Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-101731742-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 37.237-A; ARCH QUIMICA ARGENTINA S.R.L.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**ARCH QUIMICA ARGENTINA S.R.L. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente n° 37.237-A,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 8/12 vta., se presenta la firma **ARCH QUÍMICA ARGENTINA S.R.L.** (en adelante "ARCH QUÍMICA ARGENTINA", "apelante" o "actora"), mediante apoderados, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA n° 2823/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 24 de junio de 2016, mediante la cual, en virtud de lo estipulado por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor"), se resuelve rechazar la impugnación oportunamente presentada por ARCH QUÍMICA ARGENTINA y, por consiguiente, confirmar los siguientes dos importes: **U$S 8.513,56** (Cargo n° 1499/13), en concepto de derechos de importación, estadística e IVA conforme los lineamientos establecidos en el art. 1° de la Resolución General n° 3271/12 (AFIP), y **$ 4.098,52**, en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias conforme los lineamientos establecidos por la Disposición n° 15/2013 (DE PRLA), más los intereses del art. 794 del Código Aduanero [arts. 1053, inc. *a)*, 1065 y cc. del C.A.].

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al *sub examine*, resalta, en primer lugar, que el mero hecho de exista vinculación entre la firma importadora y su proveedor no autoriza al fisco a dejar de lado valor de transacción alguno. Agrega, en este sentido, que el artículo 1° del Acuerdo de Valor solo autoriza el rechazo de aquel cuando el vínculo entre el comprador y el vendedor influyó en él. Subraya que, en el presente caso, el fisco no llegó a acreditar la existencia de ninguna de las causales de rechazo detalladas en el Acuerdo de Valor: no determinó que los precios del producto importado no se fijaban del modo en el que lo hacía la rama de la producción de la que se trataba (art. 1.2 *a)* del Acuerdo de Valor), ni que el valor declarado por la firma importadora no se aproximaba a los valores de transacción pactado entre partes no vinculadas, vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado (art. 1.2 *b)* del Acuerdo de Valor). Aclara que, a partir del instante en que decidieron eliminar el ajuste correspondiente, los valores declarados aumentaron. En efecto, en mayo de 2007 – ya sin ajuste – los precios de importación de la mercadería involucrada subieron a U$S 1,65 por kg. (cuando antes eran de U$S 1,46 el kg.). Clarifica, así, que "…los mercados no son estáticos y las circunstancias comerciales no son siempre las mismas. Ya no era necesario ningún "autoajuste": el ajuste subió y el proveedor extranjero vendió a la importadora como le hubiera vendido a cualquier comprador no vinculado". Considera que la autoridad aduanera pecó de toda arbitrariedad pues, pese al

significativo aumento del valor en aduana del producto importado, aquella lo incrementó en un 5,85%. Estima que, gracias a la prueba pericial producida oportunamente, se logró demostrar las pérdidas sufridas por la firma importadora. Resalta que, con respecto a la situación de que el precio realmente pagado o por pagar por un importador vinculado con su proveedor extranjero se encuentre afectado por dicho vínculo, la carga de la prueba recae, con toda claridad, sobre el ente fiscal. Manifiesta, a su vez, que este último debió haber fundado su ajuste de valor sobre la base de la aplicación del método deductivo (art. 5 del Acuerdo de Valor); método mediante el cual se hubiera podido probar acabadamente la veracidad del valor oportunamente declarado, por la perfecta objetividad con la que puede llegarse a un valor en aduana a partir del precio a compradores no vinculados en el país de importación. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 37/43 vta., la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Comienza por ratificar y sostener los argumentos expuestos en los informes técnicos producidos oportunamente por la autoridad aduanera. Hace referencia a las normas aplicables en el presente caso; en particular menciona el Acuerdo de Valor y la Decisión ministerial referida a los casos en que las administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Luego de referirse a los diferentes métodos puestos a disposición por el mencionado Acuerdo de Valor, a aplicarse en aquellos casos donde el valor en aduana no haya podido ser establecido de acuerdo con su art. 1°, indica que, de lo actuado, se puede constatar que la recurrente tuvo la oportunidad de brindar la información pertinente, tanto al impugnar el cargo formulado como ante el presente tribunal. Recuerda que el valor de transacción oportunamente declarado por la firma apelante pudo ser válidamente objetado por el ente recurrido en virtud de las atribuciones emergentes del Decreto 618/97. Cita lo oportunamente afirmado por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en cuanto a que, cuando se trata de las determinaciones tributarias, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba; y cuando las declaraciones de los contribuyentes no se hayan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio o liquidaciones efectuadas por el fisco gozan de legitimidad, e incumbe a quien las impugna la demostración de los hechos. Rememora que el Informe Técnico elaborado por la autoridad aduanera pertinente tuvo como principal finalidad el evaluar la incidencia de la vinculación comercial entre la firma importadora y su proveedor extranjero sobre los valores declarados. Adiciona que, para ello, se practicó un análisis de la relación entre costo de la materia prima utilizada en la elaboración del producto y los valores FOB declarados. Entiende, a su vez, que no corresponde aceptar el precio declarado (valor de transacción), según lo previsto por el art. 1° del Acuerdo de Valor; y puntualiza que, cuando el valor informado resulta notoriamente inferior a aquellos que surgen de los antecedentes tenidos en cuenta por la Aduana, y el importador no presenta elementos suficientes que permitan acreditar fehacientemente que los valores facturados son los que reflejan el precio realmente pagado o por pagar, el servicio aduanero no se encuentra obligado a aceptarlos. Finalmente, hace reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 66 se declara la causa como de puro derecho y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “G”, que los pasa a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la Resolución DE PRLA n° 2823/2016, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 24 de junio de 2016, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si el ajuste de valor efectuado oportunamente por la autoridad aduanera sobre determinadas operaciones de importación, declaradas por ARCH QUÍMICA ARGENTINA durante los años 2008 y 2010, se ajusta a lo estipulado por el correspondiente Acuerdo de Valor. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

V. El *sub examine* encuentra su origen en el Estudio de Valor (Nota n° 883/13 (DV EMVI)), elaborado por la División Empresas Vinculadas el 2 de octubre de 2013 (ver a fs. 2/8 del alcance n° 13289-8284-2005/8). Mediante dicho documento, la mencionada División tuvo como principal objetivo analizar los valores declarados por ARCH QUÍMICA

ARGENTINA mediante determinadas destinaciones de importación oportunamente oficializadas ante la Aduana argentina, durante el período comprendido entre septiembre de 2008 y diciembre de 2010. A través de las aludidas operaciones de compraventa internacional, la firma importadora habría adquirido, de su proveedor en el extranjero (*Arch Wood Protection Inc*.), una determinada cantidad de preservante para maderas a base del principio activo "arseniato de cobre cromatado" (en adelante "producto ACC"), identificado mediante las posiciones arancelarias 3808.92.25.300B y 3808.92.95.200P. Teniendo en cuenta la existencia de vinculación entre la firma importadora argentina (ARCH QUÍMICA ARGENTINA) y su proveedora (*Arch Wood Protection Inc*.), la finalidad del mencionado Estudio de Valor se centraba principalmente en determinar si la referida vinculación había influido en los precios oportunamente declarados.

A los fines de contextualizar dicha investigación, y previo a llevar a cabo el correspondiente examen, la aludida División hizo referencia al comportamiento desarrollado por la apelante, con relación a las operaciones de importación de idéntica mercadería durante los años 2006 y 2007. En efecto, en este sentido, recordó, en primer lugar, que, durante el mes de mayo de 2006, ARCH QUÍMICA ARGENTINA había declarado un ajuste a incluir en aquellas destinaciones donde se había documentado el producto ACC debido, principalmente, a la existencia de una vinculación con el proveedor del extranjero, y a que esta última, de acuerdo con la opinión de la firma importadora, había finalmente influido en el precio de la mercadería importada. El referido autoajuste consistió en un aumento, en un **21%**, del valor FOB declarado durante el período mayo-junio 2006. De esta manera, el valor FOB unitario oportunamente informado pasaba de U$S 1,21 por kg, a **U$S 1,46 por kg**. A partir del 31 de julio de 2006, y hasta el 7 de marzo de 2007, se verificó un cambio en la actitud de la firma apelante. En efecto, a partir de dicha fecha, el ajuste efectuado pasaría a ser del **6,95%**, a aplicarse sobre un valor FOB unitario oportunamente declarado. Consecuentemente, la base imponible propuesta por ARCH QUÍMICA ARGENTINA para este período (del 31 de julio de 2006 al 7 de marzo de 2007) pasó a ser igual a **U$S 1,29 por kg**. Finalmente, a partir de una tercera etapa iniciada el 16 de marzo de 2007, la apelante, mediante el formulario "Declaración de los elementos relativos al valor de exportación", comenzó a especificar que, si bien continuaba existiendo la correspondiente vinculación entre ella y su proveedor, esta no habría finalmente incidido sobre el precio acordado en las operaciones de importación oficializadas a partir de dicha fecha (16 de marzo de 2007). Así, no se llevaría ajuste de valor alguno y, como resultado de ello, la base imponible a tener en cuenta en esta oportunidad sería el precio declarado; importe unitario, este último, que variaría de U$S 1,65 a U$S 2,02 (vale recordar que este último importe (U$S 2,02) coincidiría con el valor criterio fijado por la DGA mediante la Nota Externa n° 58/2007).

En virtud de los cambios de actitud descriptos con relación al autoajuste, la autoridad aduanera efectuó las consultas correspondientes. En respuesta a estas últimas, ARCH QUÍMICA ARGENTINA indicaría lo siguiente: "…en julio de 2006 se produjo una baja en los precios del CCA a nivel internacional debido a una reducción de precio de sus componentes, lo cual afectó el porcentaje de ajuste por vinculación que venía efectuando *Arch Química Argentina*. Posteriormente, y a partir de fines de marzo de 2007 se aumentó el precio del CCA a efectos de alcanzar los valores criterio establecidos por la Aduana con lo cual los precios dejaron de estar influidos por la vinculación. Actualmente se declara la existencia de vinculación entre vendedor y comprador pero dicha vinculación no influye en los precios pactados para el CCA". En este sentido, agregaría que "…[e]l alza de los precios, de alrededor del 24% en el período julio de 2007 a julio de 2008, fue causada exclusivamente por los aumentos de los costos del cobre, cromo, arsénico, plástico y acero en el mercado internacional y que son respectivamente las materias primas básicas del Arseniato de cobre cromatado 60% y los envases".

Sobre la base de los argumentos transcriptos, la Dirección Empresas Vinculadas llevó a cabo un ejercicio comparativo entre el costo de las materias primas utilizadas en la elaboración de la mercadería importada (producto ACC) y los valores FOB oportunamente declarados. Para ello, se emplearos los costos unitarios de las mencionadas materias primas por cada semestre, oportunamente informados por la Cámara de Industrias de Procesos de la República Argentina. Por otra parte, tomando como base el valor declarado y ajustado por ARCH QUÍMICA ARGENTINA en 2006 de U$S 1,46, y atendiendo las variaciones registradas en los costos internacionales de los ingredientes de la mercadería involucrada, se realizó una proyección del valor FOB al que debería haberse declarado el producto CCA. De esta manera, se obtuvieron los siguientes resultados:

Evolución de los precios FOB con relación al costo de las materias primas – ARCH QUÍMICA ARGENTINA SRL (*)

Despacho n°	06001IC04088783-[¿]	08001IC04145683-W	08001IC04196173-W
Fecha de oficialización	29/6/2006	12/8/2008	27/10/2008
Valor declarado	1,46	1,79	2,09
Período	2006-1° semestre	2008-2° semestre	2008-2° semestre
Costo	1,408	2,181	2,181
Coeficiente de variación		1,549	1,549
Precio resultante		2,262	2,262

Despacho n°	09033ZFE1000133-A	09001IC04121503-X	10001IC04034058-X	10001IC04210031-S
Fecha de oficialización	8/1/2009	28/8/2009	26/2/2010	11/11/2010
Valor declarado	2,09	2,06	2,09	2,07
Período	2009-1° semestre	2009-2° semestre	2010-1° semestre	2010-2° semestre
Costo	1,703	1,719	1,879	2,075
Coeficiente de variación	1,209	1,221	1,334	1,474
Precio resultante	1,766	1,783	1,948	2,152

(*) Fuente: Estudio de Valor (Nota n° 883/13 (DV EMVI)) del 2 de octubre de 2013

En base al ejercicio comparativo mencionado con anterioridad, se observaron, entre otras cuestiones, los siguientes puntos: *i)* en el segundo semestre de los años 2008 y 2010, los valores unitarios FOB declarados se hallaron por debajo de los costos unitarios correspondientes; *ii)* de esta manera, dichos valores unitarios no habrían acompañado la evolución de los costos en el período; *iii)* la manipulación de los valores facturados a ARCH QUÍMICA ARGENTINA, por parte de su proveedor-controlante, no se habría tenido en cuenta con relación a terceros no vinculados; *iv)* así, los precios declarados se encontrarían incididos por la vinculación y; *v)* se destaca la inexistencia de terceros importadores que documenten mercadería idéntica comparable para el período analizado. Como resultado de lo mencionado con anterioridad, la División Empresas Vinculadas concluyó que, "…[a] los efectos de corregir la incidencia de la vinculación determinada, y careciendo de los datos necesarios para la aplicación de los arts. 2° a 6° del [Acuerdo de Valor], [se propuso], en consonancia con los principios generales establecidos en el Preámbulo del citado cuerpo legal, en el que se propicia la utilización de métodos equitativos, neutros y uniformes, reflejar dicha incidencia en los precios declarados por [ARCH QUÍMICA ARGENTINA] en las destinaciones [correspondientes], tomando como válidos [los siguientes valores]: 2008 – 2° semestre U$S 2,262; 2010 – 2° semestre U$S 2,152.

Estas primeras observaciones se vieron complementadas por lo afirmado mediante la Nota n° 207/15 (DV EMVI) del 3 de marzo de 2015 (ver a fs. 71/76 del alcance n° 13289-8284-2005/8). En efecto, en dicha oportunidad, la ya citada Dirección Empresas Vinculadas hizo una descripción de las razones por las cuales había descartado los métodos

detalladas en los arts. 2 (mercadería idéntica), 3 (mercadería similar), 5 (método deductivo) y 6 (método del valor reconstruido) del Acuerdo de Valor y, como resultado de ello, había decidido emplear lo dispuesto por el art. 7 (método del último recurso) del mencionado instrumento. Así, si para excluir el empleo de los métodos de los arts. 2 y 3 del Acuerdo de Valor, se haría referencia la inexistencia de antecedentes mediante los cuales se había importado mercadería idéntica o similar, a los fines de desechar la utilización del método deductivo (art. 5 del Acuerdo de Valor), se mencionaría la imposibilidad de emplearlo en aquellos casos, como en el *sub examine*, donde existiera una vinculación entre el importador y su proveedor extranjero. Por último, en lo que respecta a la prescindencia del método del valor reconstruido (art. 6 del Acuerdo de Valor), se referiría a la inviabilidad en el acceso a la información vinculada con los costos de producción.

La firma importadora, por su parte, al interponer el correspondiente recurso de impugnación, sustentó su oposición a lo decidido por la autoridad aduanera en, principalmente, dos argumentos (a fs. 13/17 *ibid*.). Efectivamente, con posterioridad a haber hecho referencia al incumplimiento de las disposición pertinentes del Acuerdo de Valor, a lo infundado del ajuste finalmente llevado a cabo, y al hecho de que los valores declarados oportunamente hayan sido claramente superiores al valor criterio (U$S 2,02) fijado por la DGA mediante la Nota Externa n° 58/2007, centró su atención en las siguientes dos cuestiones: ***a)*** en primer lugar, sustentó que la reventa del producto importado en la República Argentina durante el período bajo análisis no solo había arrojado un margen de ganancia mínimo, sino que también, en otras ocasiones, habría generado una serie de quebrantos, compensados oportunamente, estos últimos, mediante los beneficios obtenidos a través de la comercialización de otras mercaderías. En este sentido, agregó que estas últimas circunstancias habrían motivado el cese definitivo de las importaciones correspondientes; ***b)*** en segundo lugar, subrayó que, al no haberse podido constatar valores de transacción de mercancías idénticas o similares, la autoridad aduanera habría podido y debido aplicar el método deductivo previsto por el art. 5 del Acuerdo de Valor. Así, añadió que, en el caso bajo examen, la aduana no habría deducido fundamento alguno que explique cuáles habían sido los motivos por los cuales no se había llegado a aplicar cada uno de los métodos previos a aquel del último recurso (art. 7 del Acuerdo de Valor). A los fines de sustentar su impugnación, solicitó, en primer lugar, que se libre oficio a los proveedores extranjeros a los fines de que se adjunte copia de las facturas de las ventas efectuadas tanto a la firma importadora como, en caso de existir, a compradores no vinculados. Requirió, a su vez, que se ordene una prueba pericial contable con el objetivo de que, mediante un profesional independiente, se compulse los libros de comercio de la firma importadora y se determine: *i)* el margen de utilidad, si lo hubo, arrojado por la ventas del producto importado efectuadas durante el período investigado; *ii)* si es concebible que con los márgenes obtenidos, positivo o negativos, se adquiera el producto importado a un valor superior a aquel tenido en cuenta durante el período por el cual la Aduana formuló los cargos y; *iii)* fecha correspondiente a la última compra del producto y despacho mediante el cual este fue librado a plaza.

A fs. 24 (*ibid*.), mediante la providencia del 7 de febrero de 2014, la División Impugnaciones del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros hizo lugar tanto a la prueba informativa como a aquella correspondiente a la pericia contable. En lo que respecta a esta última, a fs. 27/29 (*ibid*.) se insertó el “Informe Especial Pericial”. De entre las observaciones manifestadas por el perito contable con relación a las operaciones de ventas del producto CCA efectuadas por la firma apelante durante el período comprendido entre el 1° de septiembre de 2008 y el 31 de diciembre de 2010, se destacan los siguientes puntos: ***i)*** en el período mencionado con anterioridad, el margen bruto de ganancias de la firma ascendió a 10.26% (entendiendo por aquel concepto (margen bruto de ganancias) a detraer de la ventas el valor del costo de la mercadería vendida). Si al citado concepto se le restaban los gastos relacionados con la ventas, y aquellos administrativos y comerciales correspondientes, se obtenía como resultado final una pérdida de $ (1.513.097,62) acumulada en el citado período, lo que representa un 18,5% (negativo). Se agrega que esta pérdida se venía repitiendo desde el año 2000 por esta actividad de CCA, y que la participación de este producto en el total de ventas de la empresa, tomando como parámetro el año completo, fue del 22% en 2007, 22% en 2008, 13,53% en 2009 y 7,14% en 2010; ***ii)*** de acuerdo con la documentación disponible, y partiendo de la premisa de que la empresa tuvo y tiene como objetivo realizar una actividad lucrativa que le permita subsistir en el mercado, se observa el encontrar difícil o impracticable que se realicen o se hayan realizado, por los períodos antes mencionados, operaciones de compras por valores superiores a los que operó ARCH QUÍMICA ARGENTINA. En este sentido, se aclara que “…tal es así que la empresa luego de una

merma creciente en las ventas decidió discontinuar la comercialización de este producto".

En cuanto a la prueba informativa, a fs. 31 (*ibid*.), se insertó el escrito de la firma apelante mediante el cual se acompañaba una copia tanto del oficio dirigido a su proveedor ARCH WOOD PROTECTION INC., como de la contestación correspondiente. Si bien, junto con el mencionado escrito, se detallaría la aludida respuesta (a fs. 32/69, *ibid* .), no habría constancia alguna del oficio oportunamente librado (y, por consiguiente, de lo que en su ocasión fue solicitado). Por otra parte, de la respuesta enviada del correspondiente proveedor se observó que este sólo se dedicaba a confirmar que efectivamente se había vendido a ARCH QUÍMICA ARGENTINA "…el producto *Wolman* CCA en las cantidades y en los precios que indican las facturas que figuran en la lista [remitida]". Se agregaría, a su vez, que "[c]ada una de ellas [las facturas] refleja íntegramente el precio realmente pagado o por pagar por el producto vendido en cada oportunidad y, fuera de esos pagos, [no se ha recibido, ni de ARCH QUÍMICA ARGENTINA, ni de ninguna otra persona o sociedad], ningún otro pago directo o indirecto con relación a esas mercaderías". De esta manera, si bien queda constatado, mediante este elemento de prueba, que los valores declarados por la firma importadora coincidían con aquellos efectivamente facturados por su proveedor en los Estados Unidos de América, no se logró comprobar si la mercadería en cuestión había sido oportunamente vendida, con los mismos valores, a otras personas jurídicas con las cuales no existía vinculación alguna. Esto último, como bien lo resalta la firma apelante a través de su recurso de impugnación en sede administrativa, hubiera podido resultar un indicio de suma importancia para constatar que la vinculación correspondiente no había influido en los valores facturados durante el período bajo análisis.

A fs. 83/85 vta. (*ibid*.), figuran los alegatos presentados en tiempo y forma por la firma apelante. A fs. 89/90 vta. (*ibid*.), se detalla la Resolución DE PRLA n° 2823/2016, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 24 de junio de 2016, objeto del presente recurso de apelación.

VI. Descriptos los principales hechos involucrados en la presente causa, corresponde a continuación analizar si los ajustes de valor llevados a cabo por la autoridad aduanera con respecto a determinadas operaciones de importación oficializadas por ARCH QUÍMICA ARGENTINA durante los años 2008 y 2010, se encuentran de conformidad con lo estipulado por el Acuerdo de Valor. En virtud de lo establecido por el art. 1°, primer párrafo, de este instrumento internacional, incorporado a nuestro ordenamiento jurídico a partir de su entrada en vigor el 1° de enero de 1995, "[e]l valor en aduana de las mercaderías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8…" (*nuestro subrayado*), y siempre que concurran las cuatro circunstancias detalladas en los incisos *a)*, *b)*, *c)* y *d)* de su primer párrafo ("…*a)* que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; *b)* que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; *c)* que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y *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 lo detallado precedentemente, se debe agregar lo acordado mediante la Decisión Ministerial, incorporada oportunamente al Acta Final de la Ronda de Uruguay, y titulada "Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado". Mediante dicho documento, con igual jerarquía que el Acuerdo de Valor, se acordó, entre otras cuestiones, que, "[c]uando […] 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, [aquella] 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…" (*nuestro subrayado*). De esta manera, en virtud de lo mencionado con anterioridad, la autoridad aduanera se

encuentra en condiciones de discutir el valor oportunamente declarado por el importador en todos aquellos casos donde: ***a)*** se presente alguna de las cuatro circunstancias detalladas en los incisos a), b), c) y d) del art. 1.1 del Acuerdo de Valor; ***b)*** se deba llevar a acabo alguno de los ajustes expresamente establecidos por el art. 8 del Acuerdo de Valor o; ***c)*** la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, según lo acordado mediante la Decisión Ministerial mencionada con anterioridad. Ahora bien, si las normas mencionadas con anterioridad establecen, de manera expresa, las causales o razones en virtud de las cuales la administración aduanera se encuentra en condiciones de alejarse del valor declarado oportunamente por el importador, los artículos 2 a 7 del Acuerdo de Valor ponen a disposición de la mencionada autoridad los diferentes métodos a tener en cuenta a los fines de fundamentar su decisión. En este sentido, a los efectos de hacer un uso correcto de dichos métodos, el servicio aduanero debe respetar no solo los requisitos estipulados para su implementación en cada una de las disposiciones involucradas, sino también el orden en que fueron detallados en el instrumento internacional (art. 4 del Acuerdo de Valor), una vez realizadas las consultas correspondientes con el importador involucrado (segundo párrafo de la Introducción General).

En lo que respecta específicamente a la circunstancia delimitada mediante el inciso d) del art. 1.1 del Acuerdo de Valor (la vinculación entre importador y su proveedor en el extranjero), en conexión con los hechos involucrados en el *sub examine*, las disposiciones mencionadas *ut supra* se ven complementadas por arts. 1.2 y 15, párrafos 4 y 5, del Acuerdo de Valor, junto con sus correspondientes notas interpretativas. Así, si la última disposición aludida (art. 15, párrafos 4 y 5, del Acuerdo de Valor), detalla de manera taxativa los casos donde el Acuerdo entiende que existe una vinculación entre las personas físicas o jurídicas involucradas, mediante el segundo párrafo del art. 1° del Acuerdo de Valor, no sólo se detallan aquellos elementos de prueba a tener en cuenta, tanto por la administración como por la firma importadora, a los fines de determinar si la vinculación influyó o no sobre el precio informado, sino que también se lleva a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos relacionados con el procedimiento a seguir. En efecto, a través del art. 1.2 *a)* del Acuerdo de Valor, se establece que, a los fines de determinar si la vinculación influyó efectivamente sobre el precio declarado, "…se examinarán las circunstancias de la venta…". Esta disposición se ve complementada por su correspondiente nota interpretativa; según esta última "…[n]o se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio". Consecuentemente, en estos casos, la autoridad aduanera "…deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que aquélla examine las circunstancias de la venta". El art. 1.2 *b)* del Acuerdo de Valor, por su parte, establece, a favor del importador que "…se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando [aquel] demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado: i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5; iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6…".

Basándose en este contexto, en precedentes anteriores hice hincapié en que la implementación del Acuerdo facilita un equilibrado mecanismo de carga probatoria dinámica. Este mecanismo se despliega en varias etapas: inicialmente, si la autoridad aduanera alberga dudas respecto al valor de transacción, debe explicitarlas, asumiendo la carga probatoria; le sigue la responsabilidad del importador de proveer los elementos que justifiquen el valor declarado; posteriormente, recae nuevamente en la autoridad aduanera la obligación de comunicar al importador las razones de sus dudas, ofreciéndole una oportunidad adecuada para responder; y finalmente, el importador asume la carga de disipar cualquier incertidumbre, fundamentando su defensa.

La importancia del estándar de prueba en el proceso judicial es un tema crucial que atiende a la forma en que los tribunales abordan la incertidumbre inherente a cualquier litigio. Este concepto representa el umbral que la ley procesal establece para determinar cuándo los hechos de una narración son considerados suficientemente probados al finalizar un

juicio, distribuyendo así los riesgos de error judicial en contextos marcados por la duda. La problemática central radica en que ningún proceso judicial es capaz de recabar la totalidad de los datos sobre los hechos. Este déficit informativo implica que el juez siempre enfrente la posibilidad de que los hechos pudieran haber ocurrido de manera distinta a la presentada. Para mitigar estas dudas, se recurre al estándar de prueba, un criterio que refleja la decisión colectiva sobre el nivel de certeza necesario para aceptar una narración de hechos como válida, en función de los valores en juego en cada caso. La elección de un estándar probatorio sobre otro requiere, por tanto, una deliberación normativa que precede a su aplicación.

La relación entre el estándar de prueba en el ámbito judicial y el método en cascada del Acuerdo de Valor se centra en cómo ambos marcos gestionan la incertidumbre y distribuyen las cargas probatorias para llegar a una conclusión justa y racional. El método en cascada se diseña para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Este procedimiento inicia con el valor de transacción como el método preferente, avanzando hacia métodos alternativos en un orden preestablecido si el primero resulta inaplicable. Este enfoque escalonado se asemeja al concepto del estándar de prueba en el sentido de que ambos sistemas buscan alcanzar el mayor grado de certeza posible dentro de un contexto de incertidumbre. En el caso del estándar de prueba, se establece un umbral de certeza que debe alcanzarse para considerar que los hechos de un caso están probados. De manera similar, el método en cascada define una secuencia de pasos que deben seguirse para determinar el valor en aduana, cada uno con sus propios requisitos de prueba y verificación. Este proceso asegura que, en la ausencia de información clara o completa (un déficit informativo), se utilicen métodos alternativos para lograr una valoración justa y objetiva. Ambos sistemas comparten el objetivo de manejar la incertidumbre de manera estructurada y predecible. En el ámbito judicial, el estándar de prueba ayuda a los jueces a tomar decisiones informadas en situaciones donde la información completa no está disponible, balanceando los riesgos de error en la sentencia. En el contexto del Acuerdo de Valor, el método en cascada proporciona un marco para que las aduanas determinen el valor de las importaciones de forma justa y transparente, incluso cuando el valor de transacción no puede ser directamente aplicado o verificado.

La aplicación de estos principios refleja una deliberación normativa previa, donde se consideran los valores en juego (por ejemplo, la equidad en el comercio internacional y la correcta aplicación de los derechos aduaneros) y se establecen procedimientos para mitigar la incertidumbre y distribuir la carga probatoria de manera equitativa entre las partes involucradas. En última instancia, tanto el estándar de prueba como el método en cascada buscan garantizar decisiones basadas en principios de justicia, racionalidad y controlabilidad, adaptándose a las limitaciones inherentes a la disponibilidad y fiabilidad de la información.

VII. Al retomar los hechos involucrados en la presente *litis*, se observa que la División Empresas Vinculadas consideró necesario llevar a cabo, sobre la base de lo decidido e informado oportunamente por ARCH QUÍMICA ARGENTINA, un ajuste sobre los valores declarados, y relacionados con determinadas operaciones de importación para consumo oficializadas durante los años 2008 y 2010 (cabe mencionar, con relación a estas operaciones, que la autoridad aduanera no agregaría, ni en las actuaciones administrativas pertinentes, ni en la documentación presentada ante el presente Tribunal, ninguno de los sobres contenedores tanto de las destinaciones de importación cuestionadas como de la documentación complementaria correspondiente). En efecto, si el aumento de los valores declarados durante el período bajo análisis (2008-2010) se había debido, según lo especificado por la firma importadora, a un incremento del precio de los insumos empleados para la elaboración del producto exportado, la División Empresas Vinculadas implementaría un ejercicio comparativo entre el costo de las mencionadas materias primas, informado por la Cámara de Industrias de Procesos de la República Argentina, y los valores FOB oportunamente declarados. Como resultado de dicha comparación, se observó que, durante la segunda mitad de los años 2008 y 2010, el valor FOB p/kg declarado (y, por consiguiente, en importe efectivamente facturado por su proveedor, ARCH WOOD PROTECTION INC) era menor a la sumatoria de los costos por insumo. De esta manera, en virtud de la aplicación del método del último recurso (art. 7 del Acuerdo de Valor), y de manera residual, de aquel vinculado con la reconstrucción de los valores involucrados (art. 6 del Acuerdo de Valor), la autoridad aduanera entendería que la vinculación existente entre la firma importadora y su proveedora había finalmente influido sobre el precio y, como resultado de ello, que los valores correspondientes debían ser ajustados en base a dichas diferencias.

Sin embargo, el proceder de la autoridad aduanera merece algunas observaciones. En primer lugar, corresponde remarcar que los valores FOB oportunamente declarados por ARCH QUÍMICA ARGENTINA, y cuestionados por la autoridad aduanera, no diferían de manera sustancial con el valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas, mediante la Nota Externa n° 58/2007 del 23 de agosto de 2007. En efecto, si los valores unitarios en dólares, informados por la firma importadora, rondaban entre el 1,79 y los 2,09, el valor criterio unitario determinado por la autoridad aduanera para la misma mercadería sería igual a U$S 2,02 (valor FOB unitario por kg). De hecho, en la mayoría de los casos, el valor declarado superaba aquel informado como criterio. Vale recordar que, de acuerdo con los considerandos iniciales de la citada Nota Externa, mediante el establecimiento de los mencionados valores criterios, y su agrupación en un único instrumento, la Dirección General de Aduanas tuvo como principal objetivo "…enfrentar la evasión fiscal y combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías". En segundo lugar, vale subrayar que, en gran parte de las operaciones cuestionadas, la diferencia entre el valor declarado y aquellos determinados por la Dirección Empresas Vinculadas no resultaba, en absoluto, significativa. Si en la mayoría de los casos el valor FOB unitario declarado oscilaba entre los U$S 2,09 y 2,07, los valores unitarios obtenidos por la Aduana como resultado del ajuste, fluctuaban entre los U$S 2,262 y 2,152. Así la diferencia entre unos y otros terminaba siendo aproximadamente del 8%.

En tercero y último lugar, resulta pertinente presentar algunas críticas con relación al método empleado por la autoridad aduanera a los fines de justificar el ajuste correspondiente. Según lo informado oportunamente mediante la Nota n° 207/15 (DV EMVI) del 3 de marzo de 2015, la División Empresas Vinculadas sostuvo la imposibilidad de emplear alguno de los métodos descriptos por los arts. 2 a 6 del Convenio de Valor. Así, si para excluir el empleo de los métodos de los arts. 2 y 3 del Acuerdo de Valor, se haría referencia la inexistencia de antecedentes mediante los cuales se había importado mercadería idéntica o similar, a los fines de desechar la utilización del método deductivo (art. 5 del Acuerdo de Valor), se mencionaría la imposibilidad de emplearlo en aquellos casos, como en el *sub examine*, donde existiera una vinculación entre el importador y su proveedor extranjero. Por último, en lo que respecta a la prescindencia del método del valor reconstruido (art. 6 del Acuerdo de Valor), se referiría a la inviabilidad en el acceso a la información vinculada con los costos de producción. No obstante, el descarte del método deductivo (art. 5 del Acuerdo de Valor) se basó en una interpretación errónea de la disposición en juego. En efecto, la imposibilidad de aplicar el mencionado método se justifica toda vez que exista una vinculación entre la firma importadora y el comprador en el mercado local, y no entre la primera y el proveedor extranjero. De hecho, la autoridad aduanera no sólo se encuentra obligada a respetar el orden de aplicación de los cinco métodos establecidos a partir del art. 2 del Acuerdo de Valor, y justificar adecuadamente el haber dejado de lado alguno de ellos, sino que también, por el tipo de información disponible, hubiese sido más sencillo para la Aduana el aplicar el art. 5 del Acuerdo de Valor. De esta manera, la desestimación del valor declarado sin una fundamentación adecuada transgrede, sin más, el principio de razonabilidad y los objetivos protegidos por el Acuerdo de Valor.

En virtud de lo mencionado con anterioridad, corresponde revocar la resolución objeto de la presente apelación.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA n° 2823/2016, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 24 de junio de 2016.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA n° 2823/2016, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 24 de junio de 2016.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.10 15:59:01 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: 2025.09.11 18:15:26 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: 2025.09.12 14:07:42 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: 2025.09.12 14:08:11 -03:00