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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-103706301-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

**Referencia:** Sentencia; Expediente N° 36483-A; "TPC COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/ APELACIÓN".-

---

## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"TPC COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/ APELACIÓN", expediente N° 36483-A,**

**El Dr. González Palazzo dijo:**

**I.-** A fs. 11-30 vta. se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la resolución del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros (DE PRLA) N° 5028/2015 dictada el 7/09/15 en el expediente Actuación SIGEA N° 13809-168-2010, mediante la cual se rechazó la impugnación y se confirmó el Cargo Tributario N° 666/2010 formulado en relación al despacho de importación (DI) 05001IC04073767W, oficializado por la firma importadora Constructora Barracas S.R.L., respecto de la cual la recurrente garantizó los tributos mediante Póliza 11.957. Opone excepción de prescripción. Plantea la nulidad del procedimiento. Afirma que el ajuste de valor realizado por la Aduana es improcedente. Sostiene que el servicio aduanero incumplió lo establecido en el Anexo III de la Resolución General (RG) ex-AFIP N° 857/2000. Sostiene que resulta improcedente el ajuste de valor conforme el art. 3 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) dado que se basó en un único antecedente cuya documentación no se acompañó en las actuaciones administrativas y no se citó a la importadora para que aportada elementos que dieran sustento al valor declarado. Expresa que la enumeración del art. 1 del GATT es taxativa dado que procura reducir al máximo los motivos para rechazar el valor de transacción como método principal. Alega que la documentación aportada por la

importadora fue descartada sin previo análisis y el servicio aduanero procedió a realizar el ajuste conforme art. 3 del GATT, sin explicar tampoco los motivos por los que se apartó del método del art. 2 del referido acuerdo. Opone el límite de la póliza. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se declare la nulidad de la resolución apelada y en subsidio pide su revocación.

**II.-** A fs. 39-45 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega genéricamente los hechos, afirmaciones, derecho y documentación del escrito de traslado, salvo lo expresamente reconocido. Efectúa una reseña de los hechos. Contesta sobre la excepción de prescripción opuesta. Cita el Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT y las facultades del servicio aduanero en caso de duda respecto del valor declarado por la importadora. Invoca los informes obrantes en las actuaciones administrativas. Sostiene que la relación entre aseguradora y asegurado no es oponible a la Aduana. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto, con costas.

**III.-** A fs. 47 se abrió la causa a prueba. A fs. 84 se clausuró el período probatorio. A fs. 106 se declaró la rebeldía de la parte actora, se elevaron las actuaciones al conocimiento e intervención de la Sala "F" y se dispuso la falta de justificación para poner los autos a alegar, en virtud del mérito de la prueba producida, por lo que quedaron en estado de dictar sentencia.

**IV.-** De la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 13809-168-2010, surge que a fs. 2, el 9/08/10 se formuló el cargo VI 666/2010 a la firma importadora Constructora Barracas S.R.L. por la suma de u$s 6360 en concepto de tributos adeudados, resultantes del ajuste de valor efectuado respecto de la mercadería importada mediante la DI 05001IC04073767W, cuya documentación de despacho se agregó en un sobre obrante a fs. 3. El ajuste referido tuvo fundamento en las conclusiones arribadas mediante Nota N° 961/10 (Ramo 7) de la División Control Expost de Importación obrante a fs. 5-6. En dicho informe se expresó que, en cumplimiento con la Resolución General (RG) ex-AFIP N° 2730/2009, se citó a la importadora a fin de solicitarle que justificara el valor declarado. Ante la incomparecencia de la firma el servicio aduanero consideró que correspondía apartarse del método establecido en el art. 1 del GATT y aplicó lo establecido en el art. 3 de dicho acuerdo. En este sentido expresó: *"…los valores declarados se encuentran disminuidos frente a los valores de transacción de mercaderías similares contemporáneas a las de marras…"* Para ello tuvo en cuenta un antecedente que estimó similar al de autos, que consigna como DI 05001IC04097702R.

Notificada la importadora del cargo formulado, a fs. 16 y vta. se agregó la póliza de seguro de caución 11.957 otorgada por la actora en relación a la destinación en análisis, por la suma de $ 33.000.

A fs. 20 y vta. obra la constancia de notificación a la actora del cargo en cuestión, efectuada el 5/06/2013.

A fs. 21-22 se presentó la firma aseguradora e inició el procedimiento de impugnación del cargo en los términos de los arts. 1053 y 1055 del CA, el cual fue rechazado mediante la resolución aquí apelada, obrante a fs. 35-36 vta.

**V.-** Previamente a adentrarme en el análisis de las cuestiones de fondo corresponde expedirme sobre el planteo de prescripción alegado por la recurrente.

El CA establece en su art. 803 que las acciones del Fisco para reclamar tributos prescriben transcurridos cinco años. Dicho plazo comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o de la fecha en que se hubiese producido el hecho gravado, estableciendo las causales de suspensión o interrupción de dicho plazo.

En el caso de autos, conforme lo establece el art. 806 del CA, la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos se interrumpe por: *"…a) la notificación de la liquidación tributaria aduanera…"*

Por su parte el art. 805 del CA establece que la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende: "…*c) desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilitare su ejecución*…"

Asimismo el art. 807 del CA establece que: *"La suspensión y la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal también surten efectos en relación con los deudores solidarios y los deudores subsidiarios, excepto en los supuestos contemplados en el artículo 806, incisos d) y e)…"*

En el caso de autos, resulta que la DI se oficializó el 13/06/05, oportunidad en que se produjo el hecho gravado, con lo cual el plazo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos comenzó a correr a partir del 1/01/06 y prescribía el 31/12/10.

Ahora bien, según constancias de fs. 10 de las actuaciones, el 14/09/10 se notificó a la firma importadora (obligada principal) el Cargo formulado. Dicha notificación interrumpió la prescripción —art. 806, inc. a) del CA—, con lo cual comenzó a correr un nuevo plazo quinquenal, que surte efecto respecto de la obligada subsidiaria aquí actora (art. 807 del CA). El nuevo plazo prescriptivo se suspendió con el inicio del procedimiento de impugnación por la aquí actora, conforme lo establece el art. 1058 del CA y se suspendió nuevamente con la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal (art. 1134 del CA)

En virtud de lo expresado precedentemente, se colige que no se encuentra prescripta la acción del Fisco para exigir los tributos, por lo que corresponde rechazar la excepción opuesta.

**VI.-** Sentado ello, en relación a la nulidad planteada por la recurrente, cabe precisar que, para dar una respuesta jurisdiccional con praxis hermenéutica, estimo conveniente adentrarme directamente al análisis técnico-jurídico de la cuestión de fondo debatida en autos, dado que dicho planteo constituye parte del objeto procesal de la presente.

En tal sentido, corresponde determinar si se ajusta o no a derecho la resolución aduanera apelada, en cuanto confirma el cargo VI N° 666/2010 que exige la diferencia tributaria emergente del ajuste de valor practicado en relación al DI 05001IC04073767W, documentado por la importadora Constructora Barracas S.R.L., de mercadería clasificada en la Posición Arancelaria (P.A.) 8523.11.10.000K consistente en CDs de origen y procedencia Taiwan , por un valor FOB total de u$s 54.300.

Compulsada la documentación del despacho obrante en el sobre de fs. 3 de las actuaciones, se advierte que el valor declarado se ajusta a la información contenida en la factura comercial correspondiente al

despacho.

Ahora bien, el servicio aduanero consideró que los valores declarados por la importadora se encontraban disminuidos frente a operaciones de mercadería de similares características contemporáneas a la de autos y, en virtud de la sustitución del valor declarado en el despacho de importación aquí involucrado, formuló a la importadora un cargo por una diferencia de tributos, situación que implicó un mayor importe a abonar.

Ante la incomparecencia de la firma importadora, el servicio aduanero intimó a la compañía aseguradora, aquí actora, al pago del cargo formulado en virtud de la póliza N° 11.957 otorgada.

**VII.-** La cuestión traída a conocimiento de este Tribunal encuentra su base regulatoria en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 del que nuestro país es parte, conforme lo establece la ley 24.425 (B.O. 05/01/95), que aprobó el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay, entre los cuales se encuentra, el citado Acuerdo, relativo a la materia que aquí nos ocupa.

Con sujeción a lo dispuesto en la normativa apuntada, vigente al tiempo de la importación de que se trata, resulta que la primera base para la determinación del valor en aduana de las mercaderías importadas a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem, es el valor de transacción, ello es, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ello considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8º —ajustes del precio pagado o por pagar— (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas, contenidas en el Anexo I).

El sistema de valoración allí aprobado se basa en un criterio principal, contenido en el art. 1º antes reseñado y cuatro criterios subsidiarios, que en principio deben aplicarse sucesivamente en el mismo orden en que se los enumera, previstos en los arts. 2º, 3º, 5º y 6º —con la posibilidad de invertir el orden de aplicación previsto con relación a los arts. 5º y 6º— y el criterio de razonabilidad previsto en el art. 7º, cuya aplicación será viable como último recurso a fin de determinar el valor en aduana.

Siendo así, recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1º, se podrá recurrir a las otras bases de valoración establecidas, en forma sucesiva y excluyente, en los artículos siguientes.

Ahora bien, de las constancias de los antecedentes administrativos se advierte que el rechazo del valor de transacción contemplado en el criterio principal, no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 1º, párrafo primero, como impedimento para su aplicación, a saber: a) que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador; b) que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones, cuyo valor no pueda determinarse; c) que ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de la mercadería por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor y d) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, aun existiendo, no haya ejercido ninguna influencia sobre el precio.

Tampoco se observa la existencia de alguno de los elementos enunciados en el art. 8, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar.

Lo que sí surge de los términos de la Nota N° 961/2010 (Ramo 7) obrante a fs. 5-6 de las actuaciones es que el descarte del primer método de valoración, a saber, el rechazo del precio que surge de la factura comercial que respalda la declaración comprometida —cuya autenticidad no fue cuestionada por el servicio aduanero— se ha fundado exclusivamente en que el valor declarado por la importadora resultaba inferior a los precios de mercaderías que la Aduana consideró de similares características, por lo cual procedió a valorar la mercadería importada haciendo aplicación del método previsto en el art. 3 del Acuerdo.

En este orden de ideas, el Comité Técnico de Valoración en Aduana, a través de la opinión consultiva 2.1, sostuvo que: "*el mero hecho de que un precio sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos, no es razón suficiente para rechazarlo, a efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el artículo 17 del Acuerdo*" (facultad de la Aduana para investigar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración, presentados a efectos de la valoración de la mercadería).

Asimismo, conforme surge de la **"***Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*", adoptada también en el Acta final de la Ronda Uruguay del GATT de 1994, para poder rechazarse el precio por "otros motivos" distintos a las circunstancias enunciadas en el párrafo 1 del art. 1º, es necesario que la Aduana determine la falta de veracidad o exactitud de las informaciones, documentos o declaraciones que se hayan presentado y recién en este supuesto se legitima la utilización de un método distinto de valoración, lo que permite concluir que el precio, aún en tales casos y, en principio, será aceptable como valor de transacción, aunque sea inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos.

La mencionada Decisión permite a la Aduana, por razones fundadas que induzcan claramente a sospechar de la veracidad de los precios facturados y declarados, a proceder a su rechazo e incluso determina la posibilidad de desestimarlos como base de valoración.

**VIII.-** En atención a lo hasta aquí mencionado y teniendo en consideración lo establecido en las normas referentes a la cuestión debatida en autos, corresponde determinar si el análisis de valor efectuado por el servicio aduanero en base al método aplicado, justifica acabadamente la recomposición del valor declarado por la importadora en la operación denunciada y confirmada en la resolución aquí apelada.

En el caso de autos, el único argumento o fundamento del servicio aduanero para realizar el ajuste cuestionado en esta instancia, radicó en el antecedente invocado respecto de similar mercadería a la declarada por la importadora.

Ahora bien, lo que hizo el servicio aduanero fue limitarse a hacer una enunciación de una presunta operación de importación documentada supuestamente mediante la destinación cuyo número cita, sin siquiera agregarla en copia, donde supuestamente ingresó al territorio aduanero mercadería supuestamente de similares características a la declarada por la importadora.

Lo cierto es que, tal como lo resalté precedentemente, estamos frente a un ajuste de valor realizado en base a meras suposiciones pues no se colige acollarada al sumario constancia alguna que avale lo afirmado por el servicio aduanero en el sentido pretendido.

Entiéndase, el servicio aduanero desestimó el precio documentado —y respaldado— como base de valoración de la mercadería importada, sin especificar cuál fue la mercadería tenida en consideración, el régimen bajo el cual ingresó, el país de su procedencia, condiciones de importación, el precio reputado idóneo para conformar la nueva base de valoración en aduana, etc., en fin, una serie de condiciones y datos indispensables para realizar un ajuste de valor en los términos de la normativa analizada precedentemente, y sin agregar el antecedente que habría sido utilizado.

Si bien lo dicho bastaría para dar por tierra la pretensión fiscal, vale destacar —como forma de describir el ropaje que engalana el proceder aduanero coronado por la resolución recurrida en la especie— que tampoco se observa un comportamiento tendiente a realizar algún tipo de investigación o diligencia para averiguar y fundamentar la cuestión de valor a fin de dar un marco de legalidad al ajuste practicado, siendo que ni siquiera ha sido agregada documentación tendiente a probar que el valor declarado no concuerda con los usuales de la rama del comercio o industria que se trata.

Todo ello sin siquiera tomarse la molestia de fundar sus aseveraciones con alguna documentación respaldatoria.

No puede desconocerse que, a la luz del actual régimen de valoración de mercaderías, la Aduana está imposibilitada de desestimar directamente el precio de transacción sobre la base de antecedentes.

Pero esto no implica que deba aceptarse sin más, como base de valoración, al precio facturado y/o declarado valor de transacción cuando éste se presenta inicial y razonablemente vil o irrisorio, o al menos sospechoso en su veracidad, por cuanto la aceptación de dicho precio como base de valor en aduana para las mercaderías importadas puede resultar contradictorio o incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo.

No obstante, lo que acontece en el presente caso es que el servicio aduanero no probó la supuesta duda inicial ni realizó una investigación complementaria que denote que el valor documentado resultó considerablemente inferior a precios o a valores de “antecedentes”, o a los precios corrientes o bien a la cotización internacional de la mercadería.

Tal forma de proceder, sin recabar antecedentes idóneos y comprobables a los efectos de justificar la determinación del valor, es la circunstancia que permite concluir que no existen, en el caso, referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como caprichoso e incierto, dado que ni siquiera lo informa en el análisis de valor efectuado.

La necesidad de compulsar la documentación aduanera que sirvió de antecedente no deviene un formalismo carente de utilidad, en cuanto su falta impide determinar si el servicio aduanero ha dado cumplimiento a lo establecido en el inc. 3°, del art. 3º, del Acuerdo, en cuanto prevé que, si al aplicar el método de valoración por comparación con mercadería similar se dispone de más de un valor de transacción, *“para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo”*.

El servicio aduanero no respalda con la debida documentación los valores de transacción aplicados como fundamento de su ajuste, lo que no permite al suscripto efectuar el debido control.

En definitiva, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente contradictorio e incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema "equitativo" de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

En este orden de razonamiento, cabe destacar que la carga de probar y justificar el valor documentado puede desplazarse por aplicación del principio de la carga dinámica de la prueba sobre la importadora, pero una vez que el servicio aduanero pone en marcha el procedimiento de investigación de valor, ello no implica que la determinación del valor quede sujeta a la discrecionalidad de la DGA. Entiéndase, la Aduana duda, investiga y traslada su fundada y acreditada sospecha a la importadora para que esta rebata —o no— lo que el Fisco colige como elemento de cargo para descartar el valor documentado.

En el caso en cuestión, ni siquiera se cumplieron los procedimientos legales previstos a los efectos de la determinación del valor de transacción.

En síntesis, no constatándose con las circunstancias que podrían justificar la inicial duda sobre la verosimilitud del precio declarado y no existiendo constancia de los antecedentes utilizados por el servicio aduanero para descartar el precio declarado por la importadora, no puede considerarse como correcta la aplicación del método alternativo de valoración, quedando, en consecuencia, sin sustento el ajuste de tal forma practicado.

No puedo soslayar que lo ventilado en estos obrados y las particularidades reseñadas no conforman un hito aislado en el universo de la casuística en cuestiones de valoración y ello motivó la IG-2019-2-E-AFIP-DGADUA mediante la cual, el entonces Director General de Aduanas, fijó pautas objetivas a verificar en procesos como el aquí ventilado, puntualmente se exigió verificar que *"Conste la justificación del motivo por el cual se descartó el valor de transacción, como método de valoración y se indique el método por el cual se efectúa la nueva valoración de la mercadería involucrada, habiéndose respetado el orden de prelación correspondiente….b) Se encuentren invocados y adjuntos los antecedentes que dan sustento al cargo o la denuncia…c) En caso de haberse utilizado el método de valoración correspondiente a mercadería idéntica o similar a la documentada, los antecedentes invocados sean comparables en especie, calidad, cantidad, marcas, modelos, nivel comercial, origen, precio unitario, prestigio comercial, contando además con los datos necesarios para efectuar una comparación válida y debiendo ser asimismo, contemporáneos a la operación de que se trate…."*, dando cuenta que lo descripto no obedece a un error aislado en lo que hace al procedimiento a seguir para arribar a una recomposición de valor ajustada a derecho, error que se verifica en estos obrados por lo que el procedimiento de determinación de valor efectuado por el servicio aduanero que da sustento a la formulación del Cargo VI 666/2010 en concepto de diferencia de tributos, resulta improcedente y en consecuencia la resolución que confirma el cargo formulado, debe ser revocada con costas a la vencida.

**IX.-** Que, por la forma como se resuelve, no corresponde tratar los restantes agravios introducidos por la actora en su escrito inicial.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Rechazar la excepción de prescripción de la acción del Fisco para reclamar tributos, sin costas.

2. Revocar la Resolución DE PRLA N° 5028/2015 dictada en el expediente SIGEA N° 13809-168-2010 y dejar sin efecto el Cargo Tributario VI N° 666/2010, con costas a la demandada.

*Así lo voto*.

**El Dr. Garbarino dijo:**

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE**:

**1. Rechazar la excepción de prescripción de la acción del Fisco para reclamar tributos, sin costas.**

**2. Revocar la Resolución DE PRLA N° 5028/2015 dictada en el expediente SIGEA N° 13809-168-2010 y dejar sin efecto el Cargo Tributario VI N° 666/2010, con costas a la demandada.**

**Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino en los términos del art. 1162 del CA.**

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.17 16:13:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.17 17:55:51 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.17 17:57:04 -03:00