Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-131653898-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Noviembre de 2025

Referencia: 22.394-A; TRANS INTER S.A.; SENTENCIA.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"TRANS INTER S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **22.394-A**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 25/30 se presenta la firma "TRANS INTER S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) dictada por el Administrador de la Aduana de Bernardo de Irigoyen en la Actuación Nº 12262-112-2005 (AA82-2005-591), mediante la cual se resuelve rechazar el procedimiento de impugnación deducido y confirmar los cargos de las Liquidaciones Manuales 05 071 LMAN 00 Nros. 0833 C, 0834 D, 0835 E, 0836 F, 0838 H, 0839 X, 0840 A, 0841 B, 0842 C, 0844 E, 0843 D, 0845 F, 0846 G, 0847 H, 0848 X, 0849 J, 0850 B, 0851 C, 0852D, 0853 E, 0854 F, 0855 G, 0856 H, 0857 X, 0858 J, 0859 K, 0860 C, 0861 D, 0862 E, 0863 F, 0864 G, 0865 H, 0866 X, 0867 J, 0868 K, 0869 L, 0870 D, 0871 E, 0872 F, 0873 G, 0874 H, 0875 X, 0876 J, 0877 K, 0878 L, 0879 M, 0880 E, 0881 F, 0883 H, 0884 X, 0885 J, 0886 K, 0887 L, 0888 M, 0889 N, 0890 F, 0891 G, 0892 H, 0893 X, 0895 K, 0896 L, 0897 M, 0898 N, 0900 U, 0901 V, 0902 W, 0903 A, 0904 B, 0905 C, 0906 D, 0907 E, 0908 F, 0909 G, 0910 V, 0911 W, 0912 A, 0913 B, 0914 C, 0915 D, 0916 E, 0917 F, y 0918 G correspondientes a derechos de importación liquidados por ajuste de valor efectuados respecto de las Destinaciones Aduaneras de Importación 04082IC0500 Nros. 1695 W, 1699 D, 1711 L, 1714 Y, 1722 N, 1731 N, 1736 S, 1744 R, 1745 S, 1752 Z, 1756 U, 1759 A, 1760 P, 1767 W, 1772 S, 1775 V, 1777 A, 1791 T, 1797 C, 1800 K, 1803 N, 1806 Z, 1808 S, 1809 T, 1816 R, 1826 S, 1836 T, 1845 T, 1847 V, 1853 S, 1862 S, 1875 W, 1876 A, 1881 T, 1882 U, 1885 A, 1886 B, 1888 D, 1892 V, 1920 N, 1923 Z, 1927 U, 1936 U, 1938 W, 1940 P, 1950 Z, 1951 R, 1953 T, 1964 V, 1970 S, 1978 D, 1979 E, 1980 T, 1981 U, 1989 F, 1994 B, 1995 C, 2002 F, 2003 G, 2014 X, 2031 H, 2034 K, 2035 L, 2037 N, 2046 N, 2049 Z, 2053 L, 2054 M, 2058 Z, 2059 R, 2075 P, 2079 T, 2081 M, 2082 N, 2086 R, 2089 U, 2094 Z, 2099 V, 2100 E, 2101 F, 2103 H, y 2119 Y, por la suma de $12.504,45. Cuestiona la resolución por la falta de fundamentos, y en cuanto no tuvo en consideración los argumentos defensivos que expuso ante el servicio aduanero. Afirma que el servicio aduanero ha considerado que los valores declarados en las destinaciones mencionadas no se condicen con los que actualmente se manejan en relación con las mismas mercadería, partes intervinientes y calidad. Se agravia de la

falta de análisis del marco económico que ha envuelto la operatoria comercial. Manifiesta que desde el mes de diciembre de 2001, ha cambiado continuamente el valor de la mercadería objeto de importación, siendo que la Aduana no ha tornado en consideración tal circunstancia. Sostiene que el precio facturado es aquel efectivamente pagado, no existiendo normativa o situación fáctica alguna que permita suponer lo contrario. Refiere a la resolución apelada, afirmando que no contiene un análisis razonado de los fundamentos fácticos y jurídicos que determinaron la orientación de la misma. Sostiene que jamás tuvo acceso a los antecedentes que menciona la Aduana, los que debieron ser acompañados con la notificación de las liquidaciones, lo que vulnera su derecho de defensa. Manifiesta que aportó en la instancia aduanera, todos los elementos obrantes en su poder, fundamentando el valor en transacción, los que no fueron considerados por el servicio aduanero. Refiere al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT y concluye que las manifestaciones del servicio aduanero carecen de justificación y fundamento normativo, por lo que no pueden constituirse en una resolución fundamentada fáctica y normativamente, atento a que la legislación aplicable y la documental aportada, indican que los valores declarados son ciertos, procedentes y válidos. Funda el recurso, Ofrece prueba y deje sin efecto la resolución apelada.

II.- Que a fs. 52/60 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Formula negativa genérica. Expresa que al informe en el que se fundó el ajuste, el servicio aduanero adjuntó la nómina de los despachos de importación en virtud de los que se determina la nueva base de tributación. Cita jurisprudencia y doctrina. Destaca lo normado por el Código Aduanero en su art. 234 en cuanto dispone que el documentante en oportunidad de presentar la solicitud de destinación de importación deberá suministrar al servicio aduanero todos los datos necesarios para la correcta clasificación arancelaria y verificación de la mercadería. Sostiene que el control de todo lo relativo al ingreso y egreso de mercaderías, es una función indelegable de la Aduana, de manera que la interpretación de los principios establecidos en el Acuerdo del GATT en materia de valoración, no puede desvirtuar ni coartar dicha potestad estatal. Concluye que la recomposición realizada por el área técnica se encuentra fundamentada, no habiendo la importadora aportado elemento alguno que pruebe de modo eficaz el precio abonado que resulta inusual y disminuido. Ofrece como prueba la Actuación Nº 12262-112-2005. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que confirme el decisorio apelado, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 75 se elevan los autos a la Sala “G” y a fs. 76 se los pasa a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12262-112-2005 se inicia con el recurso de impugnación interpuesto por la firma “TRANS INTER S.A.” contra las liquidaciones manuales Nros. 05 071 LMAN 00 Nros. 0833 C, 0834 D, 0835 E, 0836 F, 0838 H, 0839 X, 0840 A, 0841 B, 0842 C, 0844 E, 0843 D, 0845 F, 0846 G, 0847 H, 0848 X, 0849 J, 0850 B, 0851 C, 0852D, 0853 E, 0854 F, 0855 G, 0856 H, 0857 X, 0858 J, 0859 K, 0860 C, 0861 D, 0862 E, 0863 F, 0864 G, 0865 H, 0866 X, 0867 J, 0868 K, 0869 L, 0870 D, 0871 E, 0872 F, 0873 G, 0874 H, 0875 X, 0876 J, 0877 K, 0878 L, 0879 M, 0880 E, 0881 F, 0883 H, 0884 X, 0885 J, 0886 K, 0887 L, 0888 M, 0889 N, 0890 F, 0891 G, 0892 H, 0893 X, 0895 K, 0896 L, 0897 M, 0898 N, 0900 U, 0901 V, 0902 W, 0903 A, 0904 B, 0905 C, 0906 D, 0907 E, 0908 F, 0909 G, 0910 V, 0911 W, 0912 A, 0913 B, 0914 C, 0915 D, 0916 E, 0917 F, y 0918 G. A fs. 6/9 obra cédula de notificación de los cargos, efectuándose el detalle de las operaciones involucradas con su correspondiente liquidación manual (los cargos se notificaron el 29/04/2005). A fs. 10 luce la Nota 1429/04 (DV FOPO) por la que se comparten los términos del Informe N° 118/04 (SEC -FVIM) de fs. 15 emitido por la Div. Fiscalización Operac. Aduaneras, el cual sirve de fundamento al ajuste practicado en el caso y al que se adjuntan las planillas del Sistema NOSIS (v. fs. 12/14). A fs. 19/20 obran los cargos formulados. A fs. 41/42 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 43 se abre la causa a prueba y se tienen por agregas las carpetas contenedoras de las destinaciones de importación involucradas en autos (las que obran por separado en un paquete). A fs. 91 ref. luce el Informe N° 009/06 (SEC-FVIM), por el que se ratifica en su

totalidad la nueva base de tributación determinada mediante el Informe Nº 118/04 (SEC-FVIM). A fs. 92/103 ref. obran planillas extraídas de la base de datos del Sistema NOSIS. A fs. 110/113 se emite el Dictamen Nº 183/2006 (AD BEYR), y a fs. 114/119 se dicta la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) –apelada en autos-.

Por cuerda se agrega la Actuación Nº 12262-111-2005 en la que obran los sobres de los despachos 04082IC0500 Nros. 1695 W, 1699 D, 1711 L, 1714 Y, 1722 N, 1731 N, 1736 S, 1744 R, 1745 S, 1752 Z, 1756 U, 1759 A, 1760 P, 1767 W, 1772 S, 1775 V, 1777 A, 1791 T, 1797 C, 1800 K, 1803 N, 1806 Z, 1808 S, 1809 T, 1816 R, 1826 S, 1836 T, 1845 T, 1847 V, 1853 S, 1862 S, 1875 W, 1876 A, 1881 T, 1882 U, 1885 A, 1886 B, 1888 D, 1892 V, 1920 N, 1923 Z, 1927 U, 1936 U, 1938 W, 1940 P, 1950 Z, 1951 R, 1953 T, 1964 V, 1970 S, 1978 D, 1979 E, 1980 T, 1981 U, 1989 F, 1994 B, 1995 C, 2002 F, 2003 G, 2014 X, 2031 H, 2034 K, 2035 L, 2037 N, 2046 N, 2049 Z, 2053 L, 2054 M, 2058 Z, 2059 R, 2075 P, 2079 T, 2081 M, 2082 N, 2086 R, 2089 U, 2094 Z, 2099 V, 2100 E, 2101 F, 2103 H, y 2119 Y.

V.- Que corresponde, en primer lugar, expedirse sobre el planteo opuesto por la recurrente consistente en la falta de fundamentación de la resolución apelada y, asimismo, la omisión del servicio aduanero de considerar las defensas planteadas en la instancia administrativa.

Que, al respecto, cabe adelantar que atento la posibilidad de la actora en esta instancia de ofrecer y producir prueba con total amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades ocurridas en sede aduanera se tornan relativas y subsanables.

Que es doctrina de la CSJN que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos 205:549, 247:52 entre muchos otros) porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos 205:549, consid. 5° y sus citas) y que la tacha de arbitrariedad no es aplicable a una resolución o sentencia fundada cualquiera sea su acierto o error (Fallos 243:560, 246:266, 249:549).

VI.- Que la cuestión a resolver en autos radica en determinar si la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) se ajusta a derecho.

Que mediante la ley 23.311 se aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12-4-79 y 1-11-79 respectivamente y por el Decreto 1026/87 se puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988 quedando derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del acuerdo.

Que la ley 24.425 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 art. 1°, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 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°…". En la Introducción General del Acuerdo se señala que el "valor de transacción" tal como se define en el art. 1 es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente acuerdo. El art.1° debe considerarse en conjunción con el art. 8 que dispone, entre otras cosas el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El art. 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador a favor del vendedor que revistan más bien la forma de bienes o servicio que de dinero… 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.

Que debe señalarse que la aduana en virtud de lo establecido en el art. 9 del decreto 618/97 tiene facultades para observar el valor declarado.

Que, el ajuste ha sido efectuado sobre la base del método establecido en el art. 2 del Acuerdo y al respecto el apartado 2 del art. 15 del Acuerdo preceptúa que se entenderá por "mercaderías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial; las pequeñas diferencias de aspectos no impedirán que se consideren como idénticas.

VII.- Que la firma "TRANS INTER S.A." oficializó, ante la Aduana de Bernardo de Irigoyen, los D.I. 04082IC0500 Nros. 1695 W, 1699 D, 1711 L, 1714 Y, 1722 N, 1731 N, 1736 S, 1744 R, 1745 S, 1752 Z, 1756 U, 1759 A, 1760 P, 1767 W, 1772 S, 1775 V, 1777 A, 1791 T, 1797 C, 1800 K, 1803 N, 1806 Z, 1808 S, 1809 T, 1816 R, 1826 S, 1836 T, 1845 T, 1847 V, 1853 S, 1862 S, 1875 W, 1876 A, 1881 T, 1882 U, 1885 A, 1886 B, 1888 D, 1892 V, 1920 N, 1923 Z, 1927 U, 1936 U, 1938 W, 1940 P, 1950 Z, 1951 R, 1953 T, 1964 V, 1970 S, 1978 D, 1979 E, 1980 T, 1981 U, 1989 F, 1994 B, 1995 C, 2002 F, 2003 G, 2014 X, 2031 H, 2034 K, 2035 L, 2037 N, 2046 N, 2049 Z, 2053 L, 2054 M, 2058 Z, 2059 R, 2075 P, 2079 T, 2081 M, 2082 N, 2086 R, 2089 U, 2094 Z, 2099 V, 2100 E, 2101 F, 2103 H, y 2119 Y, mediante los cuales documentó la importación a consumo de mercadería clasificada por la posición SIM 8303.00.00.9000, consistente en bananas o plátanos, por valores FOB unitarios que oscilan entre los u$s1,47 y u$s1,76, consignando que la misma era originaria y procedente de Brasil.

Que compulsada, asimismo, la documentación complementaria obrante en las carpetas contenedoras de los D.I. en cuestión, se advierte que los valores declarados se ajustan a la información contenida en la factura comercial correspondiente a cada despacho.

Que, como consecuencia de considerar el servicio aduanero que el valor declarado en los DI se encontraba disminuido frente a los valores de transacción de mercaderías idénticas (ver informe de fs. 10 y fs. 15/17 de las act. adm.), se sustituyó el valor declarado por la importadora al tiempo del registro de las operaciones, lo que acarrea un mayor importe de tributos a abonar, diferencia que se determinó mediante las liquidaciones plasmadas en los cargos obrantes a fs. 19/20 de las act. adm.

VIII.- Que en el caso, mediante el Informe N° 118/04 (SEC-FVIM) emitido por la Sección Fiscalización y Valoración de Importación indica que se requirió a la importadora "*antecedentes para la justificación del valor de transacción declarado en factura y en el Documento de Importación*" por lo que, transcurridos los términos de la Res. 857/00 AFIP, sin que la Aduana haya recepcionado documentación alguna ni solicitud de prórroga para su presentación, se determinó la nueva base de tributación.

A dicho efecto, el Informe indica que "*(…) se determina una nueva base de tributación, según la base de datos en nuestro sistema informático en u$s0.09 por Kg. Neto de la mercadería declarada, posición arancelaria 0803.00.00.900G, comprendidas entre el período Julio Agosto del 2004*" (fs. 12/14 act. adm.).

Que, asimismo, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Región Aduanera Posadas por Nota 1429/04 (DV FOPO) comparte los términos del Informe, y remite las actuaciones a la División Aduana de Bernardo de Irigoyen a efectos de formular los cargos correspondientes.

Que, por su parte, mediante el Informe N° 009/05 (SEC-FVIM) -obrante a fs. 91 de las act. adm. correspondientes a la causa-, se ratificó la nueva base de tributación determinada mediante el Informe Nº 118/04 (SEC-FVIM) respecto de los despachos de importación en trato, sosteniéndose que: *"(…) Además, esta Administración cuenta con valores de mercadería idéntica, mismo origen y procedencia, mismo nivel comercial, a las declaradas en esta oportunidad, (se acompaña copias de antecedentes de las mismas), los cuales se tomaron en cuenta para determinar la nueva base de tributación"*.

A este informe se adjuntan planillas del sistema NOSIS correspondiente a Operaciones de importación documentadas entre el 1/7/2004 y el 2/7/2004 por distintos importadores, posición arancelaria: 0803.00.00.900, originarias de Brasil, valores FOB unitarios que se detallan (agregada a fs. 92/104 de las act adm) respecto de los despachos involucrados en autos:

- Despacho Nº 04042IC05007623P, fecha: 2/7/2004, importador: "Topfruits S.A.", Aduana: Paso de los Libres, valor FOB unitario de u$s1,90.
- Despacho Nº 04082IC05001689C, fecha: 2/7/2004, importador: Tammaro Carlos Antonio, Aduana: Bernardo de Irigoyen, valor FOB unitario de u$s2,19.
- Despacho Nº 04082IC05001694V, fecha: 2/7/2004, importador: "Tropical Argentina SRL", Aduana: Bernardo de Irigoyen, valor FOB unitario de u$s2,19.
- Despacho Nº 04054IC03000071G, fecha: 1/7/2004, importador: "Kornowski Rossana Elizabe", Aduana: San Javier, valor FOB unitario de u$s2,00.
- Despacho Nº 04082IC05001681R, fecha: 1/7/2004, importador: "Frutos Tropicales S.R.L.", Aduana: Bernardo de Irigoyen, valor FOB unitario de u$s2,07.
- Despacho Nº 04054IC03000072H, fecha: 1/7/2004, importador: "Spezia Geovani", Aduana: San Javier, valor FOB unitario de u$s2,00.

Que, es decir, el ajuste del valor de transacción declarado no ha sido con motivo y por aplicación de las condiciones que enumera el art. 1 del Acuerdo, como así tampoco por las circunstancias establecidas en el art. 8 del referido Acuerdo, sino que la Aduana ha desestimado el valor de transacción declarado como base de valoración y establecido un valor sustitutivo -a su juicio- sobre la base de antecedentes de mercaderías idénticas por considerar que los valores declarados en los despachos se encuentran disminuidos frente a los valores de mercaderías idénticas, importadas en fechas cercanas.

Que aun cuando no se trate de los ajustes a que se refiere el art. 1 párrafo 1. y art. 8 del Acuerdo, la Aduana no deberá aceptar como base idónea de valoración al declarado valor de transacción que sea ostensible y considerablemente inferior a los antecedentes, a los precios corrientes o a la cotización internacional de las mercaderías ya que dichos precios podrían estimarse como irrisorios, vil, absurdo o poco creíbles, circunstancia que resulta contradictoria y razonablemente incompatible con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo salvo que el importador pudiera justificarlos.

IX.- Que corresponde analizar si el ajuste efectuado por la Aduana es procedente, sobre la base de las normas del Acuerdo y de conformidad con la norma ampliatoria del Código de Valor del GATT y facultades de la Aduana previstas en el Dto. 618/97.

Que con fundamento en la aplicación de la noción positiva de valor, las posibilidades de desestimar el valor son limitadas, ello no implica que deba aceptarse lisa y llanamente como base valoración el precio facturado o valor de transacción cuando la Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad del mismo.

Que el Acuerdo prohíbe que los valores que se determinen sean arbitrarios o ficticios y los criterios razonables a que se refiere, expresan que el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercaderías producidas en dicho país, en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en valores en aduana mínimos.

Que, por su parte, el art. 17 del Acuerdo dispone: *"Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana"*.

Que, además, el párr. 6. del Anexo III de ese Acuerdo preceptúa: *"El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones"*.

Que la imposibilidad de desestimar directamente el valor de transacción no implica que deba aceptarse como base de valoración el precio facturado y/o declarado cuando éste sea considerablemente inferior a los precios que surjan de antecedentes que resulten *válidamente* comparables. En efecto, el Acuerdo procura un sistema equitativo de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

Que, en el caso, la aduana no agrega los despachos considerados como antecedentes, sino que sólo se limita a incorporar impresiones extraídas del Sistema EXI Pro de NOSIS S.A. que, según indica a fs. 91 ref. de act. adm. en el Informe Nº 009/06 (SEC-FVIM) –ratificatorio-, tomó en cuenta para determinar la nueva base de tributación.

Que no surgen de las actuaciones administrativas antecedentes que permitan justificar el valor sustitutivo determinado por la Aduana, por lo cual si bien el servicio aduanero no puede aceptar precios irrisorios, viles, tampoco puede efectuar ajustes arbitrarios. La desestimación del valor declarado, después y/o durante el procedimiento, y la determinación del nuevo valor (en sustitución) deben estar debidamente fundadas por el ente aduanero en antecedentes reales y comparables, en cuando a marca, origen, calidad, cantidad, prestigio comercial, circunstancias de la operación, etc.

Que, por lo demás, debe también señalarse que, si bien se observa que (sólo en algunos casos) los referidos antecedentes reflejan precios mayores para la mercadería en trato, dichos valores no son sustancial o notoriamente superiores con los documentados por la actora en los D.I. de autos.

Que, al respecto, cabe recordar el criterio sentado en la opinión consultiva 2.1, en el sentido de 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…*". Ello, sin perjuicio, como se dijo, de la facultad de la Aduana para investigar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración, presentados a efectos de la valoración en aduana.

Que las circunstancias reseñadas llevan a la conclusión de que los antecedentes de valor tenidos en cuenta por el servicio aduanero no reúnen la totalidad de los requisitos para poder ser considerados idóneos a efectos de practicar la recomposición de valor efectuada en el caso. En ese orden de ideas, no resulta ajustada a derecho dicha recomposición como así tampoco el reclamo efectuado en su consecuencia por el servicio aduanero en concepto de diferencias de derechos.

Que por lo expuesto, corresponde revocar la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) dictada en la Actuación Nº 12262-112-2005 (AA82-2005-591), con costas a la DGA.

Por ello, voto por:

Revocar la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) dictada en la Actuación Nº 12262-112-2005 (AA82-2005-591), con costas a la DGA.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por estrictas razones de economía procesal, y antes de adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte integrante del presente la descripción efectuada por la vocal preopinante en lo relativo al objeto del proceso, los fundamentos de la apelación y la contestación del traslado (Considerandos I, II, III y IV).

II.- Si bien acompaño el resultado final de la decisión y voto por revocar el acto administrativo, corresponde dejar expresamente señalado que las razones que me conducen a tal solución difieren sustancialmente de las sostenidas en el voto precedente, al que no adhiero en sus fundamentos.

III.- En este contexto, la controversia que dio origen a las presentes actuaciones encuentra su punto de partida en el Informe Técnico N° 118/04 SEC FVIM, emitido por la Sección Fiscalización y Valoración de Importaciones el 18 de octubre de 2004, el cual obra agregado a fs. 15 de las actuaciones administrativas. A través de dicho informe, la Aduana cuestionó el precio declarado por el importador en las destinaciones de importación para consumo detalladas en el Considerando I del voto preopinante.

IV.- Para arribar al ajuste de valor que dio origen al cargo objeto de la presente apelación, el servicio aduanero desestimó el precio declarado en cada una de las destinaciones bajo estudio y lo sustituyó por el valor resultante de aplicar el método previsto en el artículo 2 del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT ("Acuerdo").

Dicho método se basa en el valor de transacción de mercaderías idénticas, que implica tomar como referencia el precio efectivamente pagado o por pagar por mercaderías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación, en el mismo momento —o en un momento aproximado— que las mercaderías objeto de valoración.

A tal efecto, el servicio aduanero debe seleccionar operaciones comparables realizadas al mismo nivel comercial y en cantidades sustancialmente similares; y, cuando ello no sea posible, puede recurrir a operaciones efectuadas en niveles comerciales distintos o en cantidades diferentes, siempre que practique los ajustes pertinentes para reflejar tales diferencias, basándose en datos comprobados, razonables y exactos.

Bajo esta misma lógica, resulta pertinente complementar lo dispuesto en el artículo 2 con lo establecido en el artículo 15, apartado 2, inciso a) del mismo Acuerdo, conforme al cual: “se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición”.

Sin embargo, el análisis normativo no está completo si no se tiene en cuenta la Nota interpretativa al aludido artículo 2 y en especial su párrafo 4, el cual indica que “A los efectos del artículo 2, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas idénticas es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1”.

En este punto resulta esencial destacar que, conforme al artículo 14 del propio Acuerdo de Valor, las Notas Interpretativas anexas forman parte integrante del Acuerdo, y por ende poseen pleno valor normativo y efecto vinculante para la interpretación y aplicación de sus disposiciones sustantivas. Dicho precepto dispone textualmente que “Las notas que figuran en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo”, con lo cual la norma interpretativa no constituye una mera orientación técnica sino una regla jurídica obligatoria que determina el sentido y alcance de los artículos a los que complementa. En consecuencia, la observancia del párrafo 4 no es optativa, sino una condición de validez del método previsto en el artículo 2.

En efecto, en este marco, la Nota interpretativa desarrolla las condiciones de aplicación de dicho método, precisando los factores de comparabilidad (nivel comercial, cantidad, momento de la venta) y los ajustes que pueden introducirse cuando no existan ventas exactamente coincidentes. El párrafo 4 de esta nota reviste particular relevancia, pues fija el estándar jurídico de validez del valor de referencia utilizado bajo este método.

En razón de lo expuesto, cabe destacar en primer término que el párrafo 4 define que el “valor de transacción de mercancías idénticas” no equivale a cualquier precio de venta registrado en el comercio internacional, sino que debe tratarse de un valor en aduana ya aceptado conforme al artículo 1.

Esto implica que el valor tomado como referencia ha sido previamente validado por la administración aduanera como un valor de transacción legítimo, determinado en una venta real para la exportación al país de importación, entre comprador y vendedor independientes, sin restricciones que afecten el precio ni vínculos que influyan en el valor, y cumpliendo con los requisitos del artículo 1.

Por esta razón, el método del artículo 2 no se apoya en precios hipotéticos o indicativos de mercado, sino en un valor en aduana que goza de presunción de validez jurídica y económica, por haber sido objeto de aceptación previa. En otros términos, el párrafo 4 consagra la condición de legitimidad y autenticidad del valor de comparación, impidiendo que la aduana funde sus determinaciones en datos carentes de control previo.

Bajo esta premisa, resulta ineludible precisar que el párrafo 4 reafirma la continuidad jurídica y técnica entre los métodos primero y segundo de valoración, demostrando que el artículo 2 no introduce un régimen autónomo, sino una modalidad subsidiaria del valor de transacción.

En efecto, la administración aduanera continúa operando sobre una base transaccional, aunque referida a una operación distinta, y el carácter de “valor en aduana ya aceptado” asegura la coherencia estructural del sistema, manteniendo el hilo conductor de que el valor en aduana debe reflejar un precio real efectivamente practicado en condiciones de mercado.

De este modo, el párrafo 4 evita que la sustitución de la operación objeto de valoración por otra similar conlleve un quiebre conceptual, preservando el principio de realidad económica que rige el sistema de valoración.

En esta línea de pensamiento, debe señalarse que la exigencia de que el valor de referencia sea un valor en aduana previamente aceptado conforme al artículo 1 cumple una función de garantía institucional y de control administrativo.

El requisito impide que la administración utilice valores o precios que no hayan sido verificados, revisados o formalmente aprobados en aplicación de los criterios de aceptación del artículo 1, lo cual preserva la consistencia interna del sistema de valoración, y evita que diferentes métodos produzcan resultados contradictorios o arbitrarios.

Así las cosas, el párrafo 4 asegura la uniformidad de criterios técnicos y protege la seguridad jurídica del importador, pues la comparación sólo puede realizarse sobre bases previamente reconocidas como válidas y controladas.

De no exigirse tal condición, la administración podría recurrir a datos de mercado, cotizaciones privadas o referencias ajenas al sistema de aceptación del artículo 1, desnaturalizando el espíritu transaccional del Acuerdo.

V.- Precisado el marco jurídico aplicable, resulta pertinente analizar las actuaciones administrativas, circunstancia que me lleva a señalar que el servicio aduanero alegó haber llevado a cabo un análisis comparativo entre el precio documentado por el recurrente en cada una de las destinaciones cuestionadas y los precios declarados por otros importadores de mercadería de la misma posición arancelaria, provenientes del mismo país de origen. Asimismo, sostuvo también que dicha comparación se había realizado sobre operaciones registradas en cantidades comerciales, algunas en volúmenes prácticamente idénticos y otras en cantidades relativamente superiores o inferiores a las importadas por el recurrente, en el mismo momento o en uno temporalmente próximo.

Sobre esta base argumental, la Aduana incorporó a fs. 92/103 de las actuaciones administrativas las planillas con los antecedentes considerados comparables, extraídas del sistema NOSIS.

VI.- A partir de lo anterior, estimé oportuno precisar que, tal como lo sostuve en mi voto en los autos “Plaxs S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, Expte. Nº 27.809-A (INLEG-2024-130944945-APN-VOCXX#TFN), no compartí la postura según la cual únicamente mediante los legajos originales de los despachos de importación utilizados como comparables podía llevarse adelante una investigación de valor, desconociéndose la utilidad de las planillas obtenidas a través del sistema NOSIS, puesto que era el propio servicio aduanero quien suministraba la información contenida en los despachos de importación a dicha base de datos.

Más aún, tal circunstancia se encontraba expresamente reconocida en las actuaciones administrativas, donde -según surge de la leyenda que obra en las planillas agregadas a fs. 16 y 17- se indicó textualmente: “datos provenientes de información oficial de la Administración Nacional de Aduanas consultados mediante el sistema EXI Net de NOSIS S.A.”.

Sostener que los legajos de las operaciones aduaneras, por sí solos, proporcionaban toda la información necesaria

para efectuar una comparación adecuada implica -a mi juicio- una visión limitada del análisis de valor.

Por tal razón, dejé expresamente sentado que la comparabilidad exigía un examen más amplio, que podía tomar como punto de partida la información registrada en el sistema NOSIS, complementándola con otros elementos o fuentes que permitieran completar la descripción de la mercadería, las circunstancias de la operación y fortalecer la investigación de valor.

En consecuencia, no existe objeción alguna al uso del sistema NOSIS como fuente de información; por el contrario, su empleo resulta legítimo en la medida en que los datos allí contenidos se integren y verifiquen con otros elementos probatorios que acrediten la identidad física, calidad, origen y circunstancias comerciales de las operaciones comparadas.

En el caso bajo análisis, la aplicación del método previsto en el artículo 2 del Acuerdo exigía un examen estricto de comparabilidad, limitado a las notas propias de las mercaderías calificadas como ‘idénticas’ -identidad física, calidad, origen y condiciones comerciales-, cuya verificación constituye presupuesto indispensable para la validez técnica del ajuste. En consecuencia, la Aduana debía contrastar con rigor los datos de las operaciones utilizadas como antecedentes, evaluando en particular la coincidencia en las características físicas, la calidad, el país de origen y las circunstancias comerciales de la venta, sólo siendo jurídicamente válido sostener la identidad cuando tales extremos se verificaran o pudieran ajustarse sobre bases objetivas.

VII.- En continuidad con lo anterior, la mercadería importada por el recurrente consistió en “los demás BANANAS O PLÁTANOS, FRESCOS O SECOS”, clasificados en la posición arancelaria 0803.00.00.900G. Por su parte, la aludida posición contenía sufijos estadísticos que permitían identificar variantes comerciales de una misma mercadería con fines estadísticos y de valoración aduanera. Dichos sufijos -AA, NA02 y NB02- no modificaban la clasificación arancelaria, pero sí individualizaban la mercadería dentro de categorías complementarias tales como marca, tamaño o calidad.

En particular, el sufijo AA identificaba productos sin marca comercial declarada, mientras que el sufijo NA02 correspondía a mercadería de tamaño o medida mediana, y el sufijo NB02 refería a mercadería “elegida” o seleccionada, esto es, de calidad superior.

Estas precisiones resultan relevantes para el examen de comparabilidad en el marco del artículo 2 del Acuerdo de Valoración del GATT, en tanto permiten determinar si los antecedentes utilizados por la aduana corresponden efectivamente a mercaderías idénticas o si, por el contrario, presentan diferencias que justifican ajustes de valor.

Por último, cabe indicar que, en todos los casos, las importaciones analizadas eran originarias de la República Federativa del Brasil, destinadas a la Aduana de Bernardo de Irigoyen y registradas entre el 2 de julio y el 27 de agosto del año 2004.

Por su parte, los antecedentes utilizados por el servicio aduanero fueron los siguientes:

N° Despacho	**Fecha**	**Origen**	**Importador**	**Peso Neto (KG)**	**FOB Total (U$S)**	**Precio por Kilo (U$S/KG)**
04.042-	02/07/2004	Brasil	TOPFRUITS S.A.	19.600	1.862,00	**0,095**

IC05.007623P						
04.082-IC.001689C	02/07/2004	Brasil	TAMMARO CARLOS ANTONIO	24.150	2.299,50	**0,095**
04.082-IC.001694V	02/07/2004	Brasil	TROPICAL ARGENTINA S.R.L.	21.850	2.080,50	**0,095**
04.054-IC03.000071G	01/07/2004	Brasil	KORNOWSKI ROSSANA ELIZABE	66.150	6.300,00	**0,095**
04.082-IC05.001681R	01/07/2004	Brasil	FRUTOS TROPICALES S.R.L.	24.150	2.173,50	**0,090**
04.054-IC03.000072H	01/07/2004	Brasil	SPEZIA GEOVANI	42.000	4.000,00	**0,095**

Y sobre esa base, a fs. 15, el servicio aduanero determinó la nueva base tributaria en 0,09 U$S por kilo neto de la mercadería declarada. De los seis antecedentes detallados, puede comprobarse que el valor por kilo de la mercadería importada oscila entre los 0,090 y 0,095 U$S.

En este contexto, los antecedentes seleccionados reflejan una comparabilidad razonable en cuanto a posición arancelaria, momento aproximado de importación y cantidades -al menos en cuatro de los seis casos-, y aun en ellos, sirven principalmente para demostrar una tendencia de mercado antes que una identidad plena a los fines del artículo 2.

Con lo cual, desde esta perspectiva normativa y fáctica, no existe controversia en autos con relación a que: (i) el servicio aduanero efectuó un ajuste de valor tomando como antecedentes seis destinaciones de mercadería idéntica (ii) el método del art. 2 del Acuerdo requiere un análisis detallado para determinar si las mercaderías son idénticas y que las pautas para tal análisis surgen del propio instrumento internacional; (iii) la posición arancelaria de las destinaciones y la de los antecedentes es idéntica posición SIM; (iv) todos los antecedentes se corresponden en los sufijos NA02 (NA02 MEDIANO: indica que el producto es mediano) y NB02 (ELEGIDO: indica que el producto pasó por un proceso de selección).

Sin embargo, las coincidencias aludidas y la cantidad aceptable de antecedentes invocados por el servicio aduanero, aun cuando robustece la comparabilidad, no suple la exigencia del párrafo 4 de la Nota Interpretativa al artículo 2 -relativa al valor en aduana previamente aceptado- ni la necesidad de demostrar ajustes cuantificados y objetivamente fundados por nivel comercial o por cantidad.

VIII.- A partir de lo expuesto en el punto anterior, cabe concluir que el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero no supera el umbral jurídico impuesto por el párrafo 4 de la Nota Interpretativa al artículo 2 del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, según el cual el valor de transacción de mercaderías idénticas debe ser un valor en aduana previamente aceptado conforme al artículo 1.

En efecto, tal como se ha venido señalando, y de conformidad con el artículo 14 del propio Acuerdo de Valor, las Notas Interpretativas anexas forman parte integrante del Acuerdo, y por ende poseen pleno valor normativo y efecto vinculante para la interpretación y aplicación de sus disposiciones sustantivas.

En este contexto normativo, el párrafo 4 de la Nota interpretativa del artículo 2 impone como requisito ineludible que los antecedentes utilizados como referencia correspondan a valores en aduana previamente aceptados por la Administración, en los términos y con los controles del artículo 1 del Acuerdo. Ello implica que la comparación no puede fundarse en simples precios de mercado, ni en cotizaciones privadas, ni en bases de datos sin constancia de aceptación formal, pues solo el valor en aduana validado reúne la legitimidad jurídica y económica exigida por el sistema.

Desde esta perspectiva, las planillas incorporadas por la Aduana -extraídas del sistema NOSIS y acompañadas a fs. 92/103- constituyen un instrumento válido de apoyo informativo, en tanto recogen datos oficiales suministrados por la propia Administración Nacional de Aduanas. Tal como se sostuvo en precedentes de este mismo Tribunal, no existe objeción alguna al uso del sistema NOSIS como fuente de información complementaria; por el contrario, su empleo resulta legítimo en la medida en que los datos allí contenidos se integren y verifiquen con otros elementos probatorios que acrediten la identidad física, calidad, origen y circunstancias comerciales de las operaciones comparadas.

No obstante ello, el uso de las planillas NOSIS no exime a la Aduana del cumplimiento del estándar del párrafo 4. Es decir, la información allí contenida puede servir como punto de partida para la identificación de operaciones comparables, pero no puede sustituir la verificación de que los valores seleccionados hayan sido efectivamente aceptados como “valores en aduana” conforme al artículo 1.

Así las cosas, la inexistencia de constancias que acrediten la aceptación previa de los valores utilizados como referencia determina que el procedimiento seguido no satisfaga las condiciones impuestas por el Acuerdo, y en particular por su Nota interpretativa, que es jurídicamente parte del mismo.

Por consiguiente, el ajuste de valor practicado carece de sustento normativo suficiente, pues se apoyó en datos que no alcanzan el estándar de “valor en aduana aceptado” exigido por el párrafo 4, y no se demostró que los ajustes de comparabilidad se hubiesen efectuado sobre bases objetivas y verificables. Ello conduce a declarar improcedente el cargo y, en razón de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Por lo expuesto, **voto por:**

Revocar la Disposición N°236/2006 (D.G.A.) dictada en la Actuación N° 12262-112-2005 (AA82-2005-591), con costas.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Revocar la Disposición Nº 236/2006 (D.G.A.) dictada en la Actuación Nº 12262-112-2005 (AA82-2005-591), con costas a la DGA.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.26 16:26:38 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: 2025.11.27 18:57:32 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.27 19:31:15 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.27 19:31:52 -03:00