil, donde se documentaron Termos marca TERMOLAR, con ampolla de vidrio, declarados en la PA SIM 9617.00.10.210R.". En tal sentido y pese a no contar con los antecedentes detallados en el listado de fs. 92, a fin de analizar si los mismos resultan ser ciertamente antecedentes "comparables", se observan precios unitarios similares a los declarados en el DI N° 07042IC05011458T de autos cuya oficialización data del 23/07/07 (ver DI N° 07001IC04116371N oficializado tan sólo un día después, el 24/07/07).

Que, en consecuencia de todo lo antes expuesto, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema "equitativo" de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

Que, en consecuencia, se rechaza el ajuste de valor efectuado por la Aduana.

IX.- Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello voto por:

Revocar la Resolución Fallo N° 1082/2012 (AD PASO) dictada en las Actuaciones N° 12326-121-2008, y por ende revocar los cargos Nros. 119/08, 120/08, 121/08, 122/08 y 118/08. Con costas.

El Dr. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa están suficientemente relatados en el voto del doctor Horacio Segura. Por consiguiente, la cuestión planteada está ceñida a considerar la suficiencia del acto administrativo impugnado en autos, en cuanto desecha el valor de transacción declarado. Desde ese punto de partida corresponde determinar, en lo esencial, si el organismo aduanero puede apartarse sin más los términos de las operaciones informadas por el importador en base a valores referenciales extraídos del sistema NOSIS.

II.- En las condiciones indicas, resulta de especial interés señalar que los Cargos N° 118/08, 119/08, 120/08, 121/08 y 122/08 a los que se refiere la Resolución Fallo N° 1082/2012 (AD PASO) impugnada, intiman a la recurrente al pago de diferencias en concepto de IVA (Tasa General), I.V.A. Percepciones RG 3431/91 (IVA Adicional) y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92.

III.- Con relación a los conceptos I.V.A. Percepciones RG 3431/91 (IVA Adicional) y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "*(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.*

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de 'obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento' (Fallos: 285:177)".

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que "*(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal*".

En tal inteligencia del asunto, se entiende que la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de I.V.A. Percepciones RG 3431/91 (IVA Adicional) y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92.

IV.- Ello así, el Cargo quedaría reducido únicamente a un ajuste en el IVA Tasa General, por lo que entiendo corresponde encuadrar la presente litis, además de la normativa aduanera aplicable a casos de ajustes de valor en aduana de importaciones, esto es la ley N°22.415 Código Aduanero, el "Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT" y la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativo a los casos en los que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad y exactitud del valore declarado", en la normativa impositiva aplicable, es decir la ley N° 23.349 (t.o. Dto 280/1997 y modificaciones) del IVA y, por su art. 51, la ley N°11.683 de Procedimiento Tributario.

V.- Sentado lo que antecede, a fin de resolver el entuerto principal de la causa, permitdme recordar unas máximas que de larga data tiene establecida la jurisprudencia del alto tribunal y que serán decisivas para la resolución de la causa. Téngase presente que se ha considerado que la tarea de interpretación de las leyes lato sensu comprende también la armonización de sus preceptos y su conexión con las otras normas que integran el ordenamiento jurídico, evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como criterio verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto. De esta razón se infiere que es un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto (Fallos: 343:1457 y sus citas, entre muchos otros). Ya que, en efecto, cuando se plantea un caso de conflicto de normas constitucionales y de pluralidad de fuentes, debe aplicarse la regla de la interpretación coherente y armónica (Fallos: 186:170; 296:432 y 342:1061, voto del juez Lorenzetti).

Bajo esta mirada conceptual, en resumidas cuentas puede alumbrarse que la determinación del referido estándar exige: a) delimitar con precisión el conflicto de normas y fuentes a fin de reducirlo al mínimo posible, para buscar una coherencia que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo; b) proceder a una armonización ponderando los principios jurídicos aplicables; c) considerar las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (Fallos: 330:3098, disidencia de los jueces Lorenzetti y Zaffaroni).

VI.- Bajo ese manto conceptual, a estas alturas debería encontrarse fuera de discusión que el servicio aduanero puede cuestionar la exactitud de la información suministrada por los responsables de la obligación tributaria. Al unísono vamos a recordar e insistir hasta el hartazgo que el ejercicio de esa atribución legal no puede ejercerse arbitrariamente, sino que la decisión debe estar precedida de razones que ameriten poner en duda el cabal cumplimiento de los deberes de colaboración. Simplificando el derrotero argumentativo, abrevemos que, por razones evidentes, en este caso, y en general en el universo de situaciones como las planteadas en autos, el fisco ha de recurrir a pruebas indirectas para despejar las sospechas de sobrefacturación de la importación para facilitar el giro de divisas en épocas en que existe en los hechos un desdoblamiento cambiario, o bien de subfacturación para menguar la base de imposición.

VII.- En consecuencia, permitdme que insista en que en ningún ámbito del derecho puede desconocerse la racionalidad de reconstituir los hechos que anteceden a la toma de decisión por medio de pruebas indirectas. Esta posibilidad, inclusive, resulta permitida en el ámbito penal, donde por razones elementales es necesaria una prueba inequívoca de los hechos para establecer la responsabilidad. Al lado de ello, en materia administrativa, comienzo por advertir que no debe confundirse la presunción de legitimidad de los actos administrativos con la necesidad que tiene el órgano decisor de probar los hechos que preceden al dictado del acto. Atengámonos ahora a considerar que la presunción de legitimidad tiene el mismo efecto con la decisión judicial. Podemos percatarnos que la sentencia judicial y el acto administrativo tienen entidad jurídica para modificar el statu quo del destinatario. Pero hecho esta salvedad, el órgano administrativo no está eximido de probar el antecedente de hecho. Efectivamente, en materia administrativa también se requiere la certeza del hecho. Ello no significa que la reconstrucción de la plataforma fáctica debe hacerse por elementos directos. Ahora podemos volver presurosos a señalar que no puede descartarse una declaración de responsabilidad en base a prueba indiciaria.

VIII.- Por ello, precisemos antes de proseguir. Primeramente, es factible una condena en base a prueba indiciaria. Dentro de este orden de ideas, la cuestión en sí misma es si el razonamiento elucubrado en base a prueba indiciaria cumple con la exigencia de una adecuada y racional motivación. Visto de esta forma, es necesario recalcar que la decisión será razonable si tiene su punto de origen en hechos plenamente probados; que los hechos constitutivos de la conclusión se deduzcan de los primeros, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano y, si los hechos probados permiten diversas conclusiones o interpretaciones, que la sentencia explique las razones de su elección.

IX.- Al respecto, convengamos que no cabe ninguna duda de que, frente a indicios abiertos, débiles y equívocos, no puede sostenerse el sustento del acto. Ya he dicho que siempre se requerirá de la existencia de indicios fuertes y concatenados que permitan la acreditación de la responsabilidad. Permitidme ahora que insista en que no basta con referenciar que la conclusión hace al sentido común. Repito que el razonamiento debe estar debidamente argumentado. No hay que olvidar que la decisión jurídica no es mera subsunción sino una actividad argumentativa y persuasiva. Conste, pues, que la valoración de la prueba indiciar depende de la riqueza discursiva del operador jurídico en la que se aprecie la contemplación de todos los elementos en su conjunto.

X.- En ese orden de ideas, digamos brevemente que los indicios son fuente de conocimiento cuando no sea posible alcanzar conclusiones alternativas que gocen de un mismo grado de probabilidad y la conclusión del razonamiento no entre en contradicción con otros hechos declarados probados. Para simplificar podríamos decir que los indicios deben responder a las reglas de la lógica y de la experiencia. Sintetizando, pues, diré para terminar que dentro del esquema de los principios de libre valoración probatoria y la sana critica, asiste al operador jurídico un amplio margen para la construcción de una teoría que explique la existencia del hecho jurídico y la participación del obligado en el mismo. Definitivamente, el razonamiento probatorio indirecto, en su dimensión probatoria, exige que la conclusión sea adecuada. Recordemos que el órgano jurisdiccional debe explicitar el razonamiento a través del cual ha llegado a la convicción de la existencia del hecho jurídico. Lo que resalta desde luego es que no se puede establecer la responsabilidad si es que no se ha señalado debidamente y con total objetividad el procedimiento para su aplicación.

XI.- Ahondemos todavía un poco más y convengamos que, si bien es el órgano competente el que debe probar el hecho jurídico de manera suficiente y racional, entre tanto habría que decir también que incumbe al administrado la carga de romper algunos nexos que pueden presentarse concatenados entre sí. Sirva esta ilustración para comprender que siempre incumbe al administrado desplegar la concurrencia de causales que lleven a torcer la lógica del razonamiento fiscal. Con esto en mente, debe distinguirse la acreditación del hecho por indicios consecuentes entre sí, respecto de aquellos supuestos en que existen conclusiones alternativas entre sí. Con lo que

llevo dicho hasta aquí, me parece claro que la duda es aplicable únicamente cuando no puede resolverse en contra del imputado en razones objetivas. En resumen, no pueden confundirse los indicios con las sospechas. Para sustentar una decisión determinativa debemos contar con indicios probados y no con meras "probabilidades" de que el hecho haya ocurrido. El órgano nunca puede motivar la decisión en su simple y puro convencimiento subjetivo. Es menester una adecuada motivación acerca de la concurrencia de los indicios y su "relevancia probatoria". Además, es necesario un enlace lógico y racional como también que exista una pluralidad de indicios. En esa lógica, la exigencia de la motivación respecto a la concurrencia de indicios y su consecuencia es más fuerte y debe ser más precisa que en los casos de prueba directa. Se trata, al fin y al cabo, de partir de la constatación de unos hechos mediatos para concluir otros inmediatos, habida cuenta de que el proceso deductivo que debe llevarse a cabo ha de quedar plasmado en toda su extensión, permitiendo así un control de la racionalidad del hilo discursivo mediante el que el órgano jurisdiccional afirma su inferencia.

XII.- Dicho esto, resulta pertinente traer a colación la interpretación que hiciere de la carga de la prueba y el uso de indicios en los procesos de ajuste de valor en aduanas, para el caso de importaciones, al fallar en la causa " *PARANÁ S.A. DE SEGUROS c/D.G.A. s/ recurso de apelación*", expediente N° 34.201-A, sentencia del 13/07/22.

Como dije en tal oportunidad, respecto de la "*Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*", y a efectos de una adecuada interpretación de la intención de los firmantes del Acuerdo, y en particular de la mencionada Decisión, cobra particular relevancia entender el trasfondo de las negociaciones multilaterales que concluyeron en la Ronda Negociaciones de Uruguay con la aprobación, por parte del Comité de Valoración en Aduana (CVA)[1], de dicha normativa. Así, puede leerse en el "*Manual sobre el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC*"[2] que el objetivo de las negociaciones de la Ronda Uruguay, en lo que respecta a la valoración en aduana, era "mejorar, aclarar o ampliar, según corresponda", el Código de la Ronda de Tokio y, por lo tanto, lograr una mayor aceptación entre las partes del GATT.[3] En el momento en que se lanzó formalmente la Ronda Uruguay, menos de un tercio de las partes contratantes del GATT habían firmado el Acuerdo de Valoración del GATT. La participación limitada en la valoración y otros códigos de la Ronda de Tokio, en particular por parte de los países en desarrollo, había sido motivo de preocupación para las partes contratantes del GATT y se convirtió en un foco importante de la actividad del GATT en los años previos a la Ronda Uruguay.[4] Realizadas encuestas sobre los "obstáculos" que los países en desarrollo previeron al adoptar el Código de Valoración[5], en lo que aquí interesa, el tema de la "facturación falsa e ingresos del gobierno" se convirtió en el foco principal de las discusiones en el grupo de negociación de la Ronda Uruguay sobre valoración. Las preocupaciones prácticas tempranas sobre el valor de transacción giraron en torno a la hipótesis de que el precio en cuestión pueda ser ficticio. Y se planteó la posibilidad de lo que se conoce como "doble facturación" para fines aduaneros. En ese contexto, se entendió que "*ese precio, si se declara que era el precio real según [el método del valor de transacción], no sería rechazado por la Aduana a menos que estuviera en condiciones de probar su falsedad estableciendo el verdadero precio de venta real*". Y se sostuvo que "*ninguna Administración de Aduanas podría aceptar la carga de tal prueba*" (pag. 19 del Manual). Así, las negociaciones sobre valoración fueron impulsadas en gran medida por las preocupaciones de los países en desarrollo. Desde el principio, algunos miembros del grupo de negociación dejaron claro que no estaba sobre la mesa un nuevo acuerdo de valoración en aduana o una revisión completa del Código de la Ronda de Tokio existente.[6] Más bien, se pidió a los países que identificaran sus dificultades particulares con el acuerdo existente (teniendo en cuenta el trabajo que se había realizado en los años anteriores en el Comité de Valoración del GATT) y que presentaran propuestas para cambiar el texto existente.[7] Al final, los temas principales de las negociaciones sobre valoración fueron definidos en gran medida por dos propuestas. Uno -el relevante a autos-, presentado por la India, se refería a la carga de la prueba en casos de sospecha de fraude por parte del importador.[8]

XIII.- Ahora se comprende la propuesta de la India, la que fue motivada por una preocupación sobre la eficacia del Código de Valoración del GATT para hacer frente al fraude de valoración, una preocupación que ya habían expresado los países en desarrollo miembros en las primeras reuniones del Comité de Valoración del GATT.[9] La propuesta fue apoyada por Brasil, que tenía una dificultad especial con la sobrefacturación fraudulenta de los importadores para evitar los controles de divisas, y por varios otros países en desarrollo[10]. **La preocupación general era que el Código de Valoración del GATT imponía a la aduana una carga demasiado grande para demostrar que un precio declarado era falso antes de poder rechazar el valor de transacción, particularmente en los casos en que los importadores y sus proveedores actuaron en connivencia para ocultar el fraude**. Este problema era particularmente grave para los países en desarrollo, se dijo, porque no tenían acceso a información comparativa de precios, procesos y bases de datos automatizados, o la experiencia técnica necesaria para detectar declaraciones falsas. Por lo tanto, India propuso que **las administraciones aduaneras tuvieran más flexibilidad en virtud del Acuerdo de Valoración para rechazar valores declarados sospechosos**. La propuesta de la India y la posterior negociación en la Ronda Uruguay acerca de las verificaciones aduaneras en el marco del Acuerdo, si bien no dio lugar a ninguna alteración de los términos del Acuerdo en sí, produjo la importante Decisión Ministerial de la OMC –la Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tienen motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado- que **aclara la cuestión de la carga de la prueba**, **indicando explícitamente que recaerá en la parte importadora**.

XIV.- Y es con ese espíritu que entiendo debe ser interpretada la "Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado", adoptada por el Comité de Valoración en Aduana. Esta Decisión define el procedimiento a seguir en tales casos, diciendo: "*1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran*". Dicho de otra forma, en consecuencia resulta ineludible resaltar que, **de acuerdo con lo convenido multilateralmente a insistencia de los países en desarrollo, la carga de la prueba recae pura y exclusivamente en el importador quien**, a efectos de que pueda utilizarse el "valor de transacción" como la primera base para la determinación del valor de aduana de conformidad con el Acuerdo, debe demostrar fehacientemente, de modo que genere convicción al servicio aduanero, que dicho valor es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías que se venden para exportación al país de importación, en las condiciones indicadas en los art. 1° y 8°. En síntesis, mediante la citada decisión, la OMC reconoce las dificultades que surgen a la hora de fundamentar el apartamiento del método de "valor de transacción" del art. 1° del Acuerdo, especialmente en países en desarrollo como la República Argentina, por lo que en caso de dudas de la administración aduanera acerca de la veracidad y exactitud de dicho valor, habilita la inversión de la carga de la prueba recayendo en el importador la obligación de demostrar dicha exactitud, a efectos de que pueda utilizarse tal método de valuación.

XV.- En esta línea de razonamiento, y respecto de cómo ha de implementarse a nivel de cada jurisdicción firmante tales decisiones, el Comité de Valoración en Aduana, mediante el documento G/VAL/W/112, del 31 de octubre de 2002 (02-6002) referido a "Cuestiones relativas a la aplicación con respecto al artículo 8.3 de la Declaración Ministerial de Doha: Preocupaciones relativas a la exactitud de los valores declarados en aduana y a los medios prácticos para atender esas preocupaciones"[11], Apartado A, indica: "*1. El Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC establece el marco jurídico y un cuerpo específico de normas de valoración en aduana. 2. Los Miembros de la OMC, actuando habitualmente por medio de sus administraciones de aduanas, aplican las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración en Aduana para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con el fin de percibir los derechos de importación cuando se trata de derechos ad valorem. 3.****La determinación del valor en aduana es el resultado de la interacción de****: - las normas de valoración, los métodos de valoración y las Notas Interpretativas del Acuerdo sobre Valoración en Aduana; - las transacciones comerciales reales y los datos resultantes de las mismas;* ***-los procedimientos y trámites de aduanas. 4. Las normas jurídicas se aplican en el contexto de procedimientos de aduanas, tanto generales como específicos, a transacciones comerciales específicas, y en combinación con los mismos***". Ello significa que, a efectos de poner en práctica las normas de valoración en aduana del Acuerdo, la determinación del valor en aduana surgirá de aplicar dichas normas, métodos y notas interpretativas a las transacciones comerciales en el marco de los procedimientos que la aduana estableciere en cada jurisdicción, los que todos, en conjunto, producirán el valor en aduana de las mercancías importadas, base imponible para la determinación de los derechos de importación ad valorem. En por ello que en la presente litis, dada la normativa del GATT, cobran importancia los procedimientos vigentes al momento de producirse las transacciones objeto de análisis.

XVI.- Sintetizando lo expresado en los considerandos anteriores, debe visualizarse que el valor en aduana basado en el método del valor de transacción depende en gran medida de los documentos presentados por el importador, y tomando en cuenta que el artículo 17 del Acuerdo se reconoce el derecho de las administraciones de aduanas a "comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración", la AFIP emite el 7/6/2000 la RG 857/2000 "Sistema de control de valor. Procedimientos de selectividad para el control de valor. Procedimientos para la determinación final del valor en aduana de las mercaderías importadas", y el 10/5/2001, la RG 1004/2001 -y modificaciones- "Implementación de un mecanismo para el establecimiento de valores referenciales de carácter preventivo", ambas en ejercicio de las facultades conferidas por el Artículo 7º del Decreto Nº618 de fecha 10/7/1997. Así, entre los fundamentos para la emisión de la RG 857/00 se destaca: "*que el Estado Nacional se encuentra empeñado en fortalecer los instrumentos que permitan enfrentar la evasión fiscal y combatir la incorrecta declaración de valor de mercaderías de importación*", por lo que "*resulta necesario recoger en un solo plexo normativo las disposiciones relacionadas con el control de valor de las mercaderías importadas*", a efectos de "*incrementar las acciones de fiscalización externa por parte de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS y de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA contra la evasión fiscal*", para lo cual la AFIP "*ha desarrollado herramientas informáticas que posibilitan mejorar la selección de casos a ser sometidos a control, mediante la instrumentación del Módulo de Seguimiento de Valor en el Sistema Informático María, detectando "prima facie" desviaciones de los valores declarados, lo cual permitirá mejorar el control aduanero y resguardar la renta fiscal*". Aclara que "*la Organización Mundial de Aduanas establece que un primer control del valor tiene por objeto verificar que el valor declarado concuerde con los usuales en el ramo de la industria y con los de mercaderías idénticas y/ o similares* (Documento 36.660-5)", por lo cual establece que "*la determinación final del valor en aduana de la mercadería se establecerá con posterioridad al libramiento a plaza de la misma, de conformidad con los procedimientos que se establecen en la presente*". Recuerda que "*el artículo 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 establece la posibilidad de exigir garantías en forma previa al retiro de la mercadería a plaza, y el artículo 17 expresa que ninguna de las disposiciones previstas en el Acuerdo se*

podrán interpretar en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las administraciones de aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de la valoración en Aduana". Menciona que "*la Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, incluida en el Acta Final firmada en la Reunión Ministerial de Marrakech, recogida por la Ley Nº 24.425, destaca que el servicio aduanero podrá pedir al importador explicaciones complementarias, documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por la mercadería importada, cuando haya motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de la declaración. Asimismo, si persistiere la duda razonable sobre la veracidad o exactitud del valor declarado, el mencionado servicio podrá decidir que dicho valor no puede determinarse con arreglo a las disposiciones del Artículo 1º del Acuerdo citado en el Considerando precedente*". Agrega que, a su vez, "*se hace necesario establecer procedimientos que permitan detectar las razones de mercado u otra índole que hubieran podido motivar el precio pactado*", para lo cual, se requiere "*uniformidad de los criterios de valoración [lo que] torna conveniente que la Dirección de Fiscalización Aduanera tenga a su cargo las funciones de administración y determinación de los niveles de control de valor de mercaderías que se establezcan en el Módulo de Seguimiento de Valor, dado que el área metropolitana concentra significativamente la mayor cantidad de operaciones de importación*", además de "*dotar a las áreas de fiscalización externa de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS de las competencias y atribuciones necesarias para la determinación final del valor en aduana de la mercadería de importación y de cualquier otra determinación tributaria relacionada con la misma*".

Y entre los fundamentos de la RG 1004/2001 y modificaciones, "*teniendo en cuenta el artículo 13 del ACUERDO (…) es necesario establecer medidas que, sin rechazar el valor declarado por el importador, le permitan retirar sus mercancías de la Aduana mediante la constitución de una garantía que cubra el pago de los derechos de importación y demás tributos a que puedan estar sujetas en definitiva las mismas*", lo que "*permitirá perfeccionar el sistema de selectividad en materia de valor, con el objeto de detectar desviaciones de los valores declarados respecto de los valores referenciales, de carácter precautorio, que el servicio aduanero establezca para la rama industrial o comercial de que se trate, teniendo en cuenta para ello las bases de datos de la Aduana, nacionales e internacionales, con valores de transacciones reales*". Además, se insiste en que "*tal sistema de análisis permitirá, además, resguardar la renta fiscal derivando la mercadería al Canal Morado [luego denominado, Canal rojo valor] cuando el valor declarado de aquélla estuviere por debajo de los valores estimados, mediante la exigencia de la constitución de la garantía pertinente*", siendo tal "*procedimiento (…) sólo un mecanismo preventivo de asignación de selectividad y no para la determinación final del valor en aduana, la que estará a cargo de las áreas de valoración de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, en el marco del ACUERDO mencionado*"

Más tarde, mediante la RG AFIP 1907/2005, del 5/7/2005, se recoge en un único plexo normativo todas las disposiciones relacionadas con el control de valor de las mercaderías importadas (las denomina "Valores Criterio") , en el marco del desarrollo de "*mecanismos preventivos para resguardar los intereses fiscales a los efectos de mejorar la selección de casos a ser sometidos a control, a través de la instrumentación del Módulo de Seguimiento de Valor en el Sistema Informático MARIA (SIM) detectando desviaciones de los valores declarados, lo cual permitió mejorar el control aduanero y resguardar la renta fiscal"*.

En otras palabras, el servicio aduanero, en base a su experiencia en materia de fiscalización de importaciones, lleva a cabo un relevamiento de despachos de importación e identifica posiciones arancelarias "sensibles" a la subfacturación, respecto de las cuales es necesario extremar los controles para minimizar los riesgos, fijándoles valores de aduana referenciales respecto de los cuales habrán de confrontarse los "valores de transacción"

declarados por los importadores y, en caso de resultar menores, aplicar lo dispuesto en la "*Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*", todo esto en un marco de reaseguro a través de póliza de modo que tales tareas de "mayor" control no entorpezcan el normal fluir del comercio. Resulta de directo entendimiento que dicho proceder responde a un tema de economía procesal para el fisco y de menores costos de cumplimiento para el importador, por cuanto tal RG establece un criterio -discrecional, si se quiere- de separación de los despachos a los que habrán de pedirse la documentación complementaria que la mencionada Decisión habilita para "todas" las importaciones.

Una vez más, debo insistir, le competirá al importador y no al servicio aduanero, demostrar la veracidad y exactitud del "valor de transacción" declarado y que responde al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, en los términos del Acuerdo.

XVII.- Permitidme ahora que insista en que no tuerce mi entendimiento la sustitución de la expresión "valor de referencia" de la RG AFIP 1004/2001 por la de "valor criterio" inserta en la RG AFIP 1907/2005, ni la utilización de ésta última expresión con limitado alcance en el Acuerdo relativo para la aplicación del Art. VII del GATT.

Esto es, es bien sabido que se hace referencia a un "valor criterio" en la Nota Interpretativa del Artículo 1, Párrafo 2, apartado b), al mencionar que "*el apartado b) ofrece al importador la oportunidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor previamente aceptado como criterio de valoración por la aduana y que, por lo tanto, es aceptable a los efectos de lo dispuesto en el artículo 1*". Y agrega que "*cuando se satisface uno de los criterios previstos en el apartado b) no es necesario examinar la cuestión de la influencia de la vinculación...*". Lo dicho cobra especial significación si recordamos que en el Acuerdo, las Notas Interpretativas son parte del texto del tratado por lo que también son de aplicación obligatoria. Así, esta mención que hace el Acuerdo de "los valores criterio" tiene claramente un alcance determinado, pudiendo referirse únicamente a los tres supuestos contemplados en el Acuerdo: a) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas por compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; b) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto al artículo 5 del Acuerdo; o, c) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6 del Acuerdo.

Sin embargo, el hecho de que el Acuerdo arbitre mecanismos para facilitar el camino que confluya en un valor en aduana basado en un precio idéntico o similar "adecuado", y que elija justamente el de valor criterio, no obsta a que una administración tributaria, en el marco de las competencias que le han sido delegadas legislativamente organice el esquema de controles que considera necesario para minimizar los riesgo de evasión fiscal, fortaleciendo los procedimientos aduaneros de mercancía que la experiencia le indica "sensibles" a la hora de determinar su valor, especialmente si al así proceder, sigue los lineamientos recomendados por la propia OMC en su Manual sobre el Acuerdo sobre Valoración en Aduana. Esto, porque una cosa es que el Acuerdo defina la utilización de determinadas herramientas administrativas -el uso de valores criterio- para ciertas actividades que pueden exhibir cierto grado de dificultad a la hora de ponerlas en práctica -como el ser conseguir precios de mercancías idénticas o similares en los términos del propio Acuerdo-, y otra muy distinta es que el Acuerdo "no habilite" el uso de las mismas herramientas en otra instancia del mismo procedimiento, especialmente si se observa la coherencia que implica el proceder a descartar un método de valuación por el mismo motivo (valor criterio) por el cual se lo recepta en otro método subsidiario, en tanto dicho valor se avenga a los requisitos que surgen del articulado del Acuerdo. En otras palabras, no puede "castigarse" la falta de originalidad del servicio aduanero siempre que en su proceder se mantenga dentro de los parámetros establecidos multilateralmente, máxime cuando surge claro que lo que busca es, justamente, la consecución de los objetivos del propio Acuerdo.

XVIII.- En consecuencia, tomando nota de todo lo expuesto hasta aquí, la discusión resulta circunscripta a determinar, si la fuente de donde la AFIP obtiene los "valores criterio", que ingresa al SIM y en base a los cuales determina el canal de selectividad, tienen entidad necesaria y suficiente para justificar que "*la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración"* o para "*decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1"* -punto 1 de la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado-.

Con todo lo que llevo dicho hasta aquí, es manifiesto que no surge del cuerpo del Acuerdo limitación alguna a la administración aduanera a la hora de expresar su incertidumbre respecto del "valor en aduana". Cosa parecida sucede en todo el ordenamiento procesal tributario argentino en donde el administrado responsable debe colaborar en las actividades de fiscalización y verificación de los hechos imponibles. Adviértase, en definitiva, que una razonable y discreta interpretación conduce a concluir que no existe valladar para que el ente aduanero -en los términos de la citada Decisión- solicite información complementaria a efectos de aceptar como cierto el "valor de transacción" declarado.

Lo comentado es tan cierto como que el Acuerdo impone a la Aduana la prohibición de utilizar, para valorar las mercancías de importación, su comparación con, entre otros: a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país; b) un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles; c) valores en aduana mínimos; d) valores arbitrarios o ficticios (art. 7°).

Creo que llegamos al núcleo de la cuestión, habida cuenta de que una cosa es el procedimiento que debe seguirse para la determinación si el "valor en aduana" es exacto y cierto, y otra, muy distinta, la cuantificación del valor en sí mismo. Precisamente, esta sencilla observación nos indica que el actuar de la AFIP al instaurar el uso de valores criterio para canalizar la fiscalización intensiva de importaciones de mercaderías sensibles, se ajusta a derecho en tanto se encuentra no sólo en consonancia con el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994 sino facultada por normativa interna (ley 11.683 y Decreto 618/97).

XIX.- Llegados a este punto, corresponde referirse a los Cargos impugnados en autos. En ese orden, mediante el Informe 173/08 (SE FVIM) de la Sección Fiscalización y Valoración de Importación dependiente de la Dirección Regional Aduanera Posadas, del 13/11/2008, y luego confirmada mediante Nota N°166/08 (SE FVIM) del 20/11/2008, se indica que habiéndose enviado al importador en trato el Memorando N° 0156/08 (DV-FOPO) –recepcionado por el destinatario el día 25/08/2008- a efectos de que aporte documentos adicionales para la justificación del valor, en el marco de lo dispuesto por la Resolución AFIP 1907/05 para los casos de canales Rojo, Rojo Valor y todos con Valor Observado de presentar dentro de los 15 días de la liberación a plaza de la mercadería la documental y todo otro elemento que contribuya a justificar el valor de transacción declarado, no se recibió respuesta a ninguno de los 11 requerimientos contenidos en dicho Memorando. Y que teniendo en cuenta la falta de cumplimiento, frente a las dudas que le surgen de los valores declarados, y no contando con elementos probatorios para la sustentación de los mismos, se procede a llevar a cabo un Análisis de Valor investigativo con los datos disponibles, ante la ausencia de información adicional que debiera haber sido aportada por el importador.

En ese contexto, del resultado de dicho análisis investigativo la Sección observa que parte de las mercaderías documentadas en los despachos de importación en trato, se encuentran por debajo de los valores criterio que se detallan en la RG AFIP N° 1870/05 DGA "Publicación de Valores Referenciales". Agrega, además, que el importador declara como Condición de Venta EXWORK para los DI 07-042-IC03-006299-B y el 07-042-IC05-

011458-T, omitiendo de esta forma los gastos de fábrica, factoría, almacenaje, etc., sin despacharlas para la exportación ni cargarlas en el vehículo receptor. E indica que debe tenerse en cuenta que dichos gastos forman parte del precio para la importación, formando parte de la base imponible a los efectos de determinar tributos y gravámenes.

Finalmente concluye que, "*atento la falta del material documentado que debía presentar el administrado y viendo que las mercaderías documentadas se encuentran dentro de las mercaderías con Valores Referenciales, se toma como el valor real el que se determina como valor criterio, modificando la Base de Tributación …"*. Esto es, el fisco desestima el valor de transacción declarado como base de valoración en los Despachos de Importación.

Por lo antes expuesto, en lo que a procedimiento se refiere, según se desprende de los Antecedentes Administrativos, en concordancia con lo expresado en la Decisión del Comité de Valoración en Aduana, y frente a motivos de duda acerca de la veracidad o exactitud de lo declarado por el importador, el servicio aduanero procedió a solicitarle explicación complementaria, sin obtener respuesta alguna por parte de CENCOSUD S.A. No resuelta la incertidumbre, el fisco siguió con el procedimiento sin que el importador descalificara los antecedentes agregados. Esto es, conociendo la aplicación de "valores criterio" que descartaban el valor de transacción declarado, la recurrente no aportó en la instancia administrativa prueba alguna de entidad suficiente como para generar convicción acerca de la veracidad y exactitud de los precios pagados por las mercaderías en cuestión.

XX.- Ello sentado, corresponde analizar lo establecido en el Acuerdo de Valor del GATT a los efectos de determinar el valor en aduana.

En los términos del art. 1° del Acuerdo, el valor en aduana de las mercaderías importadas será el valor de transacción, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 (que en el caso de Argentina incluyen adicionar los gastos de carga, el flete y el seguro hasta el puerto o lugar de importación), siempre que concurran las siguientes circunstancias: a) que no existan restricciones al uso o disposición de las mercaderías -con algunas excepciones-; b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación que impidan determinar el valor; c) que no revierta parte alguna del producto de la reventa, cesión o utilización posterior a la importación, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el art. 8; y d) que no exista vinculación que influya en el precio.

Sin embargo, aun cuando no fuera de aplicación al caso alguna de las cuatro causales explícitamente indicadas en el art. 1° para apartarse del este método, lo cierto es que tampoco puede el servicio aduanero aceptar un precio de transacción manifiestamente bajo si existen fundados motivos para dudar de su veracidad o exactitud. Este espíritu se deduce del contenido del propio Acuerdo de donde surge, con insistencia, el objetivo de aplicar a la valoración en aduana, el precio "realmente" pagado o por pagar, esto es, aquel precio que refleja la realidad de la operatoria en cuestión. Pero, para rechazar el valor declarado por motivos diferentes a los establecidos en el art. 1° del Acuerdo, cuando no concurran las situaciones previstas en los incisos a), b), c) y d) o del art. 8°, la inexactitud o falta de veracidad de los valores debe estar debidamente fundada. Circunstancia que, según se expuso en el Considerando anterior, se verifica en autos.

XXI.- Ello sentado, procede analizar la situación de autos en la que el servicio aduanero, ajustado a derecho, descarta el "valor de transacción" como método de determinación del valor en aduana, sin que medie presentación alguna por parte del importador que genere la convicción suficiente como para alcanzar el valor que ostente la certeza y exactitud que la situación requiere a efectos tributarios.

En una interpretación armoniosa del artículo 377 CPCC con la presunción de legitimidad consagrada por el artículo 12 de la ley 19549 respecto de la RG AFIP 1907/2005, y frente a la verificación en autos de los presupuestos que surgen de los artículos 7 y 14 de la LPA con relación al memorándum impugnado, corresponde adoptar como verdadero el criterio que los concilie y obtenga su integral armonización (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros), por lo que se impone, desestimar el "valor de transacción", en el entendimiento que mal puede atarse el destino de la determinación del valor de aduana a la buena voluntad del importador si, agotados los medios previstos en la normativa multilateral, éste decide no prestar la colaboración que el caso requiere. Esto, por cuanto resulta indudable que el importador es la parte que se encuentra en mejores condiciones de demostrar la veracidad de los datos que surgen de la transacción, frente al estado de incertidumbre de la administración aduanera con entidad suficiente como para poner seriamente en duda la real dimensión de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida.

XXII.- En síntesis, no siempre la carga de la prueba recae sobre la autoridad. Distinto es que se le exija a la autoridad llegar a un nivel de convencimiento más allá de toda duda razonable y que toda duda sea resuelta a favor del administrado. Máxime si, como aconteció en el sub examine, el importador no acompañó en legal tiempo y forma prueba de relevancia que permita a quien dicta el acto administrativo rectificar el ajuste oportunamente efectivizado. Por lo tanto considero que fue correcto el ajuste sobre el valor de la mercadería, a efectos de resguardar la renta fiscal, así como la confección del cargo sustituyendo la base imponible conforme el método del art. 2 del Acuerdo de Valoración (mercaderías idénticas). Como se ve, se le otorgó al importador la posibilidad de ofrecer prueba a los fines de ratificar los valores observados, pero omitió hacer presentación alguna. Si en el caso el servicio aduanero desestimó el precio documentado como base de valoración de la mercadería importada, y lo sustituyó por los valores emergentes de sus propios registros obró dentro de los márgenes de la discreción razonable. A todas luces resultaría un absurdo y una desatención al carácter responsivo que debe tener un régimen jurídico que se colija que el ajuste solamente puede realizarse si se cuestiona la autenticidad de la facturación.

XXIII.- En consecuencia, y recordando la opinión vertida en los Considerando III y IV corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

CARGO	**TOTAL CARGO AFIP (U$S)**	**TOTAL CARGO TFN (U$S)**
119/2008	2.650,52	1.637,09
120/2008	766,26	473,28
121/2008	592,34	253,86
122/2008	288,83	178,69
118/2008	408	252,03

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de U**$S 2.794,95.** Todo ello, sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista de fs. 11, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

Por ello, VOTO por:

I.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 1082/2012/2007 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las Actuaciones Nº 12326-121-2008, declarando que el monto adeudado asciende a U$S 2.794,95.

II.- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

I.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 1082/2012/2007 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las Actuaciones Nº 12326-121-2008, declarando que el monto adeudado asciende a U$S 2.794,95.

II.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

---

[1] El Comité de Valoración Aduanera (CVA) es el órgano creado en el seno del OMC, para intervenir en cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana por cualquiera de los Miembros o con la consecución de los objetivos del Acuerdo.

[2] https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/handbook_cusval_e.pdf

[3] Negociaciones de Comercio Multilateral del GATT, La Ronda de Uruguay, Declaración Ministerial de la Ronda de Uruguay, MIN.DEC (Setiembre 20, 1986).

[4] La Declaración Ministerial de 1982, que definió el programa de trabajo del GATT y prioridades para los 1980s, ordenó una revisión del funcionamiento de los Temas de la Ronda de Tokio, centrándose en “la adecuación y la eficacia… y los obstáculos para la aceptación de estos [códigos]… por las partes interesadas”. Partes Contratantes del GATT del Trigésimo Octavo Período de Sesiones, Declaración Ministerial Adoptada el 29 de noviembre de 1982, L/5424 (29 de noviembre de 1982). Dos años más tarde, las partes contratantes del GATT “invitaron” a cada comité del GATT responsable de administrar un Tópico de la Ronda de Tokio a examinar estos temas en una reunión especial, abierta a los no signatarios, e informar los resultados a un grupo de trabajo especialmente creado para llevar a cabo una revisión general. GATT, Acuerdos MTN y Arreglos: Cuadragésima Sesión de las Partes Contratantes, Acción tomada el 30 de noviembre de 1984, L/5756 (20 de diciembre de 1984).

[5] Véase Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos de las MTN, Acuerdos y Arreglos de las NCM: Trato Especial y Diferenciado para los Países en Desarrollo, Nota de la Secretaría, MTN.GNG/NG8/W/2 (4 de mayo de 1986).

[6] Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos MTN, Reunión del 6 de marzo de 1987: Nota de la Secretaría, MTN.GNG/NG8/1 (23 de marzo de 1987).

[7] Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Quinta Reunión del Grupo de Negociaciones sobre Mercancías: Registro de Decisiones Tomadas, MTN.GNG/5 (9 de febrero de 1987) (plan de negociación en anexo).

[8] Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos de las MTN, Comunicación de la India, MTN.GNG/NG8/W/9 (30 de septiembre de 1987); Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos de las NCM, Acuerdo sobre Valoración en Aduana: Justificación de la Propuesta de la India sobre la Carga de la Prueba, MTN.GNG/NG8/W/54 (9 de octubre de 1989)

[9] Véase Comité de Valoración en Aduana del GATT, Informe del Comité Técnico de Valoración en Aduana sobre los Efectos de la Facturación Falsa en la Valoración en Aduana, VAL/W/32 (7 de noviembre de 1985).

[10] Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos de las MTN, Acuerdo sobre la Implementación del Artículo VII: Presentación de Brasil, MTN.GNG/NG8/W/57 (22 de noviembre de 1989); Grupo de Negociaciones sobre Mercancías (GATT), Grupo de Negociación sobre Acuerdos y Arreglos de las MTN, Minutas de la reunión del 16 al 18 de octubre de 1989, MTN.GNG/NG8/13 (15 de noviembre de 1989).

[11] https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=S:/G/VAL/W112.pdf&Open=Tr ue

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.09.27 19:13:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.09.27 23:53:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.09.28 20:26:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.28 20:26:56 -03:00