Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-22115038-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia. Expte. N.º 31.706-A. ARUN S.A. y OTRA.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“ARUN S.A. Y OTRA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación". Expte. N.º 31.706-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I. <u>Objeto del proceso</u>: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 88/12 (AD MEND), dictada por el Jefe de la División Aduana de Mendoza, el 09/04/2012, en la Actuación SIGEA Nº 12453-32-2007, mediante la cual se condenó a la firma ARUN S.A. y a la despachante de aduanas BRUNO SILVIA NORMA DE CANNATA, por la comisión de la infracción tipificada en el inc. a) y c) del art. 954 del C.A., por la declaración efectuada en el ítem 1, 2 y 3 de la destinación 07 038 ZFE1000880 M, al pago de una multa equivalente a UNA VEZ el valor en aduana de la mercadería en infracción por la suma $ 4.443,15, con más la suma de $ 2.372,54 en concepto de tributos adeudados, y los intereses del art. 794 del C.A.

II. <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 13/18vta. se presenta la empresa Arun S.A., por apoderado, y la despachante de aduana Silvia N. Cannata, con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. En primer lugar, realiza una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y señala que no existe motivo que fundamente el reproche infraccional endilgado, habiéndose documentando en la destinación en cuestión el valor de la mercadería correspondiente al valor de transacción. Agrega que el ajuste de valor efectuado por la Aduana resulta arbitrario, infundado y carente de motivación, apartándose de lo dispuesto en el Acuerdo de Valoración del GATT. Asimismo, alega que el análisis de valor no se efectuó conforme ordena la reglamentación resultando ser nulo todo lo actuado. Hace una reseña normativa y cita doctrina. Destaca que el servicio aduanero no especificó siquiera el artículo por el cual se procede a valorar la mercadería, no habiéndose agregado en las actuaciones valores comparativos de mercadería idéntica o similar. Se refiriere al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT y reiteraron que lo allí dispuesto no ha sido tenido en cuenta al tiempo de efectuar el ajuste. Se agravia en cuanto a que no sabe cuáles fueron los antecedentes de valor utilizados por la Aduana para efectuarlo. Cita doctrina y jurisprudencia.

En relación con la imputación efectuada al despachante de aduana, sostuvieron que fue presentada a la DGA toda la documentación aduanera, habiendo cumplido cabalmente con sus funciones. Invocaron el artículo 908 del Código Aduanero.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la Resolución aquí apelada, con costas.

III. <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 34/39 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora en autos y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa.

Efectúa un sucinto relato de los hechos, y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora, que no sean de su expreso reconocimiento o que surjan de las actuaciones administrativas de la causa.

Señala en cuanto a la participación del importador en el procedimiento de valoración lo resuelto por esta Sala en el expediente TF Nº 26.814-A "Virhuez, Jorge Josè" (15/08/13). Se refiere al artículo 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT. Cita doctrina. Asimismo, agrega que el rechazo del valor de transacción, no se debió a la existencia de algunos de los impedimentos que menciona el artículo 1° y 8° del Acuerdo, sino que fundó exclusivamente en que ellos resultan ostensiblemente inferiores a los precios corrientes de mercado para productos similares. Señala que conforme las conclusiones arribadas en la investigación, se tomo el valor (antecedente) de mercaderías idénticas, fundado en el art. 2º del Acuerdo. Hace referencia al art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, confirmando el fallo recurrido, con expresa imposición de costas a la actora.

IV. Que la Actuación SIGEA Nº 12453-32-2007 se inició a fs. 1 mediante el informe efectuado mediante Acta Nº 09/07 de la Sección Z División Aduana de Mendoza atento a la solicitud de liberación de la mercadería vinculada a la destinación 07 038 ZFE1 000880 M se declara en los ítem 0001, 0002 y 0003 se detectó que la mercadería declarada como marca "UNITED POWER" se lee que son todas marca "SUMO", asimismo, del ítem 0002 está declarado por la P.A. 8413.70.90.4000F cuando corresponde ser declarada por la P.A 8413.70.90.390B y en el ítem 0003 se declara como sufijo fijo de valor "NA00=Ninguno" cuando correspondería "NA01=de potencia inferior o igual a 10 KVA", opinando que constituirían dichos errores una posible infracción al art. 954 del C.A. A fs. 3 se agrega en sobre la destinación Nº 03 038 ZFE10 000880 M, junto con documentación complementaria. A fs. 4/29 se presenta apoderado de la firma ARUN y acompaña documentación. A fs. 30 obra nota de fecha 06/08/2007 por medio de la cual se solicita que se analice si existe infracción. A fs. 31 obra la Nota Nº 071/2007 (Z) (07/08/07) mediante la cual se informa que: "…a) Que la mercadería no tiene ninguna chapa con la marca UNITED POWER, y que si tiene una placa con la inscripción SUMO, b) (…) el motor de la mercadería documentada como ítem 0002 tiene la inscripción 9 HP y no 9KW (por eso nuestra clasificación por la P.A 8413.70.90.390B). De eso resultaría que los valores de la tabla aportada por el interesado y agregada a fs. 12, o no son ciertas o no coinciden con los indicados en los correspondientes motores. Resulta de fundamental importancia poder saber la marca y las potencias correctas de la mercadería en cuestión para poder realizar un correcto análisis, y por otro lado, aunque no sería integra responsabilidad de la DGA, liberar a plaza mercadería que no se encuentre en infracción a la Ley de Lealtad Comercial". A fs. 32 obra la presentación de la firma Arun S.A (08/08/07) solicitando la liberación de la mercadería. A fs. 33/47vta., obra la presentación de la firma Arun S.A. (13/08/07), y acompaña más documentación relativa a la mercadería en cuestión. A fs. 49/50 obra a Nota Nº 077/07 la que informa que el margen de subfacturación detectado en el ítem 0002 es del 45% , siendo el antecedente de valor utilizado el declarado en la destinación 06001IC04 133562 N, y se practica liquidación. A fs. 52 se instruye sumario y se corre vista a la firma exportadora de todo lo actuado, haciéndosele saber el importe de multa mínima (con fecha 09/09/2007). A fs. 53/54 contesta la vista la firma importadora. A fs. 55 obra Nota de fecha 11/09/07. A fs. 56 obra la Nota Nº 94/07 (21/09/07) por medio la cual se dispone liberar la mercadería del ítem 3 egreso 07 038 ZFE1000880M. A fs. 57 obra la presentación de la actora solicitando la liberación de la mercadería mediante el régimen de garantía. A fs. 58 se autoriza la liberación de las mercaderías. A fs. 59/60 obran constancias de LMAN. A fs. 61 obra la Nota Nº 38/08 (de fecha 12/06/08). A fs. 62/63 obran los comprobantes de Liquidación manual: 08038LMAN019130G y 08038LMAN019129Y afectados. A fs. 64 obra la Nota Nº 041/08 por medio de la cual se deja constancia de la entrega de la mercadería. A fs. 65 se corre vista a la importadora, y a la despachante de aduanas (con fecha 15/08/08) notificada a la importadora, y a al despachante con fecha 21/08/2008 (ver a fs. 66/68). A fs. 69/70 se declara rebelde a la importadora y a la despachante. A fs. 75/79 obra el Dictamen N° 76/2012 (de fecha 20/03/2012). Finalmente, a fs. 80/86 obra se emite la Resolución Nº 088/12 (AD MEND) de fecha 09/04/2012, aquí apelada (notificada con fecha 12/06/2012 a la firma ARUN S.A – a fs. 87, y a la despachante 11/06/2012- v. a fs.95).

V. Que a fs. 42 se abrió la causa a prueba, habiéndose producido la que obra a agregada a fs. 45/53.A fs. 86 se declara a la recurrente rebelde. A fs. 99 se elevan los autos a la Sala "G", y a fs.100 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

VI. Que corresponde analizar si se ajusta a derecho la Resolución Fallo N° 88/2012 (AD MEND), que condenó a la empresa importadora y a la despachante de aduana al pago de una multa e intimó a la firma al pago de tributos, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c), del Código Aduanero, en relación con la destinación 07 038 ZFE1000880 M.

Que el Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El art. 954 del C.A., reprime

y sanciona; al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: "…a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia".

Que el art. 954 del CA "da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante (salvo los supuestos previstos en la propia ley) o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Sup., 12/5/1992, "Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

VII. Previamente**,** corresponde señalar, que la Ley Nº 24.331 regula el tratamiento fiscal y aduanero de una destinación de egreso de zona franca, disponiendo en su artículo 28º que; "…las mercaderías que se extraigan de la zona franca y tengan destino al territorio aduanero general, serán consideradas como una importación…". Tal solución coincide con lo establecido en el artículo 593 del Código Aduanero.

En nuestro derecho, las áreas francas son ámbitos que no forman parte del territorio aduanero ni general ni especial, sino que son definidas por el artículo 590 del Código Aduanero como; aquel ámbito en el que la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero, y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos (salvo las tasas retributivas de servicios), ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.

Sin perjuicio de ello, cuando la mercadería es introducida al territorio aduanero (general o especial) desde dicha Zona Franca, debe considerarse como si se tratara de una importación. Por ello, resulta aplicable al caso el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994, del que nuestro país es parte, conforme lo establece la ley 24.425 (B.O. 05/01/95), referido a la valoración en aduana de las mercaderías importadas.

VIII. 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.

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.

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.

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).

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".

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 conforme surge del despacho original (obrante a fs. 3 de las act. adm), la empresa Arun S.A. documentó la siguiente mercadería:

FECHA	EGRESO ZF PARA CONSUMO EN EL TERRITORIO	P.A.	UNID	DETALLE PRODUCTO	ITEM	FOB	UNIT/FOB
30/07/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.310 D	20	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugass BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS. MODELO GP80	1.1	2400	65
30/07/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.310 D	20	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugass BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS.MODELO GP50	1.2	2400	55
30/07/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.400F	25	Con motor de accionamiento de potencia superior a 10 HP pero inferior o igual a 25 HP. Las demás. Las demás bombas centrífugass BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS. AA (UNITED POWER)= MARCA AB (GP100)=MODELO CA00= NINGUNO	2	2375	95
30/07/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8502.20.11.900I	45	Las demás de potencia inferior o igual a 210 kva de corriente alterna- Grupos electrógenos con motor de embolo (pistón) de encendido por chispa (motor de explosión) GRUPOS ELECTROGENOS Y CONVERTIDORES ROTATIVOS ELECTRICOS. AA (UNITED POWER)= MARCA AB (GG6200)=MODELO CA, SA00= NINGUNO,SB00= NINGUNO, NA00= NINGUNO NB00= NINGUNO, NB00= NINGUNO.	3	7650	170

Cabe señalar que el valor declarado en la destinación 07 038 ZFE1 000880 M resulta coincidente con el consignado en la factura comercial y con la documentación complementaria.

Sin embargo, conforme surge del Acta Nº 09/07 de la Sección Z, División Aduana de Mendoza, se detectó tras la solicitud de la liberación la mercadería vinculada a la destinación 07 038 ZFE1 000880 M, que se declaró en los ítems 0001, 0002 y 0003 como marca “UNITED POWER” , sin embargo, surgía de la mercadería que la marca era “SUMO”, asimismo, el ítem 0002 se declaró la P.A. 8413.70.90.4000F cuando correspondería era la P.A 8413.70.90.390B, y en el ítem 0003 se declaró como sufijo fijo de valor “NA00=Ninguno” cuando correspondería “NA01=de potencia inferior o igual a 10 KVA”, opinando que constituirían dichos errores una posible infracción al art. 954 del C.A. (v. a fs. 2 de las act. adm).

Que la recurrente señala en su presentación de fs. 4 que: “… Relacionado con la marca de la mercadería: la misma ostenta la marca declarada y numeración de la misma en una chapa identificatoria de imposible removido…”, asimismo, destaca que la mercadería cuenta con un calco adhesivo que versa SUMO que puede ser removido, y que dicho adhesivo seria la marca con la cual comercializaría la mercadería, dado que dicha marca pertenece a la firma. Señala que tal situación no produciría perjuicio fiscal ya que la marca le pertenece a la firma, y adjunta copia del título de registro de marca y Logo a fs. 10/11 de las act.adm.

Respecto de la PA señala que la posición correcta es la declarada toda vez que el motor de accionamiento es superior a 10 HP y adjunta ficha técnica a fs. 12 de la cual surge que la potencia es de 9 kw, equivalente a 12 HP.

En relación con el error identificado en el ítem 3, señala que es perfectamente salvable en los términos de la Res. Gral. AFIP 2131/06, y no modifica la posición SIM, ni tratamiento arancelario, ni perjuicio fiscal.

Asimismo, mediante la Nota Nº 071/2007 (Z) (obrante a fs. 31 de las act.adm.), se informa que: "…la mercadería no tiene ninguna chapa con la marca UNITED POWER, y que si tiene una placa con la inscripción SUMO, b) (…) el motor de la mercadería documentada como ítem 0002 tiene la inscripción 9 HP y no 9KW (por eso nuestra clasificación por la P.A 8413.70.90.390B). De eso resultaría que los valores de la tabla aportada por el interesado y agregada a fs. 12, o no son ciertas o no coinciden con los indicados en los correspondientes motores…".

A fs. 33/39 la recurrente acompaña documentación relativa a demostrar la correspondencia de la marca UNITED POWER con la del fabricante de dicha mercadería.

Mediante, la Nota 77/2007, se informa que: "…a la presentación de las declaraciones de ingreso a zona franca el SIM informa al presentador **"Operador de Alto Riesgo Aduanero por posible maniobra de Subfacturación…",** y realizado el análisis de valor sobre la destinación en cuestión, en base al antecedente 06 001 IC04 133562 N surge que las bombas documentadas ítems 1 y 2 estarían sub-facturadas, y procediéndose a realizar el ajuste. Tal como se detalla a continuación. (v. a fs. 49/50 de las act.adm).

TRIBUTOS	DECLARADO	VERIFICADO	DIFERENCIA	MULTA
V.A	4.775,00	6.200,00	1.425,00	4.443,15
D.A	0%		0,00	
D.I	14%		199,50	
T.E	0,5%		7,13	
BASE IVA	1.631,63			
IVA	21%		342,64	
IVA ADIC	10%		163,16	
IIGG	3%		48,49	
TOTAL			760,92	
TC 3,11			2.372,54	

Finalmente, a fs. 52 se resuelve instruir sumario por la infracción al art. 954 inc. a) y c) del C.A. , "…en razón a la inexactitud y diferencias de valor detectadas e informadas a fs. 49/50, en principio, susceptibles de producir un perjuicio real al incidir sobre la base imponible para la aplicación de los tributos como consecuencia del mayor valor de la mercadería y un ingreso de importes pagados o por pagar distinto del que efectivamente corresponda, respectivamente, destacando que respecto al hecho originariamente denunciado (fs.2) no se determino ni informo perjuicio fiscal alguno."

En virtud de lo reseñado, en el caso, el rechazo del valor de transacción no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1°, párrafo primero del Acuerdo, ni a que de la investigación de valor surgiera la existencia de alguno de los elementos enunciados en el artículo 8° de la norma, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar, sino que se fundó exclusivamente en que el precio resulta inferior a un antecedente que posee el servicio aduanero, agregándose en la resolución aduanera que el precio declarado por la empresa se encuentra disminuido frente al valor de transacción de los precios corrientes de mercado para productos similares.

Por ende, corresponde determinar si el antecedente considerado por la aduana resulta suficiente para determinar la falta de veracidad o exactitud de la declaración presentada como para desestimar el valor declarado.

Con respecto a ello, resulta reprochable al servicio aduanero el hecho de que no haya mencionado a lo largo de la actuación administrativa en qué método de valoración fundó el ajuste, resultando recién en el Dictamen Nº 76/2012, y luego en la resolución apelada, que técnicamente el método utilizado fue el previsto en el artículo 3° del Acuerdo, es

decir, el método de valoración por comparación con mercadería similares.

A efectos de fundamentar la recomposición de valor, el servicio aduanero en la Nota Nº 77/2007 afirma que la mercadería tiene como antecedente de valor la destinación 06 001 IC04 133562 N, sin embargo, de la compulsa de las actuaciones administrativas se constata que la carpeta del referido antecedente no fue adjuntada en dicha actuación, y que no se ha agregado ninguna documentación tendiente a probar que el valor declarado no concuerda con los usuales de la rama del comercio o industria que se trata. Asimismo, el servicio aduanero, al citar el antecedente, tampoco especifica la fecha de oficialización, la posición arancelaria, la unidad de medida, la cantidad de unidades. Es decir, el servicio aduanero simplemente enuncia el antecedente sin dar ningún tipo de detalle.

Como medida de mejor proveer (a fs. 42) se ordenó a la DGA que acompañe a este Tribunal original o copia certificada de la destinación Nº 06 001 IC04 133562 N, utilizada como antecedente para desechar el valor declarado, el cual obra a fs. 51de autos.

FECHA	DESTINACION	P.A.	UNID	DETALLE PRODUCTO	ITEM	FOB	UNIT/FOB	VENDEDOR	ORIGEN	IMPORTADOR
21/9/2006	06001 IC04 133562 N	8413.70.90.310D	80	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugas s BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS.MODELO GP50	1.1	5440	68	UNITED POWER EQUIPEMENT CO	CHINA	MULTIREP S.A
21/9/2006	06001 IC04 133562 N	8413.70.90.310D	20	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugas s BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS. MODELO GP80	1.2	1440	72	UNITED POWER EQUIPEMENT CO	CHINA	MULTIREP S.A
30/7/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.310 D	20	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugas s BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS. MODELO GP80	1.1	2400	65	SUMO CHILE LTDA	CHILE	ARUN SA
30/7/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.310 D	20	Con motor de accionamiento de potencia superior a 5 kW (6,66 HP) pero inferior o igual a 5,625 kW (7,5 HP). Con motor de accionamiento de potencia superior a 3,75 kW (5 HP) pero inferior o igual a 7,5 kW (10 HP). Las demás. Las demás bombas centrífugas s BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS.MODELO GP50	1.2	2400	55	SUMO CHILE LTDA	CHILE	ARUN SA
30/7/2007	07 038 ZFE1 000880 M	8413.70.90.400F	25	Con motor de accionamiento de potencia superior a 10 HP pero inferior o igual a 25 HP. Las demás. Las demás bombas centrífugas s BOMBAS PARA LIQUIDOS, INCLUSO CON DISPOSITIVO MEDIDOR INCORPORADO; ELEVADORES DE LIQUIDOS. AA (UNITED POWER)= MARCA AB (GP100)=MODELO CA00= NINGUNO	2	2375	95	SUMO CHILE LTDA	CHILE	ARUN SA

Que, al respecto cabe señalar que el valor declarado en la destinación 07 038 ZFE1 000880 M resulta coincidente con el consignado en la factura comercial correspondiente (v. sobre del despacho a fs. 3 de las act. adm.).

Que del análisis realizado, surge claramente, que a los fines de practicar el ajuste de valor el servicio aduanero comparó el valor de transacción declarado por la firma Arun S.A, con el valor declarado en el despacho utilizado como antecedente, si bien la mercadería resultaría ser similar a la importada por la recurrente, la fecha de registro de la misma es del año 2006, y las cantidades importadas son distintas. Con respecto al origen de la mercadería, si bien, la mercadería ajustada procede de Chile, y el fabricante

sería el mismo UNITED POWER EQUIPEMENT CO. Ltd., conforme las constancias aportadas por la actora, obrantes a fs. 33/39 de las act. adm.

Cabe aclarar, que la comparación de la Aduana fue efectuada contrastando un sólo antecedente, no resultando ser representativo del precio de mercado de la mercadería, ni resultando ser suficiente para considerar fundado el ajuste de valor.

Que lo hasta aquí expuesto, permite concluir que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como caprichoso e incierto.

Al respecto se ha considerado que "… mencionar un solo antecedente no es suficiente para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Que, asimismo, no escapa a la vista del suscripto que no obran en sede aduanera ni en autos copia del antecedente invocado por el servicio aduanero, lo que impide analizar si son referentes idóneos para su comparación. No puede saberse si se trata de la misma mercadería, mismo nivel comercial ni del mismo país de origen o procedencia. Que dicha duda inicial respecto de la veracidad de los valores declarados por el importador debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acredite que los utilizados no resultan arbitrarios, lo que no ocurre en autos. Que las circunstancias expuestas permiten concluir que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto. Que, ello es así, por cuanto no puede desconocerse, a la luz del actual régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la aduana de desestimar directamente el precio de transacción, sin motivar su decisión, ni recabar más que un solo antecedente para cuestionar el valor de cada ítem, los cuales ni siquiera fueron acompañados por el servicio aduanero. …". El subrayado me pertenece, ("Compañía de Seguros la Mercantil Andina S.A. s/ recurso de apelación" Causa Nº: 37.350-A Sent. 02/09/2021, Sala F, Voto del Dr. Licht en oportunidad de subrogar la Vocalía 18). Y en igual sentido la Sala E de este Tribunal se expidió en los siguientes términos, los cuales también comparto: "… dado que la Aduana ha tenido en cuenta a los fines del ajuste en cuestión una sola operación que no resulta suficiente a la luz del Acuerdo de Valoración del GATT para desestimar el valor declarado por la recurrente, cabe señalar que el cargo formulado no se encuentra debidamente fundado. Ello así dado que solo ha mencionado un solo antecedente de valor para desestimar el valor declarado por la recurrente, que conforme lo probado por la recurrente, es el valor de transacción de la importación. …". ("A-Pyan Textil SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", Causa Nº 30.110-A, Sent. 17/10/2019, Sala E).

Que las circunstancias antes expuestas, llevan a concluir que los valores atribuidos por el servicio aduanero para la destinación de autos resultan arbitrarios y fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT).

Por cuanto, no puede desconocerse a la luz del régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la Aduana de desestimar el precio de transacción sin fundamentar dicho apartamiento, debiendo acompañar a tal fin los antecedentes que justifiquen tal decisión. Resulta evidente que el proceder de la Aduana se expone como abiertamente incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema equitativo de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

X. Que, en síntesis, no puede considerarse ajustada a derecho la imputación efectuada a la empresa Arun S.A. y la despachante de aduana Silvia N. Cannata en los términos del art. 954 del C.A., en tanto que, tal como se desprende de lo hasta aquí analizado, no existen elementos en la causa que permitan considerar en forma fehaciente que en la presente existió "...una declaración ante el servicio aduanero que difiera con lo que resultare de la comprobación..." .

En virtud de lo expuesto, no resultando ajustada a derecho la recomposición de valor realizada, no procede el reclamo efectuado por el servicio aduanero a la empresa Arun S.A. en concepto de tributos.

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

Que por ello, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución Fallo N° 88/2012 (AD MEND), dictada en la actuación administrativa 12453-32-2007 (SA 38-118-2007), en cuanto ha sido materia de agravio.

2. Costas al fisco.

El Dr. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, y previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos detallados en los considerandos I a VI del voto del Dr. Horacio Joaquín Segura.

II. En las condiciones indicadas, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe determinar si los actos imputados a la actora y al despachante de aduana pueden ser considerados como una clara manifestación de declaración inexacta y, por tanto, ser objeto de la sanción correspondiente de acuerdo con lo estipulado en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del C.A.

III. Primeramente, debo advertir que no suscribo que en los casos en que el valor de transacción declarado en la destinación coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. A mi entender esa es la inteligencia acorde al bien jurídico tutelado por la norma en la declaración aduanera, el cual es su veracidad y exactitud, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de la mercadería (cfr. doc. Fallos 315:929 y 315:942), y en donde reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614). Así las cosas, suponer que a los fines del art. 954, en la importación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el antes pactado entre el importador y el vendedor refleja una interpretación limitada que no sólo no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador de atender a la función primordial del organismo aduanero que consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” y en donde “el inc. c, ap. 1° del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guardan coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado” (Fallos: 322:355), sino que desatiende el sentido del régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera en el marco de lo dispuesto en el artículo 9 del decreto 618/97. Téngase presente que en el apartado 2 inciso d) de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no condice con el recto sentido de la normativa que se considere a la subfacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato.

IV. En este entendimiento, corresponde entonces analizarse si, de lo actuado en la etapa administrativa y en esta instancia, surgen evidencias de subfacturación. Para ello, resulta imprescindible, primeramente, dilucidar acerca de la procedencia del ajuste de valor realizado con relación a la mercadería documentada en la Destinación N° 07038 ZFE1 000880M (F. Oficialización: 20/06/07), gestionado en la Actuación SIGEA N°12453-32-2007.

V. Llegado a este punto, 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”.

VI. 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.

VII. 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*".

VIII. Ahora es oportuno hacer notar que, según surge 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.

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

La fundamentación del desplazamiento de prueba antes indicada puede hallarse en palabras de López Mesa, quien sostiene que "*La doctrina de las cargas probatorias*

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

Esto es, en concordancia con los antecedentes que dan origen a la Decisión, a través de ella la OMC reconoce las dificultades que surgen a la hora de fundamentar el apartamiento del método de "valor de transacción" del art. 1° del Acuerdo, especialmente en países en desarrollo como la República Argentina, por lo que en caso de dudas de la administración aduanera acerca de la veracidad y exactitud de dicho valor –la que debe estar lo suficientemente explicitada como para que la contraparte pueda ejercer su derecho de defensa–, habilita la inversión de la carga de la prueba recayendo en el importador la obligación de demostrar dicha exactitud, a efectos de que pueda utilizarse tal método de valuación.

IX. Llegados a este punto, corresponde referirse a la Resolución Fallo n°88/2012 (AD MEND) impugnada en autos, a través de la cual el servicio aduanero condena a la firma ARUN S.A. y a la despachante de aduana BRUNO SILVIA NORMA DE CANNATA, al pago de una multa de una (1) vez el valor de la diferencia de valor determinada que asciende a la suma de $ 4.443,15, por resultar responsable de la infracción prevista y reprimida por el Art. 954 inc. a) y c) del Código Aduanero, conforme las previsiones del art. 954 ap.2° y art. 1112 del citado texto legal. Además, se intima a la firma importadora a la cancelación del monto de los tributos que gravan la importación a consumo de la mercadería en infracción, que asciende a la suma de $ 2.372,54, bajo apercibimiento de lo dispuesto en el art. 1122 ss y cc del C.A.

Funda el fisco tal decisorio en el rechazo de valor de transacción contemplado como criterio principal y contenido en el art. 1° del "Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994", no debido a "...la existencia de alguno de los impedimentos que menciona el art. 1, como así tampoco de los elementos enunciados en el art. 8° (ajuste de precio) sino que …en que aquél resulta inferior a los precios corrientes de mercado para productos similares, rechazando en consecuencia el precio que surge de la facturas relativas a las operaciones de importación en trato".

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 la *Nota n° 077/2007 (Z)* del 21/08/2007, emitido por el Jefe de la Sección 2 la Aduana de Mendoza y sobre el cual se funda el decisorio impugnado, (fs. 49/50 AA) se explica que "Atento toda la documentación aportada por el interesado apunta a demostrar que esta mercadería, rotulada como marca SUMO, es realidad marca UNITED POWER, se informa que a la presentación de las declaraciones de ingreso a la Zona Franca el SIM informa al presentador 'Operador de Alto Riesgo Aduanero por posible maniobra de Subfacturación'.

Realizando el análisis de Valor sobre la destinación en cuestión surge la siguiente novedad que las bombas (documentadas en la destinación mencionada en los ítems 0001 y 0002) estarían subfacturadas, siendo el antecedente de valor utilizado el declarado en la **destinación 06 001 lC04 133562 N**, que especifica

Ítem (Bomba modelo)	Declarado	**Verificado**	Unidades	Difer. Total
ítem 0001 - Subítem 0001 (GP50)	55,00	68,00	20	260,00
ítem 0001 - Subítem 0002 (GP80)	65,00	72,00	20	140,00
ítem 0002 (GP100)	95,00	136,00	25	1.025,00
TOTAL:				1.425,00

Atento al margen de subfacturación detectado en el ítem 0002 (del orden del 45%)…"

Obsérvese aquí, que amén del número de destinación "de referencia", no se compaña detalle alguno que permita un mínimo cotejo de la condición de mercadería "similar".

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

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

XI. Dicho esto, y retomando el hilo de razonamiento del Considerando IV entiendo que no puede afirmarse la existencia de evidencias de subfacturación puesto 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. Agregando a lo anterior, y respecto del procedimiento seguido por el servicio aduanero para la valoración de la mercadería involucrada, debo señalar que lo finalmente resuelto por el organismo aduanero en el presente caso desconoce las implicancias del principio de legalidad tributaria, debido a que el sistema de determinación de impuestos aduaneros no le confiere el poder de decidir discrecionalmente sobre la reconstrucción de la materia imponible. En efecto, en *sub examine* se dejó sin efecto el precio unitario declarado por el responsable so pretexto de un procedimiento aplicable que no tiene entidad inequívoca para considerar que la operación declarada no se ajusta a la verdad material. Al respecto es menester recordar que la facultad atribuida al ente recaudador para impugnar el valor imponible declarado resulta condicionado a la prueba de la ausencia de idoneidad del precio declarado (cfr. art. 748, inc. a), del CA). No debe perderse de vista que, si bien el fisco tiene la prerrogativa de determinar autoritativamente la medida de la obligación tributaria, ejercitando una atribución materialmente jurisdiccional, lo cierto es que, en la específica materia tributaria, esa potestad debe ejercitarse a la luz del principio rector de igualdad entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Desde ese umbral, lo cierto es que el sistema de recaudación de impuestos confía en que las determinaciones de los responsables se ajustarán a los mandatos impositivos y esa certidumbre solamente podría ser resquebrajada cuando fehacientemente se advierta que el obligado abusó de su posición al hacer una declaración falaz.

En consecuencia, las facultades de autotutela del crédito fiscal que asiste al ente recaudador no lo pueden llevar a posicionarse por encima del responsable e imponer sus criterios por sobre los del obligado, más aun teniendo en consideración que este es el que tiene relación estrecha con la verdad de cómo sucedieron las cosas. En definitiva, lo que se describe tiene relación con el inveterado principio de buena fe, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que va a orientar las relaciones entre los particulares y la administración. Si todas las relaciones jurídicas pudieran ser cuestionadas al solo arbitrio de la autoridad administrativa, difícilmente podría desarrollarse negocio jurídico alguno, pues las partes deberían presumir la inestabilidad del tránsito jurídico y verse obligadas a precaver situaciones inesperadas. El desarrollo demanda que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y previsibilidad, en lugar de dirigirse por impulsos caprichosos, arbitrarios e intempestivos.

XIII. 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.

A la luz de los principios y normas hasta aquí expuestas, se colige que el acto administrativo impugnado adolece de causa suficiente, toda vez que para descartar el valor

declarado debería haberse agregado a las actuaciones administrativas, como mínimo, los antecedentes utilizados por la aduana para apartarse de dicho valor.

Debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartar dicho método, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente. Que, sobre el tema, ha dispuesto la CSJN en un fallo relativo al valor de la mercadería en materia de exportación que "[…] si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos: 315:1361)". Seguidamente, agrega que, "¨[a]l respecto, esta Corte tiene dicho que la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad - constituida por la legalidad y la razonabilidad - con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias" (Fallos: 331:735 y sus citas; y causa M. 53 XLIV. Micheli, Julieta Ethel c/EN – M° Justicia y DD.HH. - Resol. 313/00 - s/ empleo público, Fallos: 332:2741; ver 1° y 2° párrafo del considerando 7° del fallo de la CSJN, recaído en fecha 1/10/2013, en autos YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA).

Las circunstancias indicadas permiten concluir que no existen en el presente caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto. En consecuencia, la aduana debió haber realizado una investigación más profunda.

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.

XIV. En síntesis, debo coincidir con la parte actora respecto de que el acto administrativo impugnado no se ajusta a derecho por carecer de causa y motivación.

Por ello, VOTO por:

1.Revocar la Resolución fallo N.° 88/2012 (AD MEND) dictada en la Actuación SIGEA 12453-32-2007

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:**

1. Revocar la Resolución Fallo N° 88/2012 (AD MEND), dictada en la actuación administrativa 12453-32-2007 (SA 38-118-2007), en cuanto ha sido materia de agravio.

2. Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese (a la firma ARUN S.A. mediante la publicación de edictos en el Boletín Oficial, en los términos del art. 145 del CPCCN y ss.) 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: 2023.02.28 20:00:40 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: 2023.02.28 20:14:38 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: 2023.02.28 21:58:01 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: 2023.02.28 21:58:32 -03:00