Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-21387520-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Febrero de 2023

Referencia: Expte. N° 24.114-A F.R. MOVEIS S.R.L. (Sentencia)

En la ciudad de Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados "**F.R. MOVEIS S.R.L. s/ recurso de apelación**", expediente **N° 24.114-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 84/87vta. la firma F.R. MOVEIS S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Disposición 1467/2007 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación Nº 12315-1120-2006 (AA42/02-7370), por medio de la cual se rechaza el procedimiento de impugnación opuesto contra la liquidación tributaria notificada a través del Memorándum APL Nº 93749/2002, relacionado con el Despacho de Importación Nº 01042IC03003812G. Manifiesta que el servicio aduanero efectuó un ajuste de valor del 23 % sobre los valores FOB declarados en la destinación cuestionada, sin dar los fundamentos y parámetros que se tuvieron en cuenta para establecer la nueva base de tributación, contradiciendo lo establecido por el art. 16 del Acuerdo para la aplicación del Art. VII del GATT. Resalta que los productos fueron declarados correctamente según el valor de transacción y que ello coincide, además, con los documentos de exportación de las mercaderías y los informes del Banco Caja de Ahorro S.A. que dan cuenta de la transferencia de dinero efectuada. Destaca que no existe vinculación alguna con la empresa exportadora que pueda influir en el precio de negociación. En forma subsidiaria, señala que la deuda expresada en dólares, debió ser exigida a su parte en pesos y que debió tenerse en cuenta el monto de la garantía constituida al momento de oficializar la destinación. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la Disposición apelada, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido y luego de hacer una negativa genérica, expresa que se encuentra debidamente justificado el proceder del servicio aduanero al apartarse del valor de transacción y adoptar una nueva base de tributación. Se refiere al Dictamen Técnico obrante en las actuaciones administrativas, afirmando que surgen del mismo los fundamentos que se tomaron en cuenta para dudar del valor declarado. Sostiene además, que la Aduana cuenta con un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de las mercaderías. En cuanto a la moneda de pago, entiende que, en función del origen de la deuda, le es aplicable la ley 23.905 y el Decreto 214/02. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso intentado por la actora, con costas.

III.- A fs. 161 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, que los pasa a sentencia a fs. 165.

IV.- Las Actuaciones Administrativas N° 12315-1120-2006 se inician a fs. 1/3vta. con la impugnación interpuesta por la

firma F.R. MOVEIS S.R.L. contra Liquidación Manual Nº 02042LMAN002256T, notificada mediante el Memorando Nº 93749/02, originado por un ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero sobre la base de tributación en un 23 %, en relación a la Destinación Nº 01042IC03003812G cuyo sobre contenedor se encuentra agregado a fs. 17. Producida la prueba ofrecida (fs. 43/70 y 73), se emite Dictamen Nº 1290/2007 (fs. 80/101) y a fs. 102/103 se dicta la Disposición Nº 1467/2007, apelada en autos.

V.- De lo antes expuesto surge que, primeramente, la controversia de autos radica en determinar si la Disposición apelada, en cuanto exige la diferencia tributaria resultante del ajuste de valor practicado en relación al Despacho de Importación Nº 01042IC03003812G, se ajusta a derecho.

VI.- Dicho lo que antecede, 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".

VII.- 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.

VIII.- 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]

IX.- Siguiendo con el relato, la propuesta de la India 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 que aclara la cuestión de la carga de la prueba, a saber, la Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tienen motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado.

X.- 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.

XI.- 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.

XII.- 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*".

Específicamente por la relevancia en autos, debe resaltarse que el "ANEXO II: SISTEMA DE CONTROL DE VALOR –PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA EL CONTROL DE VALOR DE LAS DESTINACIONES DE IMPORTACION", punto "I. ACCIONES DE CONTROL", establece que "*Las destinaciones de importación podrán ser seleccionadas para ser sometidas a alguno de los siguientes tipos de control de valor: A. CANAL MORADO CON CONSTITUCION DE GARANTIA: En las declaraciones detalladas de importación que hayan sido alcanzadas por esta acción, se deberá constituir garantía previo al libramiento a plaza de la mercadería. El importador y/o auxiliar del servicio aduanero podrá ser objeto de fiscalización externa por parte de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA o por ambas en forma conjunta. Tramitará por CANAL ROJO de selectividad general*".

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; así, procede a asignarles 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.

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.

XIII.- 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 “Morado”, 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).

XIV.- Llegados a este punto, corresponde referirse al Cargo impugnado en autos. En ese orden, mediante el Memorándum APL N° 93749/2002, el fisco desestima el valor de transacción declarado como base de valoración en el Despacho de Importación N° 01042IC03003812G.

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 F.R. MOVEIS S.R.L. 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.

XV.- 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.

XVI.- 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.

Por todo lo hasta aquí expuesto, entiendo que el Cargo impugnado, confirmado por la Disposición N° 1467/2007, se ajusta a derecho.

XVII.- Por último, se debe determinar en el caso particular si corresponde la aplicación del C.E.R., con respecto a los tributos adeudados respecto del despacho de importación N° 01042IC03003812G.

Para ello, se debe recordar que la conversión de la deuda a razón de UN PESO ($1) con más el C.E.R. correspondiente a la fecha de pago, viene impuesta legalmente de conformidad con el criterio sentado por la C.S.J.N. en el caso "Sociedad

Anónima Cinematográfica" (17/4/07), en el sentido de que para las deudas pesificadas con posterioridad a la vigencia del Decreto 214/02, el C.E.R. es inescindible del capital adeudado.

A mayor abundamiento, cabe resaltar que el art. 1 del Decreto 214/02 dispone que, a partir de la fecha de entrada en vigencia del mismo (3.2.02) quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen -judiciales o extrajudiciales- expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la Ley N° 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS, estableciendo el art. 8 que las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el Artículo 4° del presente Decreto, esto es, el Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el Banco Central de la República Argentina y que se aplicará a partir de la fecha del dictado del referido decreto.

Del hilo de las ideas esbozadas precedentemente, se concluye que el ajuste mediante el C.E.R. resulta ajustado a derecho.

Por ello**, voto por:**

I.- Confirmar la Disposición N° 1467/2007, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación Nº 12315-1120-2006 (AA42/02-7370).

II.- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que en honor a la brevedad, me remito al relato de los hechos y de las actuaciones administrativas obrantes en los considerandos I.- a IV.- del voto de mis colegas.

II.- Que, sin perjuicio de ello, me permito disentir en cuanto al fondo de la cuestión a resolver en la presente causa, en orden a los argumentos que a continuación expondré.

III.- Que uno de los agravios principales que componen la apelación impetrada por la actora es el relativo a que el servicio aduanero no dio a conocer los parámetros, valores de referencia o métodos tenidos en cuenta para establecer la nueva base de tributación mediante la cual se efectuó el ajuste de valor (punto IV del escrito obrante a fs. 84/87).

IV.- 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. El artículo 1 ap. 1 de la Instrucción General, prevé que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los art. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden que se numeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

V.- Ahora bien, surge del cotejo de las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa (fs. 16) que la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras manifestó que *"(…) habiéndose vencido los plazos estipulados por la normativa vigente sin que el Sr. Despachante Cortes Fernando y el Sr. Importador FR. MOVEIS S.R.L. hayan presentado elementos de prueba con las formalidades respectivas para avalar el valor de transacción de la operación en cuestión, esta instancia procede a adoptar una nueva base de tributación en el marco de la Ley 23.311/86 (GATT) recurriendo en consecuencia al Art. del mismo (…)"* y, en consecuencia, determinó una nueva base de tributación en un 23 % sobre el FOB total. Sobre dicha base, se formularon los correspondientes cargos y se dictó la Disposición N° 1467/2007 (AD PASO) recurrida en autos.

VI.- Que asiste razón a la actora en tanto no surge del expediente (ni de sus antecedentes administrativos) que el servicio aduanero haya agregado los antecedentes o informes 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.

Que este requisito y la presencia de dicha documentación 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.).*

Que a mayor abundamiento, 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 (como acontece en autos) ni recabar antecedente alguno para cuestionar el valor en trato.

Que en ese sentido, cabe resaltar que *"la elección de la base de valoración dispuesta por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT de 1994 hace que la impugnación del valor declarado por el importador —y que surge de la documentación agregada por él— recaiga sobre la Aduana, sobre quien pesa la carga de la prueba de la inexactitud de la declaración. Es un indiscutido principio procesal —aplicable a todo litigio aun no judicial— que siempre es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho* (CSJN; Fallos: 217:635; esta Cámara, Sala IV "Macnet S.A. (T.F. 14.723-A)", 13/9/2005 y "Relojes Irel S.R.L. (TF 18.490-A) c/ D.G.A", 3/07/07).

Que en el caso la Aduana es quien ajusta el valor y no debe ser como argumenta, una carga impuesta al importador, **ya que el hecho que éste no aporte elementos justificativos del precio pagado por la operación, no autoriza, sin más, a apartarlo, ni releva a la autoridad aduanera de aplicar los métodos valorativos subsidiarios en forma correcta** (este Tribunal, "Supermercados Mayoristas Makro SA (TF 21.109-A) c/D.G.A.", causa Nº 34.436/09, del 5/08/10), máxime cuando la Aduana no aportó elemento alguno ni desplegó ninguna actividad probatoria que desvirtúe el valor de transacción.

Por ello y en orden a los fundamentos expuestos, **voto por:**

REVOCAR la Disposición N° 1467/2007 (AD-PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso

de Libres en la Actuación SIGEA N° 12315-1120-2006, con costas a cargo del Fisco.

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

I.- Confirmar la Disposición N° 1467/2007, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación Nº 12315-1120-2006 (AA42/02-7370).

II.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.02.24 13:18:26 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: 2023.02.26 19:11:16 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: 2023.02.27 18:25:16 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: 2023.02.27 18:25:36 -03:00