República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-27027726-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. N° 36.684-A GRUPO PEÑAFLOR S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura (la Dra. Claudia B. Sarquis se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados: **“GRUPO PEÑAFLOR S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 36.684-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 1/36 el Grupo Peñaflor S.A. ha presentado un recurso de apelación contra la Resolución/Fallo N° 770/2015 del 14/12/2015 emitida por el Jefe del Departamento Aduana de Mendoza (AD MEND) en las Actuaciones Nº 12438-605-2011. El motivo del recurso es que la resolución administrativa confirmó el cargo (VIRGMENZA) Nº 1042/2012. Este cargo es una liquidación suplementaria que resultó de un ajuste de valor realizado utilizando antecedentes informáticos como base.

II.- Los agravios del recurrente, en ajustada síntesis, están centrados en manifestar la improcedencia del cargo que se realizó sobre la mercadería documentada mediante el despacho de importación 10038ZFE1001317C registrado el día 5/11/2010 (Importación y/o Destinación). Después de citar algunos párrafos clave de la investigación de valor que considera esenciales, resaltó que el servicio aduanero incurrió en contradicciones en relación al método utilizado para valorar la mercancía en cuestión, dentro del marco del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT (Acuerdo de Valor). Enfatizó que estas contradicciones le impidieron determinar si los antecedentes que la Aduana tomó en cuenta eran mercancías idénticas o similares a las que estaban siendo objeto de estudio en la valoración. Señaló que no quedó claro por qué la decisión se aparta del método establecido en el artículo 1º del Acuerdo de Valor. También indicó que el servicio aduanero no identificó ni incluyó los antecedentes que utilizó para descartar el valor de transacción, y tampoco cuestionó la veracidad o exactitud del valor declarado en la Importación. Al mismo tiempo, argumentó que proporcionó al servicio aduanero toda la documentación que, en su opinión, respaldaba la validez del valor impugnado y que durante este proceso, explicó los hechos previos a la operación que estaba siendo analizada. Por último, cuestionó la cuantía del cargo y solicitó en subsidio su reliquidación entendiendo que los rubros adicional de IVA y percepción de

impuesto a las ganancias no debieron ser intimados por el servicio aduanero. Ofreció prueba, planteó el Caso Federal y solicitó que se haga lugar a la apelación, dejándose sin efecto la Resolución con costas.

III.- Por su parte, la representación fiscal, a fs. 58/64, contestó el traslado del recurso interpuesto por la actora y defendió la justicia del acto administrativo recurrido. Luego de hacer una negativa genérica señaló que no le asiste razón a la importadora en cuanto a los planteos formulados quien, a su criterio, solo reiteró ante esta instancia lo ya expuesto en instancia anterior. Indicó la que a su criterio es la normativa que debe regular el caso, reproduciendo normativa del Acuerdo de Valor, en especial los arts. 15 apartado 2 a) y b) y la Nota al art. 3º. Por ello mismo, insistió en que la actora no probó que correspondía aceptar el valor de transacción y concluyó que el ajuste fue perfectamente fundamentado. Para finalizar, ofreció como prueba el Expediente Administrativo, hizo reserva del Caso Federal y solicitó la confirmación de la Resolución con expresa imposición de costas a la actora.

IV.- A fs. 82 se declara la causa como de puro derecho y se elevan las actuaciones a la Sala “G”, que los pasa a sentencia a fs. 94.

V.- Conforme surge de las Actuaciones Administrativas, la Destinación fue objeto de un estudio de valor que se sustanció durante los años 2011 y 2012 con plena intervención de la actora. En lo sustancial, el aludido estudio dio por resultado los siguientes actos: (i) la emisión de la Nota 092/12 de fecha 30/05/2012 en virtud de la cual el servicio aduanero notificó a la actora la desestimación del valor de transacción; (ii) la nota 096/12 (SE FVIM) de fecha 22/06/2012 (Nota) en virtud de la cual se explicó el estudio de valor realizado, se determinó el método utilizado para valorar la Destinación en sustitución del valor de transacción y se describió la normativa invocada a tales fines; y (iii) la emisión y notificación del cargo el cual fue debidamente impugnado por la actora.

En ese sentido, cabe consignar que, al momento de decidir la impugnación, el servicio aduanero mantuvo el ajuste de valor oportunamente realizado, ratificando el accionar de la Aduana que aplicó el método “valor de mercadería similar” del art. 3° del Acuerdo de Valor con base en la definición de mercadería similar que proporciona el art. 15 apartado 2 inciso b) del mismo; es decir, “… *aquellas que aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial*”.

Para así proceder, la aduana previamente descartó, sucesivamente, el método del “valor de transacción” (art. 1º del Acuerdo de Valor) y el “valor de mercadería idéntica” (art. 2º del Acuerdo de Valor).

VI.- En esta situación, es válido afirmar que el marco legal que se debe utilizar para resolver estas actuaciones está claramente definido por el Acuerdo de Valor, el cual también incorpora 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" (Decisión).

De acuerdo con la normativa mencionada, el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando se venden para su exportación al país de importación (según los artículos 1º, 8º y 15º del Acuerdo y sus notas interpretativas), se considera como el primer punto de

referencia para determinar el valor en aduana. Sin embargo, el Acuerdo de Valor también establece métodos secundarios que deben aplicarse en orden sucesivo, en principio, siguiendo la secuencia en la que se presentan (exceptuando la posibilidad de invertir el orden de aplicación en relación a los artículos 5º y 6º). Estos métodos secundarios se pueden emplear solamente cuando no se pueda calcular el valor en aduana utilizando el método establecido en el artículo 1º.

Claramente, este enfoque de valoración aduanera se alinea con dos principios constitucionales fundamentales:

1. **Autonomía de la voluntad:** Este principio establece que las partes involucradas en una transacción comercial tienen el derecho de establecer libremente los términos de su acuerdo. Al basar el valor en aduana en el valor de transacción real pagado o por pagar, se respeta la autonomía de la voluntad de las partes, ya que se toma en cuenta el valor acordado en lugar de imponer un valor arbitrario.
2. **Capacidad contributiva:** Este principio fiscal sostiene que los impuestos deben ser pagados de acuerdo con la capacidad económica de una persona o entidad. Al considerar la realidad económica de la transacción y asegurarse de que los aranceles se basen en un valor que refleje la verdadera capacidad contributiva del importador, se cumple con este principio.

En conjunto, estos principios respaldan un enfoque de valoración aduanera que es equitativo, que respeta la autonomía de las partes involucradas y que refleja la realidad económica de las transacciones comerciales internacionales.

Es importante destacar que la valoración en aduana se fundamenta en varios pilares, incluido el que se deriva del artículo 17 del Acuerdo. Este artículo enfatiza que las disposiciones del Acuerdo no deben interpretarse de manera que restrinjan o cuestionen el derecho de la Administración de Aduanas para verificar la veracidad o exactitud de toda la información, documento o declaración presentada para efectos de valoración en aduana. En otras palabras, se reconoce la importancia de garantizar la precisión y fiabilidad de la información proporcionada en los procesos de valoración aduanera.

VII.- Descripto en lo sustancial el marco normativo aplicable, corresponde referirse a los agravios de la actora. Así, el recurrente objeta la acción administrativa, percibiéndola como un daño a su derecho de defensa. Sostiene que el debido proceso correspondiente se vio comprometido, destacando que en las diversas notificaciones dirigidas hacia él en el marco de la investigación de valor, se indicó que se ajustarían los valores mediante la aplicación de métodos alternativos. Añade que era imperativo que la entidad fiscal llegase a una conclusión a través de la implementación del método en cascada. En consecuencia, expresa desconocer los fundamentos que condujeron al rechazo del valor de transacción declarado.

Sin embargo, resulta oportuno indicar que al momento en que la aquí actora impugnó el cargo, e interpuso la presente apelación, la Nota ya había sido emitida y, por ende, simple le resultaba constatar el contenido de esta y la clara alusión en ella contenida a que el valor de transacción declarado al momento de registrar el Despacho fue desestimado por la Aduana y en sustitución, la mercadería fue valorada a través del método del art. 3º del Acuerdo de Valor.

Es decir que a los fines de valorar la Destinación, la elección del método antes citado fue el resultado de

un procedimiento en el que la Importadora tuvo amplia y oportuna participación, contestando las intimaciones formuladas por el servicio aduanero, a pesar de que la información y/o documentación que aportó no llegó a conmover a este último en el sentido de tener por aprobado el valor de transacción declarado; en realidad el aporte de la actora brindó elementos en el sentido contrario, tal como señalaré en el considerando X.

Volviendo sobre lo anterior, y para concluir este punto, es necesario aclarar que los hipotéticos vicios en el procedimiento en los que incurrió la Aduana no impidieron a la importadora ejercer su derecho de defensa, por cuanto, pudo en esta instancia plantearlas a todas ellas y ofrecer las pruebas que hicieron a su derecho, por lo que este agravio de la actora debe ser desestimado.

VIII.- Asimismo, con el objetivo de revocar la resolución en apelación, la actora también indicó que, para desestimar el valor declarado, la Aduana debió haber impugnado la falta de veracidad y/o exactitud del valor declarado.

Es importante situar este agravio dentro del contexto normativo adecuado, lo que implica analizar si la autoridad fiscal siguió correctamente las disposiciones del Acuerdo de Valor en relación a la desestimación del "valor de transacción" y el orden de prelación establecido.

En este sentido, al examinar las actuaciones administrativas, es evidente que la investigación de valor realizada por el servicio aduanero mostró que el rechazo del valor de transacción, que es el método principal, no se debió a la existencia de ninguna de las circunstancias enumeradas en el primer párrafo del art. 1º del Acuerdo de Valor que puedan impedir su aplicación. Estas circunstancias incluyen: a) la inexistencia de restricciones para la cesión o uso de las mercancías por parte del comprador; b) la venta o el precio no dependen de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse; c) ninguna parte de los ingresos de una reventa, cesión o uso posterior de las mercancías por parte del comprador fluye directa o indirectamente hacia el vendedor; y d) la falta de relación o influencia entre el comprador y el vendedor, o si existe relación, no ha afectado el precio. Además, tampoco se observa que la investigación de valor revele la existencia de los elementos mencionados en el art. 8, que podrían justificar un ajuste en el precio realmente pagado o por pagar.

En consecuencia, está a la vista que el rechazo del valor registrado en la Destinación se basó exclusivamente en que este valor fue menor que el valor de transacción de mercancías similares.

Al respecto, debe advertirse que si bien la simple discrepancia entre un precio y los precios de mercado no es suficiente para rechazarlo bajo los términos del artículo 1º, no es menos cierto que aunque no se aplique directamente alguna de las cuatro causas explícitas del artículo 1° para apartarse del método de valor de transacción, es claro que el servicio aduanero no puede aceptar un precio de transacción notablemente bajo si hay motivos válidos para dudar de su veracidad o exactitud. Este espíritu se deriva del propio Acuerdo de Valor, que insiste en la aplicación del precio "realmente" pagado o por pagar en la valoración aduanera, es decir, el precio que realmente refleja la realidad de la operación en cuestión

Así las cosas planteadas, encuentro que podría rechazarse el precio por otros motivos, como ocurre en este expediente, (el servicio aduanero desestimó el valor declarado en el despacho tomando como antecedente el despacho citado a fs. 2 de las Actuaciones Administrativas), ya que no es necesario que la Aduana

determine la falta de veracidad o exactitud de las informaciones, documentos o declaraciones que se hayan presentado para legitimar la utilización de un método distinto al del art. 1º del Acuerdo de Valor, razón por la cual este agravio de la actora tampoco puede prosperar.

Al final del camino, no puede omitirse que en todo proceso de reconstrucción de hechos pasados, siempre existe la presencia de riesgos de error y es imposible erradicarlos por completo. Por tanto, el sistema jurídico está obligado a distribuir los riesgos de error entre las partes y determinar qué tipo de interés debe prevalecer cuando se decide en condiciones de incertidumbre. Los estándares de prueba, la presunción de inocencia, el beneficio de la duda y la carga de la prueba son normas destinadas a distribuir los riesgos de error entre las partes y equilibrar los intereses en conflicto.

En efecto, la evidencia no es un acto único y comprensible de una sola vez por sus fines, sino una síntesis entre diferentes tipos de intereses que convergen y se resuelven en las reglas probatorias. Es cierto que un estándar probatorio puede ser más o menos exigente, lo que se refleja en la medida en que se requiere una mayor o menor corroboración de la hipótesis fáctica para que los hechos se consideren probados y justifiquen la atribución institucional de la consecuencia jurídica correspondiente.

En ese sentido, está a la vista de todos que diferentes estándares probatorios rigen en distintos ámbitos, como el de la "prueba preponderante" en asuntos civiles, el de "más allá de toda duda razonable" en asuntos penales y el de "prueba clara y convincente" en otros casos no penales. La regulación del proceso de reconstrucción fáctica y la definición del estándar probatorio son formas de gestionar la operatividad de las normas jurídicas y definir una medida de lo que se gana y lo que se pierde con cada estándar probatorio, en términos de tolerancia al error y distribución de riesgos entre las partes en conflicto.

En esa inteligencia del asunto, la determinación de la verdad jurídica en la materia que nos concierne no requiere una declaración de falsedad de las operaciones comerciales documentadas por los responsables tributarios. Suponerlo implicaría encorsetar las facultades de verificación y determinación de las autoridades administrativas. El legislador censura la discrecionalidad administrativa para la determinación de la base de imposición, pero no demanda esfuerzos extraordinarios que las aduanas no están en condiciones de cumplimentar.

En efecto, la determinación de la verdad jurídica no necesariamente requiere la demostración de la falsedad de las operaciones comerciales documentadas. Esto podría ser en el contexto de una investigación de evasión fiscal o fraude, donde las autoridades fiscales están tratando de determinar si las operaciones comerciales son genuinas o no. Suponer lo contrario pondría una carga excesiva en las autoridades fiscales, limitando sus habilidades para verificar y determinar los hechos. De hecho, prestigiosa doctrina entiende, (Zolezzi, Daniel; "*Valor en Aduana*", La Ley, 2003, pág. 253) que "*Aceptar o no un valor cuya falsedad no se ha probado, dependerá de la ponderada apreciación de las circunstancias propias del caso. La primera referencia, -amén de la prueba aportada- provendrá de los datos con los que cuente la aduana en sus propios registros o de los que obtenga de otra fuente*".

En lugar de requerir una demostración absoluta de falsedad, es más realista permitir un cierto grado de interpretación y juicio por parte de las autoridades. Aunque la legislación fiscal limita la discrecionalidad administrativa en la determinación de la base imponible, resulta determinante el papel crucial que juegan

las autoridades fiscales en la recaudación de ingresos para el estado, y por esa razón es que se les debe permitir usar pruebas indirectas y su propio juicio para reconstruir los hechos. Así como dice Zolezzi en la obra antes citada, "*la razonabilidad del intérprete jugará un rol decisivo, puesto que ni el Acuerdo ni la Decisión 6.1 establecen criterios que permitan aceptar o rechazar valores*". Todo esto en su conjunto es un llamado a un equilibrio razonable entre los controles sobre las autoridades fiscales y aduaneras.

Por ello, es dable afirmar que a pesar de la imposibilidad de desestimar directamente el precio de transacción sobre la base de antecedentes no implica que deba aceptarse sin más, como base de valoración al precio facturado y/o declarado valor de transacción cuando éste sea considerablemente inferior a precios o a valores de antecedentes, o a los precios corrientes o bien a la cotización internacional de la mercadería, pues, en suma, ese precio inferior es el que inicial y razonablemente podría estimarse como vil, absurdo, irrisorio, poco creíble o - al menos - como sospechoso en su veracidad, y por ello en principio abiertamente contradictorio o incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo de Valor.

IX.- Con relación al uso de antecedentes informáticos la actora señaló que la Aduana fundamentó toda su actuación en la consulta a registros informáticos, sin embargo, no incluyó documentación específica para respaldar la sustitución del valor de transacción.

Ante estas circunstancias, deduzco que la utilización de sistemas de consultas a registros informáticos satisface de manera adecuada los estándares probatorios requeridos por la normativa internacional aplicable. Su empleo constituye una forma razonable de concluir, en este caso, que los valores declarados aparecen menoscabados en comparación con los valores de transacciones de mercaderías similares y coetáneas a las cuestionadas.

Ahora bien, surge del informe obrante a fs. 2 de las Actuaciones Administrativas, "… *es opinión de esta instancia que corresponde valorar por el Art 3º Parte I del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, (GATT)*…" refiriendo a la destinación 09038ZFE11000467P (Antecedente Invocado por la Aduana).

Tal fue así, que el Antecedente invocado por la Aduana fue utilizado frente a la ausencia de un antecedente comparable en el marco del método del art. 2º del Acuerdo de Valor y como sustento directo de la liquidación tributaria obrante a fs. 4 de las Actuaciones Administrativas.

Ni este Antecedente invocado por la Aduana -ni su documentación complementaria-, pretendidamente utilizados para justificar la utilización del método del art. 3º, fueron acompañados por el servicio aduanero en original. Ello surge evidente de este expediente y de los Antecedentes Administrativos acompañados por la representación fiscal.

Por ello, la ausencia total que evidencio torna imposible contrastar la Destinación vs. el Antecedente Invocado por la Aduana y a su respecto, determinar si se cumplen o no los extremos establecidos en el art. 15 apartado 2 b) del Acuerdo de Valor en cuanto a la existencia de mercadería similar y comparable a la documentada en la Destinación. Así que, en este caso puntual, la mera mención de un antecedente, aun de sus cantidades totales y su valor unitario, torna imposible analizar cuáles fueron los otros elementos que el servicio aduanero tomó en cuenta para realizar la aludida comparación, es decir, los que hacen a la

definición de valor imponible que se relacionan con el precio, el momento, el lugar, la cantidad, el nivel comercial de la destinación de importación, origen, procedencia, fabricante, etc.

Todo lo expuesto, me lleva a concluir que el Antecedente Invocado por la Aduana para justificar el cargo en base al método del art. 3º no resultó idóneo para justificar la liquidación suplementaria.

X.- Sin embargo, la cuestión en debate, por la forma en la que fue planteada por la actora y por las probanzas reunidas en sede administrativa, merece algunas consideraciones adicionales que arrojarán luz sobre la forma en la que decido resolver la controversia.

Es conocido y sabido por todos que los principios jurídicos son fundamentales para el sistema de derecho. Son normas que guían la interpretación de las leyes, la formulación de decisiones judiciales, y la conducta en general dentro de un sistema legal. Sin embargo, a diferencia de las reglas, que son absolutas y aplicables en todas las circunstancias previstas, los principios pueden ser "derrotados" en ciertas situaciones. Esto se conoce como la "derrotabilidad" de los principios jurídicos.

El concepto de derrotabilidad implica que los principios jurídicos no son absolutos y pueden ceder ante otros principios o consideraciones en ciertos casos. En otras palabras, mientras que una regla debe aplicarse siempre que se cumplan sus condiciones, un principio puede ser superado o "derrotado" por otro principio o consideración en caso de conflicto.

Una interpretación cuidadosa y razonada del Acuerdo de Valor sugiere que las excepciones a la determinación del valor mediante el valor de transacción no son más que limitaciones juiciosamente evaluadas en función de las necesidades de reconstrucción de la base imponible. Los métodos alternativos se escalonan de menor a mayor complejidad para prevenir procedimientos caprichosos en la aproximación de la realidad económica.

Sin embargo, debe considerarse que el enfoque escalonado no implica que sea una responsabilidad exclusiva de la aduana agotar todas las opciones disponibles para ascender en la cadena de métodos previstos en la legislación. En situaciones en las que existen dudas justificables sobre la veracidad de las operaciones, son los propios interesados quienes están en la mejor posición para proporcionar la información necesaria para limitar la discrecionalidad de las autoridades aduaneras.

La afirmación precedente, se encuentra estrechamente relacionada con la que formulé en el considerando VI en relación con la prueba aportada por la actora en torno de la existencia de diferencias de valor entre la Importación y destinaciones de un mismo momento, lugar y calidad de mercaderías y con la aplicación de un principio que rige el procedimiento ante este Tribunal: el principio de la verdad jurídica objetiva.

Así la búsqueda de la verdad material, el esclarecimiento de los hechos y de todas las circunstancias que lo rodean resultan esenciales para evaluar las circunstancias concretas del caso y en base a ellas y la legislación aplicable, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

En efecto, luego de un análisis minucioso de la realidad económica de la operación bajo estudio, de las probanzas recolectadas en las actuaciones administrativas y de los dichos de la importadora al momento de interponer la presente apelación, debe llamarse la atención respecto de las siguientes cuestiones a saber: (i)

la aseveración de la actora a fs. 1 vta. de la presentación del 18 de octubre de 2011 que dio origen al Expediente AA 38/11/1574 en relación con la factura número 15610-09202010-A (Factura 10-A); (ii) la Factura 10-A que obra a fs. 18 del Expediente AA 38/11/1574; (iii) la factura número 15610-09202010-B (Factura 10-B) que fue la acompañada a la Destinación y cuyo original obra en el sobre contenedor de las Actuaciones Administrativas; y, (iv) la nota que obra a fs. 37 de las Actuaciones Administrativas (y a fs. 4 del Expediente AA 38/11/1574) que consiste en una carta de fecha 9 de septiembre de 2010 emitida por el vendedor Nomacorc y dirigida a la importadora en la que se describe una propuesta comercial de precios y descuento por stock de seguridad (Nota del Vendedor).

En lo que aquí interesa, resulta importante destacar que la Nota del Vendedor y la Factura 10-A fueron acompañadas por la actora en sede administrativa en ocasión de la investigación de valor sustanciada por la Aduana de Mendoza y al igual que la Factura 10-B, todos estos documentos fueron emitidos por Nomacorc.

En especial, la Factura 10-A y la Factura 10-B fueron fechadas el mismo día 20 de septiembre de 2010, y ambas se refieren a la mercadería denominada tapones sintéticos, de marca Nomacorc, de 43 x 22 mm y ambas dieron origen a dos destinaciones aduaneras diferentes ante la Aduana de Mendoza.

Ahora bien, la realidad de la operación bajo estudio surge evidente del propio relato de la actora (en especial fs. 32 vta. y 33 de estas actuaciones) quien indicó que la mercadería de la Factura 10-B, formaba parte de una orden de compra mayor la cual involucraba también a la Factura 10-A.

Según refiere el recurrente, acompañó la Factura 10-A a los fines de comprobar que el importe de la Factura 10-B sumado al de la primera coincidían con el importe pagado al exterior, pero también, resultó que el ítem 2 de la Factura 10-A se refiere a mercadería que, comparada con la de la Factura 10-B, resulta mercadería similar (solo por la presencia de un código de identificación interno diferente CA 14386 en el caso de la Factura 10-B y 14159 en el caso de la Factura 10-A, caso contrario serían idénticas). Pero las aludidas facturas no son los únicos documentos que reflejan esta similitud: (i) la Orden de Compra 45175; (ii) la destinación de ingreso a la zona franca (10038ZFE1001317C); y, (iii) especialmente, la destinación 10038IT11000400 documentada por la actora en relación con la Factura 10-A el día 5/11/2010, también dan cuenta evidente de la misma.

Por lo expuesto, y en especial en relación con los documentos citados en (iii), al reflejar una venta para la exportación al país de importación – ya que hubo una venta entre Nomacorc y la importadora sin que importación suspensiva documentada sea óbice para ello- constituyen un antecedente idóneo para erigirse como comparable directo de la Destinación en el marco del art. 3 del Acuerdo de Valor, máxime cuando se trata del mismo origen, fabricante, vendedor, importador, lugar, momento, Aduana, nivel comercial, etc.

A todo evento y si se pretendiera asignarle alguna explicación a la Nota del Vendedor, tampoco la diferencia de precio entre el ítem 2 de la Factura 10-A y la Factura 10-B se explica por la aplicación del descuento de 0.50 USD por mil en concepto de stock de seguridad sobre el que la actora no brindó ninguna explicación, etc. y que, además, no fue evidenciado ni en la documentación aduanera ni comercial presentada ante el servicio aduanero al momento de registrar la Destinación con lo cual resultó y resulta impracticable.

Por lo expuesto, y contando con un antecedente de mercadería similar que cumple con los recaudos del art. 15 apartado 2 b) del Acuerdo de Valor y dando prevalencia al principio de la realidad económica de la Operación bajo Estudio, considero que el cargo debe ser reliquidado tomando como comparable el valor indicado en el ítem 2 de la Factura 10-A.

XI.- En atención a como se resuelve, resulta necesario analizar los argumentos de la actora en relación con las percepciones de IVA e impuesto a las Ganancias.

Sentado lo que antecede, con relación a los conceptos I.V.A. Percepciones RG 3431/91 y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de ‘obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento’ (Fallos: 285:177)".

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que "(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

En tal inteligencia del asunto, el servicio aduanero carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de I.V.A. Percepciones RG 3431/91 y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92.

En estos dos rubros, corresponde imponer las costas por su orden, en virtud de que el pronunciamiento del máximo tribunal, y en consecuencia, el criterio en él fijado, es de fecha posterior al dictado de la Resolución, como así también, posterior a la fecha de interposición del presente recurso (24/02/2016).

XII.- En consecuencia, por lo expuesto en el Considerando anterior, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

Derechos de importación	Tasa de estadística	I.V.A.	Base imponible	Debía abonar	Abonó	Diferencia a pagar
18%			23.571,02	4.242,78	3.892,86	349,92

0.5%	23.571,02	117,85	108,13	9,72
21%	27.931,65	5.865,64	5.381,88	483,76

Por lo expuesto, el cargo asciende a la suma de USD 843,4 (dólares estadounidenses ochocientos cuarenta y tres con cuarenta centavos) con más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero hasta el día de su efectivo pago.

A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos X y XII.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución/Fallo Nº 770/2015 (AD MEND) dictada en las Actuaciones Nº 12438-605-2011 según lo expuesto en los Considerandos X y XII.

2) Revocar parcialmente los conceptos Percepciones RG 3431/91y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando XI.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar parcialmente la Resolución/Fallo Nº 770/2015 (AD MEND) dictada en las Actuaciones Nº 12438-605-2011 según lo expuesto en los Considerandos X y XII.

2) Revocar parcialmente los conceptos Percepciones RG 3431/91y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando XI.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (conf. art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.13 16:14:01 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.14 11:53:22 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 - GDE
Date: 2024.03.14 11:53:46 -03:00