República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-101336041-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte 37.272-A; HEWLETT-PACKARD ARG SRL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"HEWLETT-PACKARD ARGENTINA S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, **expediente 37.272-A**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si la Resolución DE PRLA 3237/16, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-29-2011/1, en cuanto confirma el cargo N° 1132/14 formulado en concepto de tributos por las sumas de u$s 12.757.426,11 y $ 9.049.554,28, por ajuste de valor respecto de las destinaciones de importación registradas por la firma en los años 2009 y 2010, resulta ajustada a derecho.

II.- Fundamento del recurso de apelación: A fs. 53/107 vta. se presenta la firma referida en el epígrafe (en adelante "HPA") e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra*. Efectúa una reseña detallada a los antecedentes del caso. Transcribe la Nota 766/14 (DV EMVI), fundamento del ajuste efectuado. Realiza una crítica respecto de la actitud adoptada por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, sosteniendo que se limitó a adherir a las notas confeccionadas por el área respectiva, sin haber leído los argumentos planteados en la impugnación ni haber analizado las pruebas por ella acompañadas y producidas. Se agravia respecto de que sólo fueron tratados tres de los argumentos incoados en la instancia aduanera. Respecto de uno de esos argumentos, afirma que la Aduana -al refutarlo- falta a la verdad ya que las destinaciones que cita para fundamentarlo no corresponden a importaciones de cartucho de tinta, sino a importaciones de otra mercadería. Acompaña en esta instancia copia de esas operaciones para probar sus dichos. Alega que la falsedad de los hechos que le sirvieron de causa al acto administrativo, lo tornan en un acto nulo de nulidad absoluta. En relación al tratamiento de otro de los 3 argumentos por el servicio aduanero, alega que la Aduana no comprendió lo sostenido por ella, siendo que ni siquiera se molestó en tomarse el tiempo de analizar lo demostrado por la firma, en el sentido de que, si el valor en aduana declarado por ella hubiese sido el precio de exportación de Brasil, ello hubiera determinado que hubiese obtenido pérdidas en lugar de ganancias para el rubro ajustado, ya que el precio de venta en el mercado local lo fija el propio mercado. Agrega que con la prueba producida demostró que, partiendo del precio de venta en el mercado local, sobre la base del valor en aduana declarado, obtuvo márgenes de ganancia razonables, por lo que el precio no estuvo afectado por la vinculación. Expone que la División Empresas Vinculadas incurre en un grave error de interpretación de la Nota Interpretativa al Artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valor. Sostiene que la Aduana no

examinó las circunstancias de la venta, ni le requirió información al respecto, en clara violación al procedimiento que debe seguir el organismo según el Acuerdo de Valor. Agrega que la estrategia de negocio del vendedor consiste en obtener mayores utilidades de la venta de cartuchos para impresión que de las impresoras, ya que asume que los consumidores preferirán cartuchos originales HP, en lugar de utilizar cartuchos rellenados de menor calidad. Continúa diciendo que, por ello, a mayor cantidad de impresoras colocadas en el mercado, mayor cantidad de consumidores demandarán cartuchos originales. Manifiesta que esta estrategia o modelo de negocio, forma parte de las circunstancias de la venta -las que no fueron consideradas por la Aduana- y refleja las prácticas normales de fijación de precios, siendo perfectamente 'razonable', cuestión que debió ser analizada por el servicio aduanero antes de rechazar el valor de transacción, conforme lo exige la Nota Interpretativa al art. 1.2 (a). Afirma que, por ello, la resolución apelada resulta arbitraria, al referir a la inexistencia de un 'patrón razonable de intermediación' lo que no surge ni del Acuerdo ni de la Nota interpretativa mencionada. Explica, asimismo, los errores en que incurre la División Empresas Vinculadas al interpretar el Artículo 1.1 del Acuerdo de Valoración. Se agravia del procedimiento llevado a cabo por la Aduana para aplicar los métodos del Acuerdo, concretamente al descartar el uso del método deductivo previsto en el Artículo 5° del Acuerdo, afirmando que la Aduana incurre en una errónea interpretación conceptual de lo que dicen la doctrina y la jurisprudencia al respecto. Sostiene que surge claro de la Nota 720/15 de la DV EMVI su intención de no seguir la metodología contemplada en el Acuerdo de Valor, aparentando fundarse en el mismo, pero en realidad no aplicando ni rechazando los métodos allí contemplados lo que evidencia que sólo quiere aplicar el precio de exportador declarado en Brasil obtenido a través del INDIRA. Reitera que la Aduana no cumplió con el procedimiento previsto en el art. 1.2 (a) y su Nota Interpretativa, lo que vicia de nulidad absoluta a la Resolución apelada, por violar un tratado internacional. Agrega que jamás le solicitó información sobre las circunstancias de la venta y manera de fijar el precio, como tampoco le comunicó las razones por las que consideró que la vinculación influyó en el precio, lo que es contrario a lo establecido en el Acuerdo de Valor. Explica que solamente efectuó un requerimiento de información que nada tenía que ver con lo que estaba investigando en el caso. Cita jurisprudencia al respecto. Se opone a la aplicación del método del Artículo 7, en tanto considera que previo a aplicar dicho método, debió intentar aplicar de manera flexible alguno de los métodos incluidos en los Artículos 1 a 6 del Acuerdo, tal como establece el párrafo 2, de la Nota al Artículo 7 y surge de la Opinión Consultiva 12.2. Se agravia de la falta de consideración por parte de la Aduana de la abundante prueba ofrecida y producida en la instancia aduanera. Sostiene que los precios declarados por el exportador brasilero no constituyen precios idóneos para determinar si la vinculación influyó en los precios pactados entre ella y su vendedora, básicamente porque, por un lado, esos precios son en la gran mayoría superiores al precio al que HPA revende la misma mercadería importada en el mercado interno argentino a terceros independientes; y porque, por otro lado, de haber utilizado los precios que sostiene la Aduana, hubiese realizado pérdidas tanto a nivel de utilidad como neta en el segmento de negocios correspondientes a la distribución de impresoras. A continuación, incluye toda la información financiera y contable aportada en la instancia aduanera, correspondiente al segmento de negocios de impresión para los años 2009 y 2010. Asimismo, también agrega muestras de algunos de los despachos de importación ajustados por el servicio aduanero, para demostrar que de utilizar el precio que determina la Aduana, en todos los casos el resultado sería a pérdida. En tal sentido concluye que los valores en aduana aplicados por ese organismo son irrazonables e inapropiados para determinar si la vinculación influyó en el precio. Refiere a la Resolución General AFIP 2937 y su modificatoria, para demostrar que los márgenes de beneficios obtenidos por ella son absolutamente razonables, resaltando que, en consecuencia, los valores en aduana declarados no son bajos, por lo que no están afectados por la vinculación. Concluye que los valores de transacción declarados fueron incorrectamente rechazados, al haberse utilizado valores de transacción inapropiados, toda vez que de un correcto examen de las circunstancias de la venta demuestra que los beneficios obtenidos son acordes con los que habitualmente se cargan en ventas de mercaderías de la misma especie o clase en el país y no resultan superiores a los márgenes de beneficios que la propia AFIP estima que deben realizar los importadores, según el régimen de percepción de IVA. Efectúa una comparación entre los valores ajustados por la División Empresas Vinculadas y los precios a los cuales revendió las mercaderías en el mercado interno a terceros independientes al primer nivel comercial, concluyendo que en todos los casos son inferiores a los valores ajustados por la Aduana. Entiende que ello demuestra que los ajustes practicados son irrazonables e inapropiados para determinar si la vinculación influyó en el valor de transacción. Alega que de todo lo dicho se desprende que la Resolución apelada es un acto nulo de nulidad absoluta, ya que carece de causa y motivación. En subsidio, plantea la improcedencia del reclamo de percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias,

sosteniendo que la DGA no puede reclamarlas luego de vencidos los plazos para la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos en los cuales tales percepciones resultan aplicables. Entiende que el reclamo por intereses resulta improcedente, toda vez que la mora en el pago del impuesto no le es imputable a título de culpa ni de dolo. Cita jurisprudencia. Agrega que, además, al determinarse los tributos en dólares, la tasa resultante aplicando el interés fijado por el Ministerio de Economía resulta improcedente y confiscatoria, afectándose garantías constitucionales. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se declare la nulidad de la resolución apelada y, en consecuencia, del cargo formulado, con costas.

III.- Contestación del fisco: A fs. 117/127 se presenta el fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Remite a los argumentos expuestos en la resolución aduanera y los informes técnicos producidos en las actuaciones administrativas. Solicita el rechazo de las nulidades planteadas por la actora, con fundamento en que la resolución apelada se encuentra debidamente fundada y ajustada a derecho. Analiza si la resolución apelada cumple con los requisitos de todo acto administrativo. Refiere al Acuerdo de Valor, concretamente a su artículo 17. Cita jurisprudencia. Alega que la carga de la prueba y justificación del valor documentado recae sobre la importadora. Resalta la facultad de la Aduana para realizar las investigaciones necesarias a los efectos de comprobar la veracidad o exactitud de los precios declarados. Afirma que resulta evidente que la vinculación influyó en el precio, por lo que el servicio aduanero debió recurrir a otros métodos de valoración. A continuación, expone los distintos métodos previstos en el Acuerdo de Valor. Manifiesta que cuando existan dudas sobre la aceptabilidad del precio, se deben examinar las circunstancias de la venta. Reitera como defensa lo dicho en los Informes Técnicos. Respecto al reclamo de las percepciones, sostiene la facultad de la Aduana para su percepción, conforme resulta del Decreto 618/97 y las Resoluciones Generales 3431/91 y 3543/92. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las que acompaña en dicho acto y solicita el rechazo de la prueba ofrecida por la contraria. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que a fs. 128 se tiene por contestado el traslado y se abre la causa a prueba, la que obra agregada a fs. 152/154, 172, 183, 188/222, 245/248 y 253/257. A fs. 274 se certifica la conclusión del período probatorio y la prueba producida. Con posterioridad, se declara el cierre del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen para alegar. A fs. 296/325 luce el alegato de la actora. A fs. 326 se deja constancia que el Fisco no hizo uso del derecho conferido. Luego pasan los autos a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 13681-29-2011/1 se inician con la Nota N° 779/14 (DV EMVI) y Nota N° 766/14 (DV EMVI), que fundamentan el cargo formulado. A fs, 8/81 obran planillas de liquidación de la diferencia tributaria correspondiente a los despachos de exportación de la firma HPA oficializados en los años 2009 y 2010. A fs. 82 luce el cargo 1132/14 que contiene el resumen de la liquidación tributaria practicada. A fs. 84 se agrega cédula de notificación del cargo referido a la firma importadora, de la que resulta que se notificó el 28.07.14. A fs. 85/112 la firma HPA interpone recurso de impugnación contra el cargo 1132/14. A fs. 119/130 HPA acompaña certificaciones contables de los márgenes operativos del Estado de Resultados correspondientes a los años ajustados. A fs. 131/162 la misma firma acompaña certificaciones contables de los márgenes operativos respecto de cada modelo de impresora en particular. A fs. 167 se provee la presentación de la firma importadora. A fs. 177/177 vta. luce informa pericial contable. A fs. 179/182 se agrega la Nota N° 720/15 de la División Empresas Vinculadas, la que resulta compartida por la Jefatura conforme surge de la Nota 738/15, obrante a fs. 193/195. A fs. 201/211 vta. la firma HPA alega sobre la prueba producida. Finalmente, a fs. 232/236 vta. se dicta la Resolución (DE PRLA) N° 3237/16, aquí apelada.

Por separado se agrega la actuación SIGEA 13681-29-2011/2 en la que obra el informe pericial realizado en la instancia aduanera.

VI.- Que, en relación con el planteo de nulidad efectuado por la recurrente, la misma considera que la Resolución apelada resulta nula de nulidad absoluta, por carecer de causa y motivación.

Que, cabe señalar que el planteo de nulidad en trato se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ..."* (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

Que, por ende, se rechaza el planteo de nulidad, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo.

VII.- Corresponde decidir en el caso, si se ajusta a derecho la resolución aduanera apelada, por la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por HPA, confirmándose así el cargo 1132/14 formulado por ajuste de valor respecto de las destinaciones de importación registradas por la actora en los años 2009 y 2010.

Del informe técnico -Nota N° 766/14- realizado por la División Empresas Vinculadas y que constituye el fundamento del ajuste efectuado, resulta lo siguiente:

- *"Que la presente investigación de valor tiene su origen en los valores de exportación de su proveedor vinculado HEWLETT PACKARD INT. SARL proveniente de la República Federativa de Brasil para el período 2009/2010 detectando una modificación notoria en los valores declarados por la firma HEWLETT PACKARD ARGENTINA SRL, al momento de documentar las importaciones del período 2009/2010…".*
- Sobre la base de lo dispuesto en la Nota Interpretativa al artículo 1, la Aduana sostiene que si bien HPA informó los montos anuales operados en dólares con sus proveedores vinculados durante el período en análisis *"…se detecta que hay montos inusuales con su proveedor HEWLETT PACKARD INT. SARL, cuya mercadería se factura desde Suiza, pero expedida de Brasil…".*
- Agrega que se consultó las operaciones de importación realizadas por HPA mediante los sistemas Discover, Indira y Depositario Fiel, cuando su proveedor es la firma HEWLETT PACKARD INT. SARL, mercaderías enviadas a la Argentina, pero procedentes de Brasil, y que de dicho análisis comparativo, se verificaron diferencias promedio del orden del 145,79%.
- Se sostiene que eso demuestra la influencia de la vinculación de la que es objeto la mercadería.
- Destaca que se puso en conocimiento de la empresa que la información proporcionada recibiría el tratamiento previsto en el artículo 10 del Acuerdo de Valoración del GATT, en el supuesto que la empresa así lo considere pertinente.
- A continuación, se hace referencia al rechazo de los métodos de valoración del Acuerdo de Valor del GATT previstos en los artículos 2, 3, 4 y 5. En este punto cabe destacar lo siguiente: *"…la influencia de la vinculación ha sido probada sobre la base de la información proporcionada por la propia empresa, habiéndose demostrado en la investigación a través de elementos objetivos y cuantificables, que con el valor de transacción no se recupera los costos y se obtiene una ganancia que esté en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa…".*
- Y concluye lo siguiente: *"…teniéndose por probada la influencia en la vinculación en la determinación del precio pagado o por pagar, con respecto a las importaciones realizadas durante los años 2009/2010, correspondería rechazar los valores de transacción documentados en tal período y aplicar supletoriamente el Artículo 7 del Acuerdo de Valoración del GATT, según lo emanado en la Opinión Consultiva 12.3 titulada 'Utilización de*

Informaciones de fuente extranjera al aplicar el art. 7'. Esta información se obtiene del precio de venta del productor de Brasil, recolectada por el Sistema Indira…".

Corresponde destacar que los argumentos de dicho informe técnico fueron reproducidos textualmente en la resolución aquí apelada.

Concretamente en el caso se trata de operaciones de importación oficializadas en los años 2009 y 2010 por la firma actora importadora -HEWLETT-PACKARD ARGENTINA S.R.L.- cuya vendedora-proveedora fue la firma -HEWLETT PACKARD INT. SARL, radicada en Suiza, y vinculada a la recurrente, siendo expedida la mercadería directamente desde Brasil. La Aduana tomó del Sistema Indira los precios de exportación de la firma brasilera -que serían más elevados que los declarados en las importaciones antes mencionadas- y sobre dicha base consideró que la vinculación influía en el precio. En consecuencia, descartó el valor de transacción declarado por HPA, aplicando el método previsto en el Artículo 7° del Acuerdo de Valor del GATT. Así ajustó los valores declarados por HPA en las operaciones de importación en análisis, tomando el precio declarado en las exportaciones desde Brasil, extraídos del Sistema Indira, conforme la planilla anexa al informe técnico -ver fs. 8/81 de las act. adm.- y formulando así el cargo 1132/14 aquí cuestionado.

Por su parte, la actora -en términos generales- sostiene lo siguiente:

- La Aduana no analizó lo demostrado en la instancia aduanera, ya que, si el valor en aduana declarado por ella hubiese sido el precio de exportación de Brasil, ello hubiera determinado que hubiese obtenido pérdidas en lugar de ganancias para el rubro ajustado;
- Con la prueba producida en la instancia aduanera demostró que, partiendo del precio de venta en el mercado local, sobre la base del valor en aduana declarado, obtuvo márgenes de ganancia razonables, por lo que el precio no estuvo afectado por la vinculación;
- La Aduana no cumplió con lo dispuesto en el Acuerdo de Valor del GATT por varias razones: (i) no examinó las circunstancias de la venta, ni le requirió información al respecto; (ii) no siguió la metodología contemplada en el Acuerdo, aparentando fundarse en el mismo, pero en realidad no aplicando ni rechazando los métodos allí contemplados lo que evidencia que sólo quiere aplicar el precio de exportador declarado en Brasil obtenido a través del INDIRA; (iii) jamás le solicitó información sobre las circunstancias de la venta y manera de fijar el precio, como tampoco le comunicó las razones por las que consideró que la vinculación influyó en el precio; (iv) es incorrecto el procedimiento llevado a cabo por la Aduana en relación a los métodos previstos en el Acuerdo, ya que previo a aplicar el método del artículo 7 del Acuerdo, debió intentar aplicar de manera flexible alguno de los métodos incluidos en los Artículos 1 a 6 del Acuerdo siendo que, además, descartó erróneamente el método del Artículo 5°;
- La estrategia o modelo de negocio que no fue considerada por la Aduana forma parte de las circunstancias de la venta y refleja las prácticas normales de fijación de precios, siendo perfectamente 'razonable', cuestión que debió ser analizada por el servicio aduanero antes de rechazar el valor de transacción;
- Con la prueba producida en la instancia aduanera, demostró que los beneficios obtenidos son acordes con los que habitualmente se cargan en ventas de mercaderías de la misma especie o clase en el país y no resultan superiores a los márgenes de beneficios que la propia AFIP estima que deben realizar los importadores;

VIII.- Sentado ello, corresponde analizar entonces si el ajuste de valor motivo de autos ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT (en adelante "el Acuerdo de Valor del GATT"), Ley 24.425.

Que dicha ley aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT, incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el *"valor de transacción"*, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana para importación.

El referido art. 1.1 dispone: *"El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir 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 las siguientes circunstancias…d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.)"*.

A su vez, el punto 2.a) del citado artículo establece: *"Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio…"*.

Por su parte, la nota interpretativa al artículo 1, en su párrafo 2 punto 2 se indica *que "…cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio."*, en tanto que el punto 3 sostiene que *"…con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia"*.

Cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el art. 1, el Acuerdo establece en los art. 2 a 7 los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden que se numeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

En lo que aquí interesa, el artículo 7 del Acuerdo determina que *"…Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación…"*.

Que a efectos de aplicar los referidos "criterios razonables", el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos, valores arbitrarios o ficticios, etc.; si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado.

De este modo, y sin perjuicio de que el valor de transacción constituye la primera base de valoración, considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8 –ajustes del precio pagado o por pagar- y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1° se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes. Sin embargo, cabe aclarar, que ello no es óbice para que el Fisco pueda

comprobar la veracidad de las declaraciones comprometidas, procediendo a investigar ante una duda legítima, los precios declarados.

IX.- Que tal como se dijo ut-supra, en el caso, la Aduana entendió que al ser el valor declarado en el país de exportación -en el caso Brasil, país de procedencia de la mercadería- mayor al documentado en las correlativas importaciones en Argentina, la vinculación -que no se encuentra discutida- entre la firma vendedora -HEWLETT PACKARD INT. SARL- y la compradora -HEWLETT-PACKARD ARGENTINA S.R.L.- influyó en el precio, descartando de esa manera el método del Artículo 1 del Acuerdo de Valor del GATT y aplicando el método del Artículo 7° de dicho Acuerdo, ya que utilizó como único fundamento del ajuste el supuesto mayor valor de exportación declarado en el país de procedencia -esto es Brasil- y correlativo a las importaciones de esos productos a nuestro país.

En base a ello, la Aduana determinó diferencias de tributos para las operaciones de importación realizadas por la actora en el año 2009 y 2010 conforme el detalle que surge de las planillas que obran a fs. 8/81 de las actuaciones administrativas. Tales planillas indican los números de despachos de importación, el proveedor declarado, la fecha de oficialización, número de despacho, posición arancelaria, país de origen y procedencia, monto FOB en u$s, porcentaje de ajuste, FOB incrementado en u$s, base imponible, Nro. de ítem, concepto y su porcentaje, monto del concepto en u$s, tipo de cambio y monto del concepto en pesos.

En este punto cabe señalar que no obran agregados en autos los despachos de importación ajustados, ni sus carpetas contenedoras, salvo por aquellas copias de despachos acompañadas por la actora para probar sus dichos en la instancia aduanera. Tampoco obran agregadas las supuestas planillas del Sistema Indira con los precios de exportación correlativos a cada una de las operaciones de importación ajustadas por la Aduana. Sólo constan los “supuestos” porcentajes de ajuste en las planillas mencionadas para cada uno de los múltiples despachos de importación ajustados.

X.- En primer lugar, cabe precisar que la sola declaración de un valor de importación distinto al declarado en el país de exportación no resulta por sí mismo un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción, aunque sí pueda constituir un indicio que habilite la potestad de la Aduana de investigar el valor declarado de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 del Acuerdo.

Es decir, el hecho de que la Aduana se haya limitado a comprobar a través de datos obtenidos de un sistema informático (presumiblemente INDIRA, aunque no surge de las actuaciones administrativas constancia de consulta alguna al mismo) que la mercadería fue exportada desde Brasil por un valor superior al que fue importada en Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma importadora se encuentra influido por la vinculación, sin más fundamentación.

En efecto, tal como surge del propio Acuerdo de Valor en el caso en que haya vinculación entre el comprador y el vendedor se “examinarán las circunstancias de la venta” y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio, estableciendo que para determinar esto último, la Aduana debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, “*entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate”*.

En el caso, el servicio aduanero sólo consideró el precio de exportación declarado al salir la mercadería de Brasil, sin analizar las circunstancias de la venta ni la organización comercial del grupo, de lo cual además se agravia la recurrente. En efecto, no surge de las actuaciones administrativas referencia o análisis alguno en relación con ello; no consta en ninguna parte de estas, que la Aduana le haya requerido a la firma importadora que acredite o explique su organización comercial, ni la forma de fijación de los precios.

Recién al impugnar el cargo formulado, la actora explicó dichas circunstancias, las que no fueron analizadas ni tenidas en cuenta en la elaboración de los Informes obrantes en las actuaciones. Simplemente, la Aduana nada dice al respecto, limitándose a reproducir -en la resolución apelada- el Informe Técnico fundamento del ajuste.

La Nota Interpretativa al Artículo 1 arriba citada, además da como ejemplo de que no debe considerarse que la vinculación influyó en el precio cuando "*se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia*".

En tal sentido y nuevamente al contestar el recurso de impugnación (ya que no obra en las actuaciones constancia alguna de que se le haya informado a la HPA lo decido por la Aduana en cuanto al rechazo del valor de transacción por la influencia de la vinculación), la firma importadora acompañó certificaciones contables respecto del margen operativo (de beneficios) por año y grupo de producto -ver fs. (ver fs, 119/130 act, adm.), certificaciones contables de varios despachos testigo de las que surgen los márgenes operativos de beneficios obtenidos (ver fs. 131/162), informe pericial contable que ratifican dichos beneficios (ver SIGEA 13681-29-2011/2 agregado por separado a las actuaciones principales) y múltiples facturas de venta en el mercado interno de la mercadería importada por las destinaciones ajustadas (ver caja con documentación anexa), todo lo cual no fue considerado por el servicio aduanero; es más en la resolución apelada ni siquiera se hace referencia alguna a dicha documentación, ni se refutan fundadamente las certificaciones acompañadas en dicha instancia, lo que permite concluir que fue totalmente ignorada por la Aduana al resolver la cuestión en análisis. Nótese que en el Informe Técnico fundamento del ajuste, la División Empresas Vinculadas sostiene que "…*la influencia de la vinculación ha sido probada sobre la base de la información proporcionada por la propia empresa, habiéndose demostrado en la investigación a través de elementos objetivos y cuantificables, que con el valor de transacción no se recupera los costos y se obtiene una ganancia que esté en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa…*".

A esta altura cabe preguntarse a qué documentación se refiere la Aduana en su informe, ya que ella no obra glosada en las actuaciones y tal como sostiene la actora, recién al interponer el recurso de impugnación pudo acreditar la recuperación de los costos y la ganancia obtenida. Es decir, no resulta agregada documentación alguna que pudo haber acompañado la actora, para justificar lo dicho por la Aduana, sumado a lo cual la propia recurrente alegó en esta instancia que jamás se le requirió que acompañe documentación en tal sentido.

Es más, dicha circunstancia fue acreditada posteriormente con la documentación acompañada, de cuyo análisis se advierte la efectiva recuperación de los costos obteniendo un margen de utilidad en cada producto, no obstante lo cual, tampoco fue refutada fundadamente por la Aduana con posterioridad. Es decir, resultaba indistinto que lo acredita antes o después, ya que de todas formas no sería considerado por el servicio aduanero.

Cabe señalar, además, que, en esta instancia, se produjo la prueba pericial contable ofrecida por la actora. De dicho informe pericial -que se pude visualizar a fs. 188/222 de autos-, resulta que el perito de oficio -contador público Juan Carlo Flores- teniendo a la vista los libros contables de HPA ratifica detalladamente -salvo en pequeñas diferencias que no obstan al resultado final, conforme él mismo sostiene- todas las certificaciones contables y datos en cuanto a los costos y márgenes de beneficios informados por la firma importadora en la instancia aduanera.

Por otra parte, la recurrente también demuestra con la pericia contable presentada en las actuaciones administrativas, que de ajustarse el valor tal como lo propone la Aduana, obtendría un margen de utilidad negativo, lo que también fue corroborado con el informe pericial producido en esta instancia. Ello demuestra aún más, lo irrazonable del ajuste formulado.

De todo lo expuesto se deduce que no se encuentra fundamentado ni acreditado tal como lo exige el Acuerdo, que la vinculación hubiese influido en el precio.

XI.- En segundo lugar y sin perjuicio de que lo expuesto ut-supra resulta suficiente para revocar el cargo objeto de autos, lo cierto es que el procedimiento seguido por el servicio aduanero para determinar el valor en aduana de las mercaderías se aparta de lo establecido por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

En efecto, luego de considerar que el valor en aduana no se podía determinar conforme lo establecido por el artículo 1, la Aduana realizó la recomposición del valor aplicando directamente el art. 7 del Acuerdo del GATT, pero sin fundamentar debidamente el motivo por el cual se desestimaron los métodos de valoración señalados en los artículos 1 a 6.

Nótese que según surge del Informe Técnico fundamento del ajuste, la División Empresas Vinculadas se limitó a manifestar que los métodos previstos en los artículos 2 y 3 no podían ser aplicados debido a que el único importador de la mercadería aquí involucrada es HPA y por la especificidad de la mercadería en trato, sosteniendo que no había otra mercadería que pueda "reputarse como de características y composición semejante y que cumpla las mismas funciones". Respecto del método del art. 5 explica que no resulta aplicable a las transacciones entre personas vinculadas, conforme "jurisprudencia de Estados Unidos" y respecto del art. 6 ni siquiera fundamenta el descarte del método previsto en el mismo.

A esta altura resulta evidente que la Aduana debió aplicar directamente el art. 7 del Acuerdo, toda vez que su único fundamento para ajustar los valores de importaciones declarados por HPA radicó en el precio de exportación declarado en Brasil.

Debe recordarse que el servicio aduanero sólo puede descartar el valor de transacción como valor en aduana cuando se demuestra en forma contundente que ese valor resulta inaceptable. Es decir que la aplicación del método sustitutivo debe ser una consecuencia del valor desestimado y no a la inversa, es decir la aplicación directa de la sustitución ser la causa de la desaprobación del valor de transacción.

De lo expuesto cabe concluir que el servicio aduanero no solo descartó el valor de transacción sin una base de elementos fehacientes, sino que, además, una vez descartado ese valor como criterio principal, desconoció absolutamente la aplicación de los otros cinco métodos de valoración en Aduana, incumpliéndose así el orden de prelación previsto en el Acuerdo (con la salvedad de la posibilidad de invertir el orden de aplicación prevista con relación a los arts. 5 y 6), limitándose solamente a tomar el valor FOB documentado en el país de exportación de la mercadería importada como valor de transacción aplicable.

Finalmente, cabe asimismo señalar que la Aduana tampoco siguió lo dispuesto en el párrafo segundo, de la Nota Interpretativa al art. 7 que establece lo siguiente: "…*Los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7…*".

En efecto, no se advierte que en el caso el servicio aduanero haya siquiera considerado flexibilizar alguno de los métodos del Acuerdo. Nótese que podría haber flexibilizado el método del artículo 3, de "mercaderías similares", ya que, si bien puede considerarse que HPA resulta ser el único importador de mercadería con dicha marca, resulta cuestionable o al menos poco convincente, que no se importen impresoras con características y funciones similares a las importadas por la firma recurrente.

Por todo lo expuesto, se evidencia de lo actuado el apartamiento arbitrario de parte de la Aduana de las directivas establecidas por el Acuerdo para efectuar la recomposición del valor, lo cual refuerza la invalidez del ajuste que sustenta el cargo formulado.

Por ello, **VOTO por**:

1) Revocar la Resolución DE PRLA 3237/16, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-29-2011/1 y, en consecuencia, el cargo N° 1132/14 formulado en concepto de tributos por ajuste de valor respecto de las destinaciones de importación registradas por la firma en los años 2009 y 2010.

2) Costas al Fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA 3237/16, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-29-2011/1 y, en consecuencia, el cargo N° 1132/14 formulado en concepto de tributos por ajuste de valor respecto de las destinaciones de importación registradas por la firma en los años 2009 y 2010.

2) Costas al Fisco.

Regístrese y Notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal subrogante Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.10 11:56:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.10 15:57:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.11 18:20:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.11 18:20:58 -03:00