Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-109819396-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Septiembre de 2023

Referencia: Expte. N° 38.348-A CESCE ARGENTINA S.A. SEGUROS DE CREDITOS Y GARANTIAS (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“CESCE ARGENTINA S.A. SEGUROS DE CREDITOS Y GARANTIAS c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 38.348-A.**

I.- A fs. 1/18 la firma CESCE ARGENTINA S.A. Seguros de Créditos y Garantías se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N°34/2017 del 18/08/2017 emitida por el Director de la Dirección de Valor Documental (DI VACD) en el marco del expediente 16585-272-2014 (y su agregado 16585-272/2014/1).

II.- Los agravios del recurrente, en prieta síntesis, están centrados en manifestar la improcedencia del Cargo VI 436/2014.

Es así que funda su recurso señalando que la Aduana le formuló el referido cargo en su carácter de garante de la destinación de importación definitiva 09 001 IC04 087512T (Destinación) como consecuencia de haber emitido la póliza N° 1585. Aduce que el cargo objeto de recurso es improcedente debido a que el mismo se formuló sobre la base del informe de fs. 1 de las actuaciones administrativas (informe del 06/10/2014) y sin haber acompañado la documentación que contradiga el valor declarado por el importador. Cuestiona que la Aduana haya omitido agregar la documentación que convalide la decisión tomada respecto de la diferencia de valor y dar traslado del ajuste al importador y al despachante de aduanas interviniente. Hace referencia a las características de la mercadería importada y entiende que la comparación alegada por la División Bienes de Capital no fue probada. Cita jurisprudencia y alude a las normas de valoración de la ley 23.311. Indica que, en el caso, no solo no se ha investigado el valor cuestionado, sino que tampoco se ha verificado que la mercadería fuera similar o idéntica a la considerada por la Aduana. Indica que tampoco se formuló una investigación de valor donde surgiera la existencia de alguno de los elementos enunciados en el art 8 de la aludida ley, susceptible de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar. Refiere al límite de su responsabilidad, aludiendo a la suma y a los

conceptos oportunamente garantizados, así como a la supuesta improcedencia de los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero. Sostiene que en caso de que se considere procedente la diferencia de valor, el tipo de cambio aplicable en el caso es el de la fecha de la importación definitiva, dado que sería, a su juicio, el momento en que se configura el hecho imponible. Ofrece como prueba en forma genérica, las constancias del expediente al que se refiere la resolución apelada, plantea el Caso Federal y solicita que se haga lugar a la apelación, dejándose sin efecto la resolución apelada y subsidiariamente que se limite la condena a la suma máxima asegurada en la póliza de caución.

III.- Por su parte, la representación fiscal, a fs. 27/32, contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y defiende la justicia del acto administrativo recurrido. Luego de hacer una negativa genérica señala que no le asiste razón a la actora en cuanto a los planteos formulados y remite a lo actuado en sede administrativa. Entiende que la Aduana cumplió con el procedimiento vigente y que su accionar es acorde con el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT. Resalta, asimismo, que a pesar de haber tenido la oportunidad de hacerlo no se han desacreditado las dudas que pesaban sobre la Destinación. En cuanto al tipo de cambio aplicable para el pago de tributos, remite al Dictamen de la Procuración General de la Nación que integra el fallo Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A). Por último, ofrece como prueba los antecedentes administrativos, hace reserva del Caso Federal y solicita que se rechace la apelación de la actora, con costas.

IV.- A fs. 37 este Tribunal resuelve declarar la causa de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala “G” la que los llama a sentencia a fs 42.

V.- De lo antes expuesto surge que, primeramente, la controversia de autos radica en determinar si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del Cargo VI 436/2014 con relación a la mercadería documentada en la Destinación, se ajusta a derecho.

VI.- Conforme surge de las actuaciones administrativas que corren por cuerda, la Destinación -que fue documentada por Grupo Argentum S.A.-, fue objeto de la Alerta de Destinaciones Oficializadas (A.D.O.) Nº 784/2009, motivo por el cual, la importadora tuvo que presentar, previo al libramiento de la mercadería, una garantía por una diferencia de tributos.

Dicha diferencia tributaria fue garantizada a través de un seguro de caución emitido por la aquí actora a través de la póliza Nº 1585, por la suma máxima de $ 12.954 (fs. 13 de las actuaciones administrativas).

No obstante haber autorizado el libramiento de la Destinación, el servicio aduanero prosiguió con el análisis del valor documentado y conforme se indica en el informe de fecha 6 de octubre de 2014, formulado por el Jefe de la División Bienes de Capital, luego ratificado el 10/02/2016, el servicio aduanero procedió a: (i) realizar al importador las notificaciones de rigor; (ii) desestimar el valor de transacción documentado con sustento en la “Decisión relativa los casos en que la Aduana tenga motivos para dudar del valor declarado” establecida en el Acta Final de la Ronda Uruguay del GATT/OMC; (iii) comparar la mercadería importada con los antecedentes de mercadería similar obrantes en la División Bienes de Capital que se ubican considerablemente por encima de los valores declarados; (iv) valorar la mercadería de la Destinación en base a lo establecido en el artículo 3º del Acuerdo anteriormente citado; y finalmente, (v) determinar el perjuicio fiscal en la suma de U$S 17.140,20 (dólares estadounidenses

diecisiete mil ciento cuarenta con veinte centavos).

También surge de las actuaciones administrativas agregadas que una vez determinado el perjuicio fiscal, la Dirección General de Aduanas confeccionó el cargo y lo notificó por medio fehaciente a la importadora la cual nunca compareció ante el servicio aduanero a pesar de estar debidamente notificada. Ello motivó que el cargo (con algunos ajustes en cuanto a la intimación previamente formulada a la importadora) fuera notificado a la aseguradora quien se presentó a impugnarlo conforme el procedimiento reglado en el artículo 1053 y siguientes del Código Aduanero.

VII.- Conforme explicaré seguidamente, una serie de hechos que no se encuentran controvertidos en estas actuaciones, resultan, a mi juicio, trascendentes para determinar el derecho aplicable.

Sin embargo, si bien algunos elementos pueden inferirse de la información/documentación reunida en sede administrativa, algunos otros, que resultan esenciales para la resolución de la presente causa, no corren la misma suerte.

En efecto, desde mi parecer, no existe duda con relación a que: (i) existió una importación definitiva que se documentó en el año 2009 mediante la Destinación. Más precisamente, y con especial sustento en las constancias obrantes a fs. 10 y 11 de las actuaciones administrativas, la Destinación se documentó el día 26/06/2009 señalado a fs. 10 como “fecha mom. Imponible” (cf. artículo 637 inciso b) y 639 del Código Aduanero; (ii) para librar la mercadería a plaza, el servicio aduanero exigió al importador una garantía conforme lo prevé el artículo 13 del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT la cual adoptó la forma de un seguro de caución emitido por la actora el 29/06/2009; y (iii) la investigación sobre el valor documentado en la Destinación se realizó en algún momento entre el registro de la Destinación y el 2 de octubre de 2014, es decir, la fecha en la que se confeccionó el cargo de fs. 4 de las actuaciones administrativas.

VIII.- Sentado lo anterior, resulta pertinente recordar el 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”.

Con relación al Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII. del GATT de 1994, 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.

Por su parte, el artículo 15. 2. b) del Acuerdo determina que "*se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial"*.

Asimismo, conforme el artículo 17 del Acuerdo mencionado, sus disposiciones no pueden interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de la Administración de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda la información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

IX.- Que ya en relación con la resolución apelada en autos, y en cuanto a la vulneración del derecho defensa alegado por la actora, lo cierto es que el recurrente se presentó ante el servicio aduanero, a través del procedimiento de impugnación previsto en el art. 1053 y siguientes del C.A., pudiendo plantear todas las defensas y ofrecer las pruebas que hicieran a su derecho, e incluso, conocidos los argumentos expuestos por la Aduana para practicar el ajuste, abrir la causa a prueba y sustanciar la ofrecida, derecho que la parte nunca ejerció. Asimismo, y tal como se desprende de las actuaciones administrativas, tampoco se advierte que, a pesar de encontrarse debidamente notificado, haya ejercido su derecho de alegar.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe consignar que en esta instancia el administrado puede ejercer su derecho de defensa, sin limitación alguna, ofreciendo todas las pruebas de que intentare valerse, de manera tal que corresponde rechazar el planteo de la recurrente, ya que la deficiencia apuntada por ella, no le causa indefensión ni perjuicio que no pueda ser reparado en esta instancia.

X.- Con relación al ajuste de valor que pesa sobre la Destinación, el servicio aduanero mantiene el ajuste de valor oportunamente realizado, y aplica el método "valor de mercadería similar" del art 3° del Acuerdo de Valor del GATT previo a descartar, sucesivamente, los de "valor de transacción" y de "valor de mercadería idéntica".

Ello sentado, corresponde analizar si, al determinar el valor en aduana, el fisco se apegó a lo establecido en el Acuerdo de Valor del GATT, en relación con el descarte de la opción de "valor de transacción" y respecto del orden de prelación reglado.

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.

Ello sentado, el siguiente paso en el análisis consiste en establecer si efectivamente, se ha procedido al descarte secuencial del método del art. 2° para poder alcanzar el derecho a utilizar el 3° método de valuación.

Que, según, surge del informe obrante a fs. 1 de las actuaciones administrativas, ratificado luego por el obrante a fs. 30, el servicio aduanero indicó que "… se determinó como valor razonable el que se detalla a continuación…" refiriendo a la destinación 08 001 IC04 020690M y realizando en base a ella la liquidación de la diferencia de tributos obrante a fs. 2, la cual dio origen al cargo en debate.

Sin embargo, el único antecedente invocado por el servicio aduanero para justificar la utilización del método del artículo 3º nunca fue acompañado en original conjuntamente con su documentación complementaria, así como tampoco nunca fue acompañada la Destinación original y su documentación complementaria.

La ausencia de los documentos citados precedentemente torna imposible contrastar la Destinación vs. el antecedente y a su respecto, determinar si se cumplen o no los extremos establecidos en el artículo 15 2. b) en cuanto a la existencia de mercadería similar y comparable a la documentada en la Destinación.

Por esta misma razón, la mera mención de un antecedente, aun de sus cantidades y valor unitario, torna imposible analizar cuáles fueron los otros elementos que el servicio aduanero tomó en cuenta para realizar la aludida comparación, es decir, además de los que claramente señala en Acuerdo, los elementos que hacen a la definición de valor imponible que relacionan el precio, el momento, el lugar, la cantidad y el

nivel comercial de la destinación de importación.

Insisto, no surge del expediente (ni de sus antecedentes administrativos) que el servicio aduanero haya agregado los antecedentes tendientes a 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.

Por último, y a mayor abundamiento cabe indicar que el art. 3º del Acuerdo prevé, en su inc. 3º que, "para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo", con lo cual, el servicio aduanero no puede pretender que la sin haber realizado el análisis de comparabilidad que exige el Acuerdo de Valor, la mera invocación de un antecedente por un valor mayor del documentado, sea suficiente para aplicar el método del artículo 3 del Acuerdo.

Todo lo expuesto, me lleva a concluir que el método adoptado por el servicio aduanero para ajustar el valor de transacción de la Declaración no puede prosperar ya que el mismo no se basa en antecedentes idóneos, razón por la que corresponde revocar la resolución apelada en la causa, con costas.

Por la forma en la que se resuelve no es necesario considerar el resto de los agravios de la actora.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución Nº 34/2017 (DI VACD) dictada en la Actuación Nº 16585-272-2014, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Licht

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución Nº 34/2017 (DI VACD) dictada en la Actuación Nº 16585-272-2014, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.09.15 11:41:37 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: 2023.09.15 18:50:22 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.09.18 12:12:30 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.18 12:13:46 -03:00