Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-98881421-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

Referencia: Expte. N° 37.042-A BERTOLINO CHAMORRO BETIANA (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados **“BERTOLINO CHAMORRO BETIANA c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N°37.042-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se presenta a consideración, el servicio aduanero rechazó la impugnación deducida por la Sra. Betiana Bertolino Chamorro, intimándola al pago de USD 11.878,29 en concepto de tributos y $13.714,32 en concepto de Impuesto a las Ganancias. Ello, teniendo en cuenta que la mentada no habría cumplido con la totalidad de los requisitos establecidos por la Resolución AFIP 3109/2011, al haber ingresado un automotor cuyo monto superaba el máximo establecido por dicha norma a los fines de su ingreso sin el respectivo pago de tributos (USD 15.000). Sobre tal imputación, la firma se presenta ante este Tribunal y explica que el valor declarado sobre dicha mercadería, basado en una tasación oficial de la automotriz pertinente e intervención consular, no fue cuestionado por el servicio aduanero. Arguye que el análisis que debe efectuar el servicio aduanero para determinar el valor de la mercadería debe regirse en orden al acuerdo del GATT, debiendo respetarse el valor declarado y probado. Sostiene que el valor declarado por el servicio aduanero carece de sustento legal certero, al basarse solamente en la consulta de páginas web ante la falta de antecedentes respecto de este tipo de operaciones. Explica que el valor de la mercadería, el momento en que se efectuó la tasación y las referencias con las cuales el servicio aduanero efectúa la comparativa resultan ser aspectos fundamentales que no fueron tomados en cuenta por este último momento de realizar el ajuste. Impugna la liquidación contenida en la resolución por considerar que el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda nacional de curso legal debe ser aquél vigente a la fecha de oficialización del despacho de importación y/o registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo. Se agravia por entender que no corresponde el pago de IVA e Impuesto a las Ganancias. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el fallo aduanero.

II.- Por su parte, el representante del organismo fiscal menciona que en el caso concreto la mercadería importada no cumplió con las previsiones de la Resolución General N°3109/2011, teniendo en cuenta que el monto superaba el límite máximo de USD 15.000 establecido por la misma (USD 17.817,88). Señala que dicha resolución se constituye como una excepción a una prohibición, por que su interpretación debe ser restrictiva en resguardo de los valores que se pretenden proteger con la implementación de la misma. Explica que la recomposición de valor propuesta fue ratificada por el Sr. Jefe de la División Automotores y Partes del Dpto. de Gestión de Fiscalización de Importación. Con respecto al pago de IVA e Impuesto a las Ganancias, indica que la AFIP posee entre sus funciones y facultades fundamentales la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos que gravan la importación. Aclara que, a la luz del art. 20 de la ley 23.905, los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones, se determinarán en dólares estadounidenses. Declara que los cargos en el momento de la formulación han sido expresados en dólares estadounidenses teniendo en cuenta que las operaciones de comercio exterior se realizan sobre la base de la moneda norteamericana y es de uso internacional manifestar los precios FOB en USD, como así también son facturados en dicha moneda el seguro y el flete, que forman el valor en aduana y que conforman la base imponible de los derechos y demás tributos aplicables. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- La cuestión que se trae a conocimiento de este Tribunal se basa en establecer si se ajusta a derecho el ajuste de valor realizado por el servicio aduanero, tomando en consideración las previsiones del Acuerdo GATT.

IV.- Así las cosas, corresponde mencionar en primer lugar a la norma a la que hace referencia la actora a los fines de encuadrar el régimen tributario que considera aplicable a la mercadería en trato.

En este sentido, la Resolución General N°3109/2011 establece los requisitos y procedimientos aplicables a la importación de bienes pertenecientes a los extranjeros que obtengan su residencia permanente en la República Argentina y a los argentinos que retornan al país luego de haber residido más de DOS (2) años en el exterior. En lo que aquí interesa, el art. 3 de la mentada norma menciona que están exentos del pago de derechos de importación, impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes los bienes indicados en el punto 1.2 del art. 2, esto es, UN (1) automóvil por persona con DIECIOCHO (18) años cumplidos o emancipada, usado y registrado a nombre del interesado. Ahora bien, se aclara que dicha exención será aplicable siempre que el valor en aduana del bien mencionado sea inferior o igual a QUINCE MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (USD 15.000) o su equivalente en otra moneda. El artículo continúa diciendo que, cuando su valor sea superior al citado importe, se deberá tramitar la importación del bien en el marco de la Resolución N°5107/1980 y la totalidad de su valor quedará sujeto al pago de los tributos que gravan la importación para consumo.

De lo mencionado, observo que la actora declara el valor de la mercadería a fs. 10 de las Actuaciones Administrativas (“AA”), esto es, mediante la Declaración Jurada de fecha 3 de diciembre, donde se establece un precio de mercado de 7.500 euros. El resto de los documentos se refieren al permiso de circulación emitido por el Ministerio del Interior del Reino de España (fs. 5 de las AA), tarjeta de inspección técnica de vehículos emitida por la Generalidad de Cataluña (fs. 7 de las AA) y solicitud de baja de vehículo tramitada ante la Jefatura de Tráfico de Barcelona (fs. 8 de las AA).

V.- Por su parte, el servicio aduanero descarta el valor declarado por la actora en su declaración jurada y, valiéndose de consultas efectuadas a distintas páginas web de venta de automóviles, establece un valor en aduana de USD 17.817,88. Corresponde aclarar que la aduana utiliza como base de valor el primero de los resultados arrojados por la página web, esto es, 11.000 euros. En el mismo sentido, establece que el valor del flete es de 2.000 euros, mientras que el valor del seguro asciende a 115 euros.

VI.- En ese estado de cosas, resulta pertinente recordar el marco normativo involucrado. Así, mediante la ley N°24.425 del 23/12/1994, se aprueba el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales, el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994. Este último incorpora, además, la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado". Con relación al Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994, la valoración de las mercaderías en las operaciones de importación se determina a partir de las normas en él contenidas, las que instruyen aplicar, primeramente, a efectos de la determinación del valor en aduana, el "valor de transacción" definido como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8, siempre que concurran ciertas circunstancias que se enuncian taxativamente en el mencionado art. 1°. Si el valor de transacción se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia del valor normal que pudiera corresponder a la mercadería. Si no se adecúa, esto es, si la mercadería no pudiera valorarse conforme al valor de transacción, los arts. 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 art. 1°, los que deberán aplicarse recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo.

VII.- En el caso de marras, la Aduana aplica el método establecido en el art. 3.1.a): "Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el **valor de transacción de mercancías 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" (el resaltado me pertenece).

Continuando con el análisis normativo, el punto 3 de dicho artículo menciona: "Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el **valor de transacción más bajo**" (el resaltado me pertenece).

En tal entendimiento del asunto, queda claro que debe estarse al valor más bajo, según lo preceptuado por el punto 3 del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, el cual no contempla que se efectúen promedios de precios, sino que prevé que, si al aplicar ese artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas o similares, respectivamente, se deberá utilizar el valor de transacción más bajo para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas.

A mayor abundamiento, la norma en comentario tiene que ver con la prevención que todo el Acuerdo

guarda con respecto a la posible utilización de los “valores arbitrarios o ficticios”, que prohíbe su Introducción General. El empleo del más alto de todos los valores de transacción disponibles de mercancías idénticas o similares podría conllevar una valoración arbitraria. En este sentido, el art. 7°, inc. b), prohíbe la existencia de un sistema de valoración que “…prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de los valores posibles”[1].

De los mismos fundamentos normativos mencionados, resulta que el valor de transacción que debió utilizar el servicio aduanero como base del valor era aquél mas bajo, teniendo en cuenta que se trataba de mercaderías similares. Contrario a ello, se utilizó como base de valoración el vehículo “2001 Bmw X5” con 132.500 kilómetros (11.550 euros), cuando debió utilizarse el “2001 Bmw X5 d” con 180.000 kilómetros (7.999 euros).

VIII.- Por todo lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución N°191/16, dictada por el Sr. Administrador de la División Aduana La Plata en las Actuaciones N°12593-258-2013.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Revocar la Resolución N°191/16, dictada por el Sr. Administrador de la División Aduana La Plata en las Actuaciones N°12593-258-2013.

2) Costas a la vencida.

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

1. "Valor en Aduana, Código universal de la O.M.C." (Tercera edición) por Daniel Zolezzi, publicado por Ed. Thomson Reuters/La Ley (p. 522).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.08.23 16:33:28 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: 2023.08.23 22:44:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.08.24 14:35:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 14:35:29 -03:00