República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-136377248-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 19 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA Causa N° 34.204-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° 34.204-A: "CENCOSUD S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación";**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 9251/2013 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las Actuaciones N° 13807-77-2009, mediante la cual se resuelve rechazar la impugnación impetrada por la firma CENCOSUD S.A., confirmándose por ende los cargos nros. 217, 218, 219, 220 y 221, todos del año 2009.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que a fs. 10/24, 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. Plantea que la resolución apelada resulta un acto administrativo nulo por carecer de motivación y afectar el debido proceso. Funda dicho planteo en el hecho de que se carece de los antecedentes que sirvieron de causa para desestimar el valor declarado. Afirma que no existían antecedentes de precios corrientes que permitieran la desestimación del valor declarado, el cual se encuentra expresado en las facturas comerciales. 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. Aduce que no obra en las actuaciones administrativas un estudio o informe de valor. Asegura que el valor declarado es el precio realmente pagado por las mercaderías importadas y que se encuentra justificado por las facturas comerciales y la certificación contable. Cuestiona el ajuste en base al método del artículo 3 del Acuerdo, consistente en el valor de transacción de mercaderías similares, y específicamente hace referencia a los distintos antecedentes utilizados por la Aduana destacando los puntos por los cuales no resultan ser antecedentes comparables válidos. Señala que existe una amplia diversidad de precios,

lo cual se encuentra influenciado por las cantidades, características, marca, prestigio comercial y modelos diferentes. Agrega que el ajuste no puede basarse exclusivamente en datos informativos extraídos del sistema NOSIS o similares. Cita jurisprudencia al respecto. Solicita que se la exima de los intereses devengados desde la notificación del cargo por ausencia de mora culpable y 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. 33/39 la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todos y cada uno de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias invocados por la contraria, que no fueran expresamente reconocidos o bien surgieran de las actuaciones. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los hechos. Sostiene que la operación involucrada se encuentra alcanzada por la Res. N° 857/2000 que desarrolla el Módulo de Seguimiento de Valor en el SIM. Manifiesta que utilizó el método de valoración previsto en el art. 3 (mercadería similar) del Acuerdo de Valor y refiere al art. 17 del mismo. Cita la Res. N° 1907/2005 y asegura que se brindó al importador la oportunidad de ofrecer prueba y que la destinación ingresó al área en virtud de la garantía constituida como consecuencia de la inclusión de la mercadería documentada en los listados de Valores Preventivos Referenciales impuestos por la referida resolución. Argumenta que el importador no aportó la documentación pertinente. Hace referencia al concepto del "valor real", a los métodos de valoración previstos en el Acuerdo y a la Decisión del Comité Técnico de Valoración relativa a los casos en que las Administraciones Aduaneras tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, rechaza la ofrecida por la actora, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° **13807-77-2009** se inician a fs. 1 con el resumen de los cargos nros. 217 a 221/2009 por un importe total de U$S 6.859,10. A fs. 2 luce el cargo VI 217/2009 formulado en relación a la destinación N° 04 001 IC04 110101 S por la suma de U$S 911,38 con motivo del ajuste de valor practicado. A fs. 3 obra agregada la carpeta original del DI N° 04 001 IC04 110101 S. A fs. 4/5 se encuentra la Nota R5 N° 185/09 de fecha 08/04/09 con motivo del análisis de valor. A fs. 6 luce la liquidación del cargo en cuestión y a fs. 7 la constancia SIM de la garantía. A fs. 8 luce el cargo VI 218/2009 formulado en relación a la destinación N° 04 001 IC04 147843 S por la suma de U$S 2.169,57 con motivo del ajuste de valor practicado. A fs. 9 luce la liquidación del cargo en cuestión. A fs. 10 obra agregada la carpeta original del DI N° 04 001 IC04 147843 S. A fs. 11 luce la constancia SIM de la garantía y a fs. 12/13 se encuentra la Nota R5 N° 186/09 de fecha 08/04/09 con motivo del análisis de valor. A fs. 14 luce el cargo VI 219/2009 formulado en relación a la destinación N° 06 001 IC04 151494 R por la suma de U$S 2.362,49 con motivo del ajuste de valor practicado. A fs. 15 obra agregada la carpeta original del DI N° 06 001 IC04 151494 R. A fs. 16/17 se encuentra la Nota R5 N° 184/09 de fecha 08/04/09 con motivo del análisis de valor. A fs. 18 luce la liquidación del cargo en cuestión y a fs. 19 la constancia SIM de la garantía. A fs. 20 luce el cargo VI 220/2009 formulado en relación a la destinación N° 07 001 IC04 000878 R por la suma de U$S 890,89 con motivo del ajuste de valor practicado. A fs. 21 obra agregada la carpeta original del DI N° 07 001 IC04 000878 R. A fs. 22/23 se encuentra la Nota R5 N° 182/09 de fecha 13/04/09 con motivo del análisis de valor. A fs. 24 luce la liquidación del cargo en cuestión y a fs. 25 la constancia SIM de la garantía. A fs. 26 luce el cargo VI 221/2009 formulado en relación a la destinación N° 07 001 IC04 002257 K por la suma de U$S 524,77 con motivo del ajuste de valor practicado. A fs. 27 luce la liquidación del cargo en cuestión. A fs. 28 obra agregada la carpeta original del DI N° 07 001 IC04 002257 K. A fs. 27 luce la constancia SIM de la garantía. A fs. 30/31 se encuentra la Nota R5 N° 187/09 de fecha 08/04/09 con motivo del análisis de valor. A fs. 34/35 luce cédula de notificación de los cargos nros. 217 a 221/09 a la firma CENCOSUD S.A.. A fs. 36 se notifica la firma importadora con fecha 13/05/09. A fs. 43/55vta. CENCOSUD S.A. inicia procedimiento de impugnación contra los cargos Nros. 217 a 221/09 y acompaña prueba

documental a fs. 56/163. Seguidamente luce la Actuación N° **13289-16704-2010** continuando con la correlación numérica de la foliatura. A fs. 166, con fecha 08/07/10, se tuvo por deducida la impugnación y se proveyó la prueba. A fs. 169/170 la firma importadora acompaña certificación contable producida respecto de las destinaciones involucradas. A fs. 171/173 lucen pases internos. A fs. 174/177vta. luce sentencia de fecha 07/08/13 dictada por este Tribunal, la cual hace lugar al recurso de amparo interpuesto por CENCOSUD S.A.. A fs. 179/181 luce la Nota N° 194/13 (SE INCO) de fecha 02/12/13. Finalmente, a fs. 186/188 obra la resolución aduanera apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación. Al respecto, la misma considera que la resolución aduanera resulta un acto administrativo nulo por carecer de motivación y afectar el debido proceso. Funda dicho planteo en el hecho de que la Aduana no habría acompañado los antecedentes que sirvieran de causa para desestimar el valor declarado en cada una de las destinaciones involucradas.

Que, cabe señalar que el planteo de nulidad en trato se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ..."* (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

Que, por ende, se rechaza el planteo de nulidad sin costas por su tratamiento integrativo con el fondo.

VI.- 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. 217, 218, 219, 220 y 221/2009, formulados en relación a los despachos de importación que se detallan a continuación:

D.I. N°	**F. Ofic.**	**Ítem cuestionado/PA**	**Cargo**	**MontoU$S**
04001IC04110101S	05/10/04	Items 2.2 y 2.3/ PA 7323.94.00900B	**217/2009**	911,38
04001IC04147843S	27/12/04	Item 1.1/ PA 6911.10.10.140T	**218/2009**	2.169,57

06001IC04151494R	25/10/06	Item 1/ PA 6912.00.00.112G	**219/2009**	2.362,49
07001IC04000878R	02/01/07	Item 4/ PA 6911.10.10.140T	**220/2009**	890,89
07001IC04002257K	04/01/07	Item 1.1/ PA 6912.00.00.112G	**221/2009**	524,77

Que, al respecto cabe señalar que el valor declarado en cada uno de los despachos resulta coincidente con el consignado en la factura comercial correspondiente a cada uno de ellos. (Ver sobres de cada uno de los despachos que contienen los originales de los mismos junto a su documentación complementaria, fs. 3, 10, 15, 21 y 28 de las actuaciones administrativas).

VII.- 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 conformidad a lo que surge de las actuaciones administrativas, la aquí recurrente brindó la información tendiente a justificar el valor de transacción declarado en cada una de las destinaciones en oportunidad de impugnar los cargos formulados, ya que con anterioridad a la notificación de los mismos no se le había dado a conocer el análisis de valor practicado por la aduana ni se le había requerido que aporte documentación adicional a la contenida en los despachos de importación investigados (ver fs. 43/55vta. de las act. adm.). Es más, la recurrente acompañó junto con la impugnación copias de impresiones extraídas del sistema EXINET de NOSIS correspondientes a diversas operaciones de importación tendientes a justificar el valor por ella declarado. Ello pese a que, en dichos de la Aduana, la firma no habría ofrecido prueba ni aportado la documentación pertinente.

VIII.- 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.

IX.- Que, de los despachos de importación, cuyos originales obran agregados en las actuaciones administrativas (ver fs. 3, 10, 15, 21 y 28), 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 las respectivas Notas confeccionadas con motivo del Análisis de Valor de cada uno de los despachos (obrantes cada una de ellas a fs. 4/5, 12/13, 16/17, 22/23 y 30/31 de las actuaciones administrativas), en cuanto aquí interesa, se menciona 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, y su posterior citación (de la cual no obran constancias en las actuaciones administrativas), con el objeto de solicitarle información adicional respaldatoria de los valores declarados. En dicho entendimiento, y tras descartar el valor de transacción declarado en cada una de las operaciones (sin mayores argumentos que la falta de presentación de documentación e información por parte del importador), el servicio aduanero consideró que correspondería determinar el valor en aduana sobre la base de los valores unitarios de mercadería similar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Acuerdo.

Que el hecho de que las destinaciones fueran alcanzadas por el Canal Rojo Valor con constitución de garantía, por existir a su respecto valores referenciales, no obsta a que la Aduana fundamente adecuadamente los ajustes de valor, conforme lo analizara en el considerando anterior. Y en ese sentido se expidió la Jefa de la División Impugnaciones, quien a fs. 166 de las actuaciones administrativas solicita, tras la impugnación y documentación presentadas por la importadora, la emisión de un informe técnico por parte de la División Control Ex Post de Importación y que *"… se agreguen copias de las destinaciones de importación que se invocaron como antecedentes. …"*.

Que en cuanto aquí interesa, la propia RG 1907/05, citada por la Aduana en las Notas correspondientes al Análisis de Valor, 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 y, si bien hace referencia al método de valoración elegido (método de

mercadería similar establecido en el art. 3 del Acuerdo de Valor del GATT) no fundamentó dicha elección con la agregación de los antecedentes, limitándose simplemente a citar un solo antecedente en cada una de las Notas correspondientes al Análisis de Valor (ver los cuadros confeccionados en las Notas emitidas con motivo del Análisis de Valor, obrantes a fs. 4/5, 12/13, 16/17, 22/23 y 30/31 de las actuaciones administrativas). Como tampoco notificó dicha circunstancia al importador, el cual –de conformidad con las constancias obrantes en las actuaciones administrativas- recién se anotició de los cargos formulados y del motivo del ajuste de valor practicado, en oportunidad de notificarse de los mismos. (ver fs. 36 de las act. adm.).

Que resulta oportuno señalar que el artículo 3 del Acuerdo dispone que, si el valor en aduana no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 (valor de transacción) y 2 (mercaderías idénticas), el valor en aduana será el valor de transacción de mercaderías similares para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercaderías objeto de valoración o en un momento aproximado. El apartado 2 del art. 15 del Acuerdo establece en el inc. b) que, se entiende por mercaderías similares a las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones. Para determinar si son similares debe considerarse, la calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. En el inc. d) dispone que sólo se consideraran mercaderías similares las producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración.

Que no caben dudas entonces que necesariamente el servicio aduanero debió adjuntar los despachos de importación, es decir la documentación aduanera pertinente que sirva de antecedente comparable, para dar pleno cumplimiento a las condiciones exigidas -en este caso- en el 3 del Acuerdo, por cuanto en autos se desconoce la fecha de oficialización, la cantidad de mercadería objeto de cada despacho y el precio unitario de cada caso, como tampoco se conoce el nivel comercial en que se pactaron las operaciones, ni otros datos necesarios para efectuar una comparación válida.

Que el recaudo de que se encuentren agregados los antecedentes, a los fines de poder analizar los elementos necesarios para determinar la procedencia – o no- del ajuste y así, en su caso, poder fundadamente tener por descartado el valor de transacción declarado por la importadora, ha sido reconocido por numerosa jurisprudencia de este Tribunal (v.gr. “Automotores Cerro S.A. c/D.G.A s/apelación” Causa N° 30.512-A, Sent. 08/02/2022, Sala E; “Jofemar S.A. c/D.G.A s/apelación” Causa N° 29.739-A, Sent. 10/09/2021, Sala E; “INDUSNOR S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación” Causa Nº 38.839-A, Sent. 07/12/2018, Sala G; “Paraná SA de Seguros c/ DGA s/ recurso de apelación” Causa Nº 29.248-A, Sent. 18/12/2017, Sala G; entre otros.). Incluso se ha considerado que *“… mencionar un solo antecedente no es suficiente para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Que, asimismo, no escapa a la vista del suscripto que no obran en sede aduanera ni en autos copia del antecedente invocado por el servicio aduanero, lo que impide analizar si son referentes idóneos para su comparación. No puede saberse si se trata de la misma mercadería, mismo nivel comercial ni del mismo país de origen o procedencia. Que dicha duda inicial respecto de la veracidad de los valores declarados por el importador debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acredite que los utilizados no resultan arbitrarios, lo que no ocurre en autos. Que las circunstancias expuestas permiten concluir que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto.*
Que, ello es así, por cuanto no puede desconocerse, a la luz del actual régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la aduana de desestimar directamente el precio de transacción, sin motivar su decisión, ni recabar más que un solo antecedente para cuestionar el valor de cada ítem, los cuales ni siquiera fueron acompañados por el servicio aduanero. …”. El subrayado me pertenece (“Compañía de Seguros la Mercantil Andina S.A. s/ recurso de apelación” Causa Nº: 37.350-A Sent. 02/09/2021, Sala F, Voto del Dr. Licht en

oportunidad de subrogar la Vocalía 18). Y en igual sentido la Sala E de este Tribunal se expidió en los siguientes términos, los cuales también comparto: *"… dado que la Aduana ha tenido en cuenta a los fines del ajuste en cuestión una sola operación que no resulta suficiente a la luz del Acuerdo de Valoración del GATT para desestimar el valor declarado por la recurrente, cabe señalar que el cargo formulado no se encuentra debidamente fundado. Ello así dado que solo ha mencionado un solo antecedente de valor para desestimar el valor declarado por la recurrente, que conforme lo probado por la recurrente, es el valor de transacción de la importación. …"*. ("A-Pyan Textil SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", Causa Nº 30.110-A, Sent. 17/10/2019, Sala E).

Que las circunstancias antes expuestas llevan a concluir que los valores atribuidos por el servicio aduanero para cada una de las destinaciones involucradas resultan arbitrarios 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, acompañando a tal fin los antecedentes que justifiquen tal decisión. Resulta evidente que 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.

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

Por ello voto por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 9251/2013 dictada en las Actuaciones N° 13807-77-2009, y por ende revocar los cargos nros. 217, 218, 219, 220 y 221/2009.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal y previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos reseñado en el voto preopinante.

II. En las condiciones indicadas, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe determinar si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación de los cargos n°217 a 221, todos del año 2009, formulados por ajustes de valor efectuados por la División Control Ex Post de Importación con relación a la mercadería documentada en los Despachos de Importación n°04 001 IC04 110101 S, 04 001 IC04 147843 S, 06 001 IC04 151494 R, 07 001 IC04 000878 R, y 07 001 IC04 002257 K, se ajustan a derecho.

III. Ello sentado, en primer lugar resulta atinado remitirnos al marco normativo involucrado. Así, mediante la ley N°24.425 del 23/12/1994, se aprueba el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales, el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art . VII del GATT de 1994. Este último 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"

.

IV. Con relación al Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1984, la valoración de las mercaderías en las operaciones de importación se determina a partir de las normas en él contenidas, las que instruyen aplicar, primeramente, a efectos de la determinación del valor en aduana, el "valor de transacción" definido como 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 art. 8, siempre que concurran ciertas circunstancias que se enuncian taxativamente en el mencionado art. 1°. Si el valor de transacción se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia del valor normal que pudiera corresponder a la mercadería. Si no se adecúa, esto es, si la mercadería no pudiera valorarse conforme al valor de transacción, los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1°, los que deberán aplicarse recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo. Este orden de prelación de aplicación de métodos secundarios de valoración que enumera el Acuerdo, en una suerte de sistema "cascada", establece que cuando no pueda aplicarse el primer método de valoración en aduana, esto es, el valor de transacción, el orden de la aplicación subsidiaria será: si hay mercadería idéntica, corresponderá aplicar este valor, si no hubiera y existiera mercadería similar, el valor de ésta última será el aplicable, y así sucesivamente. Luego, vista la dificultad de la valoración conforme al método deductivo del art 5° (se parte del precio de venta en el país de importación y se deducen las ganancias del vendedor, los gastos ocasionados en el país de importación y los tributos internos abonados) y al método del valor reconstruido del art. 6° (se parte del costo de producción y se adicionan los gastos y ganancias hasta llegar a un valor CIF), el Acuerdo prevé la posibilidad de alterar el orden de aplicación, a pedido del administrado -del 5° por el 6°-. Por último, el art. 7° establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en que no pueda determinarse con arreglo a ninguno de los artículos anteriores.

V. 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", tal como dije en mi voto en autos TFN "PARANÁ S.A. DE SEGUROS (TF Expte. n°34.201-A)", sentencia del 13/07/2022 a cuyo texto me remito, 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[1] que concluyeron en la Ronda Negociaciones de Uruguay con la aprobación, por parte del Comité de Valoración en Aduana (CVA)[2], de dicha normativa. En tal oportunidad planteé que la mencionada Decisión surge para dar respuesta a la inquietud de los países en desarrollo quienes veían con preocupación que el Código de Valoración del GATT (tal como venía de la Ronda de Tokio) 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. Se expuso que este problema era particularmente grave para los países en desarrollo, porque no tenían acceso a información comparativa de precios, procesos y bases de datos automatizados, o la experiencia técnica necesaria para detectar declaraciones falsas. Entonces, se propuso que las administraciones aduaneras tuvieran más flexibilidad en virtud del Acuerdo de Valoración para rechazar valores declarados sospechosos, lo que se materializó en la Decisión Ministerial de la OMC que aclara la cuestión de la carga de la prueba, en los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado.

Ello así, la 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".

VI. Llegado a este punto cobra especial relevancia advertir que, de la letra la Decisión, se habilita un equilibrado juego de **carga de prueba dinámica** entre las Partes, cuya comprensión resulta imprescindible.

En primer lugar, si el servicio aduanero tuviera indicios que lo lleven a dudar de la veracidad y exactitud del valor de transacción declarado, debe exponerlos debidamente –carga de prueba para el fisco–; en tal caso, puede requerir 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

En segundo lugar, entonces, la carga de la prueba recae 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°. Si éste no respondiera o no generara convicción su respuesta, la aduana podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1, y expondrá sus motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados.

En tercer lugar, la carga de prueba recae en el fisco, quien antes de adoptar una decisión definitiva, deberá comunicar 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.

Por último, en cuarto lugar, la carga de prueba recae en el importador, a quien compete ejercer su derecho de defensa y buscar despejar la duda del fisco de modo que genere convicción. De no ser este el caso, el servicio aduanero tomará una decisión definitiva en base a las pruebas disponibles.

La fundamentación del desplazamiento de prueba antes indicada puede hallarse en palabras de López Mesa, quien sostiene que "*La doctrina de las cargas probatorias dinámicas consiste en imponer el peso de la prueba en cabeza de aquella parte que por su situación se halla en mejores condiciones de acercar prueba a la causa, sin importar si es actor o demandado. La superioridad técnica, la situación de prevalencia, o la mejor aptitud probatoria de una de las partes o la índole o complejidad del hecho a acreditar en la litis, generan el traslado de la carga probatoria hacía quien se halla en mejores condiciones de probar"* (López Mesa, Marcelo, "La doctrina de las cargas probatorias dinámicas", 1998, Zeus Editora SRL, Tomo Zeus N° 76, p. 1).

Esto es, en concordancia con los antecedentes que dan origen a la Decisión, a través de ella 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 –la que debe estar lo suficientemente explicitada como para que la contraparte pueda ejercer su derecho de defensa–, 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.

VII. En ese 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"[3], 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***".

Es decir, 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 ese sentido en la presente litis, dada la normativa del GATT, cobran importancia los procedimientos vigentes al momento de producirse las transacciones objeto de análisis.

VIII. Considerando 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 10/5/2001, la RG 1004/2001 "Implementación de un mecanismo para el establecimiento de valores referenciales de carácter preventivo", en ejercicio de las facultades conferidas por el Artículo 7º del Decreto Nº618 de fecha 10/7//1997.

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"*.

Así, entre los fundamentos para la emisión de ambas RG se destacan: la necesidad de "*combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías, ya que las mismas causan graves daños a la economía*

nacional, a la vez que permiten eludir el pago de los derechos de importación y demás tributos afectando la renta fiscal"; "*el manual sobre los controles en la valoración en Aduana (documento 36.660 S) de la ORGANIZACION 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";* que "*de conformidad con las pautas establecidas por el Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, a través de las Directrices relativas a la elaboración y utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos, resulta procedente establecer una base de datos de valores, criterio concebido como instrumento para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud de los valores declarados, permitiendo así seleccionar determinadas Destinaciones de Importación para su examen posterior*"; "*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*".

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; así, procede a incluirlas en un Anexo de una Resolución General y a asignarle un canal propio: el "canal rojo morado", 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.

Y 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 GA.

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.

IX. Dicho esto, la discusión del tema entonces se limita a determinar si la fuente de donde la AFIP obtiene los "valores criterio" incide en su eficacia a la hora de utilizarlos 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-.

Al respecto, he de anticipar que no observo que surja del cuerpo del Acuerdo limitación alguna a la administración aduanera a la hora de expresar su incertidumbre respecto de una "valor en aduana" que obstaculice su habilitación -en los términos de la mencionada Decisión- a solicitar más información del importador a efectos de aceptar como cierto el "valor de transacción" declarado.

Ello, a pesar de que surge claro del Acuerdo que se 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°). Porque 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.

En resumidas cuentas, 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).

X. Llegados a este punto, corresponde referirse a la Resolución N°9251/2013 (DE PRLA) impugnada en autos, a través de la cual el servicio aduanero rechaza las impugnaciones interpuestas, confirma los cargos n°217 a 221, todos de 2009, y mantiene los ajustes de valor oportunamente realizados, que aplican el método "valor de mercadería similar" del art 3° del Acuerdo de Valor del GATT previo a descartar sucesivamente el "valor de transacción" y "valor de mercadería idéntica".

XI. Sin perder de vista la secuencia de carga de prueba dinámica que impone la normativa antes mencionada, corresponde primero analizarse la base argumentativa del fisco que sustenta los cargos en litigio.

Ello así, en los *Informes Técnicos* emitidos por la División Control ExPost de Importaciones (fs. 4/5, 12/13, 16/17, 22/23 y 30/31) se explica que "…*se efectuó el análisis de otras operaciones de mercadería similar a fin de establecer el valor en aduana de la mercadería importada con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 3 del precedentemente citado Acuerdo Internacional encontrándose elementos de juicio que permiten establecer un valor razonable conforme surge de los valores aprobados para la destinación de importación que en cada caso se indican:*

Ítem	*P.A.*	*Valor Unit. Declarado*	*Valor Unit. Determinado*	***Antecedente***	*[DI]*
• *2.2*	*7323.94.00.900B*	*U$S 1.17*	*U$S 1.78*	*04 001 IC04 113840 X*	*[04 001 IC04 110101 S]*
2.3	*7323.94.00.900B*	*U$S 1.29*	*U$S 1.78*	*04 001 IC04 113840 X*	*[04 001 IC04 110101 S]*
• *1.1*	*6911.10.10.140T*	*U$S 4.25*	*U$S 5.50*	*04 001 IC04 39789 E*	*[04 001 IC04 147843 S]*
• *1*	*6912.00.00.112G*	*U$S 3.00*	*U$S 3.90*	*06 001 IC04 048203K*	*[06 001 IC04 151494 R]*
• *4*	*6911.10.10.140T*	*U$S 4.00*	*U$S 5.40*	*06 001 IC04 132941N*	*[07 001 IC04 000878 R]*
• *1.1*	*6912.00.00.112G*	*U$S4.68*	*U$S 5.30*	*07001 1C04 22313 F*	*[07 001 IC04 002257 K]*

En conclusión, y con la información recabada, esta instancia entiende, salvo mejor opinión en contrario, que correspondería determinar el valor en aduana de la presente operación sobre la base de los valores unitarios ut supra indicados y formular Cargo… por el perjuicio fiscal resultante…"

Obsérvese aquí, que amén de los números de destinaciones, no se compaña detalle alguno que permita un mínimo cotejo de la condición de mercadería "similar". Esto es, podría tratarse de un indicio que lleve al fisco a plantear una duda razonable acerca de la veracidad y exactitud del precio pagado o por pagar de la mercadería importada. Sin embargo, la representación fiscal no brinda detalle alguno de los antecedentes a que hace referencia. Aquí cabría indicar, como mínimo, los números de despachos de importación tomados como referencia, su fecha de oficialización, la Posición Arancelaria, la descripción y calidad del producto involucrado, el volumen comerciado, el país origen de la importación, etc. Todas variables que han de especificarse si lo que se pretende es que la contraparte, esto es, el importador, pueda hacer un debido uso de su derecho de contradicción.

Con esto lo que quiero significar es que, si bien entiendo que la existencia de indicios basta como fundamento de duda, en tanto la Decisión no requiere ningún grado de certeza sino que basta la existencia de duda razonable, esto no implica que sea suficiente con decir que existe un indicio y no respaldarlo con algún tipo de documentación que lo sustente y que, fundamentalmente, sirva a la contraparte para ejercer el derecho de defensa que hace al debido proceso adjetivo.

XII. Dicho esto, entiendo que, según se desprende de las constancias que obran en autos, la representación fiscal no se apegó a lo establecido en el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y 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", en relación con el procedimiento a seguir a efectos del descarte de la opción de "valor de transacción", por cuanto no obran en autos el detalle de las transacciones que le sirvieron de indicio para fundar su duda razonable.

En este sentido, ha dicho la Alzada que "*Claro está que tales extremos han de ser debida y suficientemente acreditados por el ente recaudador, ya que es éste quien en ejercicio de los poderes mencionados, cuenta con la facultad fiscalizadora, y por ende sobre él recae la carga de probar la configuración de los hechos que determinan la operatividad de la norma… (Fallos: 326:4397), pues comporta un imperativo del propio interés en virtud del cual la suerte de una determinada postura… queda sujeta a la comprobación de los extremos que se invocan en sustento del derecho alegado*" (conf. CNCAF "Omega Coop. de Seguros Ltda. [TF 10.350] c/DGA", Sala III, 28/2/2006).

XIII. Resulta pertinente destacar que la actora, a su turno, en oportunidad de planear la impugnación en sede administrativa (fs.43/55vta), expone detalladamente y para cada Cargo, la explicación técnica de la diferencia del precio unitario declarado respecto del precio que el fisco tomó como referencia. Además, acompaña sus dichos con documentación extraída, justamente, del sistema NOSIS, a saber:

- Cargo 217/09:
  - Listado de Importaciones argentinas desde 01/07/04 al 31/01/05, origen China PA: 73239400900 (fs.55)
  - Salida del Sistema NOSIS de los 5 DI con precio unitario menor al declarado (fs. 56/66)
- Cargo 218/09:
  - Listado de Importaciones argentinas desde 01/09/04 al 31/03/05, origen China PA: 61111010140 (fs. 67)
  - Salida del Sistema NOSIS de los 10 DI con precio unitario menor al declarado (fs. 68/87)

- Cargo 219/09:
  - Listado de Importaciones argentinas desde 01/09/06 al 31/01/07, origen China PA: 69120000112 (fs. 88/89)
  - Salida del Sistema NOSIS de los 15 DI con precio unitario menor al declarado (fs. 90/121)
- Cargo 220/09:
  - Listado de Importaciones argentinas desde 01/10/06 al 30/04/07, origen China PA: 61111010140 (fs. 122/123)
  - Salida del Sistema NOSIS de los 9 DI con precio unitario menor al declarado (fs. 124/141)
- Cargo 221/09: Listado
  - Listado de Importaciones argentinas desde 01/10/06 al 30/04/07, origen China PA: 6912000012 (fs.142/143)
  - Salida del Sistema NOSIS de los 10 DI con precio unitario menor al declarado (fs. 144/163)

XIV. Con relación al agravio de falta de causa del acto administrativo impugnado, se advierte que la administración aduanera pretende descartar el precio de transacción declarado como base de valoración en base a que habría detectado transacciones similares a mayor precio, pero no acompaña documentación que permita individualizar tales comparables, por lo tanto debo coincidir con la actora respecto de que las conclusiones a las que arriba el fisco no encuentran sustento fáctico suficiente en los dictámenes técnicos ni en la documentación obrantes en el expediente administrativo.

Por ello, no puedo sino concluir que el acto administrativo puesto en crisis no cumple con los requisitos esenciales del artículo 7° de la Ley N°19.549, y encuadrándose en una de las causales de nulidad del art. 14° de la LPA, en el marco de lo dispuesto por el art 1017 CA, corresponde rechazar la pretensión fiscal.

Por ello, VOTO por:

1. Revocar la Resolución n°9251/2013 (DE PRLA) dictada en la Actuación SIGEA 13807-77-2009, en cuanto rechaza las impugnaciones interpuestas por la firma CENCOSUD S.A. y, en consecuencia, revocar los Cargos n° 217/09, 218/09, 219/09, 220/09 y 221/09 que le fueran formulados con motivo de un ajuste de valor en relación a las destinaciones n° n°04 001 IC04 110101 S, 04 001 IC04 147843 S, 06 001 IC04 151494 R, 07 001 IC04 000878 R, y 07 001 IC04 002257 K.
2. Imponer las costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 9251/2013 dictada en las Actuaciones N° 13807-77-2009, y por ende revocar los cargos nros. 217, 218, 219, 220 y 221/2009.

2.- Costas al fisco.

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

[1] Acabadamente relatadas en el “Manual sobre el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC” (https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/handbook_cusval_e.pdf)

[2]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.

[3] 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: 2022.12.19 14:04:59 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: 2022.12.19 15:39:23 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: 2022.12.19 17:38:27 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: 2022.12.19 17:39:00 -03:00