República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-21444746-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia. Expte. N° 31.994-A. Ref.:AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los señores Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 31.994-A.**

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 N° 3594/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 13806-142-2009, en cuanto rechaza las impugnaciones interpuestas por la firma **AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.,** y confirma los cargos N° VI 154/09, 153/09 y 155/09 por las sumas de U$S 6.751,20, U$S 2.839,40 y U$S 12.993,60 respectivamente, y que le fueran formulados con motivo de un ajuste de valor en relación a las destinaciones N° 06 001 IC04 081286 S, 07 001 IC04 114728 R y 06 001 IC04 114148 M, con más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 11/14 se presenta firma **AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.,** mediante su socio gerente, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación. En primer lugar efectúa una breve reseña de los hechos que antecedieron al cargo impugnado en sede administrativa. Sostiene que la Aduana no posee argumentos válidos para descartar el valor de transacción declarado, toda vez que no se indica, ni se especifica sobre lo que se considera "valores más representativos", y se omite todo tipo de información respecto de aquellas operaciones de las que surgirían dichos valores, por lo que considera ilegitima dicha comparación, y señala que la diferencia de valor de la mercadería señalada por la aduana no existe conforme la documentación aportada oportunamente.

Se agravia en cuanto a que los cargos se hayan expresado en dólares estadounidenses.

Manifiesta que no existe ningún elemento o circunstancia permita a la Aduana descartar el valor de

transacción declarado. Asimismo refiere que de las constancias del despacho surge la documentación que acredita dicho valor (lista de precios, original de transferencia bancaria y póliza). Plantea la nulidad de la resolución atento a su falta de fundamentación. Considera que descartar el valor de transacción por la única razón de que existirían mercaderías idénticas o similares importadas a precios mayores no resulta una razón válida para descartar el valor declarado, y que los antecedentes utilizados no tienen ninguna relevancia puesto que ignora la condición de venta, las especificaciones técnicas de la tela (gramaje, composición y porcentaje de algodón y/o poliéster, etc.), y la relación existente entre las partes intervinientes en dicha operación.

Finalmente, ofrece como prueba, hace reserva de la cuestión federal, y solicita se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 36/41 se presenta la representación fiscal, y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora, acompañando las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surja de las actuaciones administrativas. Niega especialmente que la actora haya acompañado los instrumentos solicitados para justificar el valor de transacción. Seguidamente efectúa un sucinto relato de los hechos acaecidos en sede administrativa. Cita normativa del Acuerdo de Valor. Cita jurisprudencia que refiere que la Aduana no puede establecer valores arbitrarios o ficticios aunque tampoco está obligada a aceptar los precios al declarado valor de transacción cuando éste resulte notoriamente inferior a los precios de antecedentes o bien a la cotización internacional de la mercadería. Sostiene que el importador no aportó elementos fehacientes o relevantes que justifiquen el valor declarado. Manifiesta que de los antecedentes de valor recogidos, tuvo por insatisfecha la duda referida a las diferencias entre el valor documentado en aduana y los valores usuales de mercado para la mercadería analizada. Señala que consecuentemente se efectuó la determinación definitiva del valor en aduana de la mercadería en cuestión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 del Acuerdo de Valor.

Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo, hace la reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso, con costas.

IV.- Las actuaciones administrativas 13806-142-2009 se iniciaron a fs. 1/2 con el Cargo N° VI 78 /09 de fecha 13/03/2009 formulado a la firma AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L., por la suma de U$S 6.751,20.- como consecuencia del ajuste de valor FOB declarado en la destinación N° 06 001 IC04 81286 S. A fs. 3 se encuentra la liquidación de la diferencia de tributos. A fs. 4 se agregó la carpeta original que contiene el despacho de importación a consumo N° 06 001 IC04 81286 S. A fs. 5/6 obra el Informe Técnico de la Div. Control Expost de Impo. A fs. 7 obra el cargo Nº VI 153/09 por la suma de U$S 2.839,40.- como consecuencia del ajuste de valor FOB declarado en la destinación N° 07 001 IC04 114728 R. A fs. 8 se encuentra la liquidación de la diferencia de tributos. A fs. 9 se agregó la carpeta original que contiene el despacho de importación a consumo N° 07 001 IC04 114728 R. A fs. 10/11 obra el Informe Técnico de la Div. Control Expost de Impo. A fs. 12 obra el cargo Nº VI 155/09 por la suma de U$S 12.993,60.- como consecuencia del ajuste de valor FOB declarado en la destinación N° 06 001 IC04 1144148M. A fs. 13 se encuentra la liquidación de la diferencia de tributos. A fs. 14 se agregó la carpeta original que contiene el despacho de importación a consumo N° 06 001 IC04 1144148M. A fs. 15/16 obra el Informe Técnico de la Div. Control Expost de Impo. A fs. 17 obra la Nota Nº 354/09 de (13/03/09). A

fs. 18 obra la Nota Nº 1233/09 Remisión de cargos. A fs. 19 obra el print de pantalla consulta de empresas activas. A fs. 20/21 obran las cedulas de notificación de los cargos. A fs. 22/87 obra impugnación de los cargos por parte de la recurrente, y acompaña documentación complementaria de los despachos. A fs. 88 se eleva las actuaciones (Nota Nº 636/09- 06/05/09). A fs. 89/91 solicita la actora desglose de constancia de trasferencias. A fs. 93 obra el print de pantalla de consulta de empresas activas. A fs 94 obra la Consulta de Juicios Universales. A fs. 95 se tiene por presentada a la actora. A fs. 97/103 obran contestaciones de los oficios librados al Banco Santander Rio. A fs. 104 obra consulta de juicios. A fs. 108/118 obran traducción de los permisos de salida correspondiente a los cargos 154/155. A fs. 119 se remiten las actuaciones a la División Control Expost de importación. A fs. 120/128 obra el informe División Control Expost de importación – Nota N° 14/2012 (RAMO IV-Papeles y Textiles) (09/01/2012). A fs. 130 se ponen los autos para alegar. A fs. 133 el print de pantalla de consulta de empresas activas. A fs. 134 obra la Consulta de Juicios. A fs. 136/139 obra la resolución aquí apelada.

V.- Que a fs. 78 se cierra el periodo probatorio. A fs. 79 pasan los autos alegar. A fs. 84/85 obra el alegato presentado por la representación fiscal, y se deja constancia que la actora no hizo uso del derecho conferido y se elevan las actuaciones a la Sala G. A fs. 87 pasan los autos a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación de fs. 11/14.

Que atento a que la nulidad incoada se encuentra directamente vinculada con los agravios que componen los fundamentos de la apelación, considero que la misma debe ser tratada junto con el fondo de la cuestión planteada en autos.

VII.- Que, en cuanto aquí interesa y conforme surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera apelada rechazó la impugnación impetrada por la firma **AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.,** contra los cargos N° 154, 153 y 155, todos del 2009 formulados en relación a los despachos de importación que se detallan a continuación:

D.I. N°	F. Ofic.	Ítem cuestionado/PA	Cargo	Monto U$S
06001IC04081286S	15/06/06	Item1/6004.10.20.000K	**154/2009**	6.751,20.-
07001IC04114728R	20/07/07	Item1/6004.10.20.000K	**153/2009**	2.839,40.-
06001IC04114148M	22/08/06	Item1/6004.10.20.000K	**155/2009**	12.993,60.-

VIII.- 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".

IX.- Que de lo actuado surge que la aquí recurrente brindó la información tendiente a justificar el valor de transacción declarado en oportunidad de impugnar los cargos formulados (ver fs. 22/87, 98, 100, 102, 108/118 de las act. adm.).

Que mediante los DI N° 06001IC04081286S, 07001IC04114728R y 06001IC04114148M, la firma AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L., documentó las importaciones a consumo de la siguiente mercadería: *"De fibras sintéticas o artificiales- Con contenido de hilados de elastómeros superior o igual al 5% en peso, sin hilos de caucho TEJIDOS DE PUNTO DE ANCHURA SUPERIOR A 30 cm, CON UN CONTENIDO DE HILADOS DE ELASTOMEROS O DE HILOS DE CAUCHO SUPERIOR O IGUAL AL 5% EN PESO, EXCEPTO LOS DE LA PARTIDA 60.01."*, bajo la PA 6004.10.20.000K, declarando un **valor FOB unitario de 2,5453 U$S por kg.**

Que, conforme se desprende de los informes obrantes a fs. 5/6, 10/11, 15/16 de las actuaciones administrativas el servicio aduanero consideró que *"...Esta instancia ha analizado la relación que el precio documentado por el importador guarda con los antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles de mercadería similar. Los elementos precitados reflejan la existencia de un valor razonable como antecedente para mercadería similar documentada en el ítem N° 1 superior al precio unitario declarado por la firma importadora en la destinación de importación objeto de estudio, esto – Para el ítem N° 1: U$S 3,46 por kilogramo (considerando el valor en aduana mas representativo que registra el Ramo como antecedente) contra U$S 2,5379 por kilogramo documentado por el importador. En virtud de lo indicado precedentemente y considerando la documentación recogida por esta como antecedentes de valor para el presente caso, esta instancia estima insatisfecha la duda referida a las diferencias entre el valor en aduana documentado y los valores documentados de mercadería similar. Por todo lo expuesto se efectuó la determinación definitiva del valor en aduana de la mercadería importada con arreglo a lo dispuesto en el articulo 3 del precedentemente citado Acuerdo Internacional, que permite establecer un valor razonable de U$S 3,46 por kilogramo para el ítem N° 1…"*, asimismo, conforme surge de la Nota R4 Nº 14/2012 (a fs.127/128) el servicio aduanero considero que el recurrente no argumento sobre el método de valoración adoptado, y en base a ello, descartó que el valor documentado por la firma importadora que pudiera determinarse en virtud de lo establecido en el artículo 1 del Acuerdo de Valoración del GATT, y procedió a valorar por el artículo 3 (mercaderías similares).

En virtud de ello, el servicio aduanero tomó, como valor referencia, para descartar el valor declarado por la importadora, para el Cargo VI 153/08, como antecedente, el despacho de importación N° 07 001 IC04 114613K, respecto del cual se menciona el **valor FOB unitario de U$S 3,57 x Kg; FECHA DE OFIC.: 20/07/2007; DESCRIPCION MERCADERIA: MODAL; VENDEDOR: "PARAGA CO., LTD",** y para los Cargos VI 154/08 y 155/08, se utilizó como antecedente el despacho de importación N° 07 001 IC04 000949R, respecto del cual se menciona el **valor FOB unitario de U$S 3,46 x Kg; FECHA DE OFIC.: 09/01/2007; DESCRIPCION MERCADERIA: "MODAL"; VENDEDOR: "SOO TEX INTERNACIONAL"**, y señalando, en la citada Nota, que: *"…se trata de mercadería similar,*

contemporánea con la mercadería analizada, mismo origen, misma calidad, mismo vendedor, y mismo comprador en los DI correspondientes a los Cargos VI 153/08; VI 154/08 y VI 155/08."

Que el rechazo del valor de transacción contemplado en el criterio principal se ha fundado exclusivamente en que el mismo no coincidía -resultaba inferior- con el valor para mercaderías idénticas y/o similares importadas, fundamentalmente en lo que concierne a las diferencias detectadas respecto del valor por kilogramo de la mercadería importada y el valor por kilogramo de la materia prima constitutiva (sin embargo no obran agregados a autos dichos antecedentes).

Que el Comité Técnico, a través de la Opinión Consultiva 2.1, sostuvo el criterio de que *"el mero hecho de que un precio sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos, no es razón suficiente para rechazarlo, a efectos del artículo 1°, sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el artículo 17 del Acuerdo"*, norma esta última que expresamente 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 presentadas a efectos de la valoración en aduana"*.

Que de ello se deduce que las normas del Acuerdo determinan, en consecuencia, que si la diferencia de precio se debe a que se ha incumplido alguna de las condiciones del Artículo 1, no será aplicable el método del valor de transacción y, si el motivo de la diferencia reside en que no se han incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que enumera el art. 8, la Aduana deberá efectuar un ajuste para tener en cuenta la diferencia de precio. Si la diferencia se debe a cualquier otro motivo distinto de aquellos, el precio, en principio, será aceptable como valor de transacción, aunque sea inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos. Para poder rechazarse el precio por "otros motivos" -ésta sí es la situación bajo examen-, es necesario que la Aduana determine la falta de veracidad o exactitud de las informaciones, documentos o declaraciones que se hayan presentado y recién en este supuesto se legitima la utilización de un método distinto al del Art. 1 del Acuerdo. Tal falta de veracidad o exactitud de los valores declarados debe estar debidamente fundada por la aduana. Asimismo, el Acuerdo prohíbe que los valores que se determinen sean arbitrarios o ficticios.

Aclarado lo anterior, corresponde determinar si los antecedentes considerados por la Aduana resultan suficientes, a la luz del procedimiento de valoración previsto en el Acuerdo del GATT, para desestimar el valor declarado de la mercadería de autos.

X.- Que, la Aduana expuso en el informe referido los números de operaciones utilizadas como referencia para la fijación del nuevo valor: descripción de la mercadería, el valor unitario determinado, el vendedor, y la fecha de oficialización (sin acompañar constancia alguna de los antecedentes de valor utilizados).

Que, en función a la normativa antes referida, el servicio aduanero debió adjuntar la documentación aduanera pertinente, es decir el DI correspondiente a la operación a la que aludía en su informe para dar pleno cumplimiento a las condiciones exigidas en la normativa internacional. Ello así en tanto, la información brindada por el servicio aduanero no resulta suficiente para efectuar un cotejo de todos los datos necesarios para evaluar la pertinencia de la recomposición de que se trata ya que se desconocen parámetros tales como la descripción completa de la mercadería, la fecha precisa en que tal operación fue

documentada, la cantidad de mercadería, la marca, calidad, prestigio comercial y demás circunstancias de las operaciones y de la mercadería que resultan determinantes a la hora de decidir sobre la pertinencia de una recomposición de valor como la de autos. Asimismo, cabe destacar, que la operación a la que alude la Aduana no fue acompañada en sede administrativa ni ante esta instancia.

Que, tales circunstancias llevan a concluir que no existen, en el caso, antecedentes que puedan considerarse referentes válidos para descartar el valor declarado por la importadora apareciendo, el valor atribuido por el servicio aduanero, como incierto en tanto carece de la correspondiente fundamentación y suficiente respaldo documental.

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 acompañar las operaciones y antecedentes que justifiquen tal decisión.

Que no existiendo, a mi juicio, respaldo documental fehaciente respecto de la recomposición practicada, debe concluirse que en la causa no obran antecedentes de valor que amparen mercaderías similares "vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado", tal como lo exige el art. 3 del Acuerdo, el cual habría servido de sustento al efectuar la recomposición de valor de autos, recomposición que, en consecuencia, no se considera ajustada a derecho.

Que, en consecuencia de todo lo antes expuesto, se concluye que no existe en el caso un referente válido a los fines de descartar el valor de la mercadería declarada. Y, en definitiva, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente contradictorio e 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, conforme todo lo antes expuesto se rechazan los ajustes de valor efectuados por la Aduana, correspondiendo imponer las costas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

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

Revocar la Resolución N° 3594/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 13806-142-2009, en cuanto rechaza las impugnaciones interpuestas por la firma **AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.,** y en consecuencia, revocar los cargos N° VI 154/09, 153/09 y 155/09 que le fueran formulados con motivo de un ajuste de valor en relación a las destinaciones N° 06 001 IC04 081286 S, 07 001 IC04 114728 R y 06 001 IC04 114148 M, con costas a cargo de la vencida.

El Dr. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, 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. Adhiero a lo resuelto por el vocal preopinante respecto de la nulidad planteada por la actora.

III. 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°153/09, 154/09, y 155/09 formulados por el ajuste de valor efectuados con relación a la mercadería documentada en los Despachos de Importación n°07 001 IC 04 114728 R, 06 001 IC 04 081286 S y 06 001 IC 04 114148 M, se ajusta a derecho.

IV. 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".

V. 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.

VI. 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 que concluyeron en la Ronda Negociaciones de Uruguay con la aprobación, por parte del del Comité de Valoración en Aduana (CVA)[1], 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"*.

VII. 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, que debe ser comprendido.

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.

En cuarto lugar, corresponde esta vez al importador 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.

VIII. 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 –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.

IX. Llegados a este punto, corresponde referirse a la Resolución N°3594/2012 (DE PRLA) impugnada en autos, a través de la cual el servicio aduanero rechaza las impugnaciones interpuestas, confirma los cargos n°153/09 (DI 07 001 IC 04 114728 R), 154/09 (DI 06 001 IC 04 081286 S) y 155/09 (DI 06 001 IC 04 114148 M), y mantiene el ajuste de valor oportunamente realizado, que aplica 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".

X. 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. 5/6, 10/11 y 15/16) se explica que "*Esta instancia ha analizado la relación que el precio documentado por el importador guarda con los* ***antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar****. Los elementos precitados reflejan la existencia de un valor razonable como antecedente para mercadería similar documentada en el ítem n°1 superior al precio unitario declarado por la firma importadora en la destinación de importación objeto de estudio, esto es:*

- *Para el Item n°1: U$S 3,46 por kilogramo(considerando el valor en aduana representativo que registra el Ramo como antecedente) contra U$S 2,5453 por kilogramo documentado por el importador* [Cargo 154/09 (DI 06 001 IC 04 081286 S)]
- *Para el Item n°1: U$S 3,57 por kilogramo(considerando el valor en aduana representativo que registra el Ramo como antecedente) contra U$S 2,36520 por kilogramo documentado por el importador* [Cargo153/09 (DI 07 001 IC 04 114728 R)]

- *Para el Item n°1: U$S 3,46 por kilogramo(considerando el valor en aduana representativo que registra el Ramo como antecedente) contra U$S 2,5379 por kilogramo documentado por el importador* [Cargo 155/09 (DI 06 001 IC 04 114148 M)]

En virtud de lo indicado precedentemente y considerando la documentación recogida por esta instancia como antecedentes de valor para el presente caso, esta instancia estima insatisfecha la duda referida a las diferencias entre el valor en aduana documentado y los valores documentados de mercadería similar".

De la parte transcripta del Informe Técnico el lector puede inferir, con razonable grado de certeza, que cuando el servicio aduanero dice "antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar" quiere significar "antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar registradas en las bases de datos de la DGA". Esto es, se podría entender que está comparando las transacciones en crisis con despachos de importación de mercaderías similares –y en similares condiciones de importación–, oficializadas y cuyos datos obran el sistema informático de la Aduana. Y esto, efectivamente, 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, no se encuentran agregados ni a las actuaciones administrativas ni al expediente de esta instancia, respaldo alguno que identifique a cuáles "antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar" se refiere. 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.

XI. 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).

XII. 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°3594/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación SIGEA 13806-142-2009, en cuanto rechaza las impugnaciones interpuestas por la firma AITIA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN S.R.L. y, en consecuencia, revocar los Cargos n° VI 153/09, 154/09 y 155/09 que le fueran formulados con motivo de un ajuste de valor en relación a las destinaciones n° 07 001 IC 04 114728 R, 06 001 IC 04 081286 S y 06 001 IC 04 114148 M.

2. Imponer las costas a la vencida.

La Dra. Sarquis dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede**, SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución N° 3594/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 13806-142-2009, en cuanto rechaza las impugnaciones interpuestas por la firma **AITIA IMPORTACION Y EXPORTACION S.R.L.,** y en consecuencia, revocar los cargos N° VI 154/09, 153/09 y 155/09 que le fueran formulados con motivo de un ajuste de valor en relación a las destinaciones N° 06 001 IC04 081286 S, 07 001 IC04 114728 R y 06 001 IC04 114148 M.

2. Imponer las costas a la vencida.

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

---

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

Miembros o con la consecución de los objetivos del Acuerdo.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.02.27 18:40:20 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: 2023.02.27 21:01:24 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: 2023.02.27 22:56:21 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: 2023.02.27 22:56:53 -03:00