Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-137724790-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA, 37342-A, SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR SA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de resolver en los autos caratulados **"SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, **Expediente N° 37.342-A.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 11/14, la actora, por apoderados, interpone recurso de apelación contra la **Resolución N° 13/2016 (DI VACD)**, dictada por el Director de Valoración y Comprobación Documental en la **Actuación SIGEA Nº 16595-181-2015**, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la firma "**SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A"** y se confirmó el **cargo VI N° 122/15**, emitido por el ajuste de valor formulado con relación a los **Items 3.1**, **3.2**, **3.3**, **3.4** y **3.5** del **despacho de importación Nº 10001IC04016100T**, por la suma de **U$S4.240,09**, con más los intereses del art. 794 del C.A.

En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera y reseña que con el mencionado despacho documentó la importación de mercadería de las **PA 8525.80.19.900B**. Asevera que el ajuste de valor promovido por la Aduana resulta arbitrario y ficticio. Alude a los alcances de lo prescripto en el Artículo VII del GATT, así como la jurisprudencia y lo dispuesto en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración. Agrega que el método de valoración implementado resulta ilegítimo y que la obligación de probar la improcedencia del valor de transacción recae sobre la Aduana. Sostiene que el ajuste de valor efectuado afectó el debido derecho de defensa, ya que desconocía por completo el contenido del antecedente utilizado por la Aduana y que ello vicia el acto administrativo, convirtiéndolo en nulo de nulidad absoluta e insanable, en los términos del art 14, inc b de la Ley de Procedimientos Administrativos. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, conjuntamente con el cargo cuestionado, con costas.

II.- Que a fs. 22/27 y vta la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas relativas a la causa. Efectúa el relato de lo actuado y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no sean de su expreso reconocimiento o que no surjan de las actuaciones administrativas de la causa. Hace referencia a las normas que considera de aplicación al caso y remite a los informes técnicos producidos en las act adm, como fundamento del ajuste de valor. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 32, se abre la causa a prueba y se ordena librar oficio a la DGA a fin de que acompañe la carpeta del **DI Nro 09 001 IC04 167736D** con toda su documentación complementaria. A fs. 37/42 y 48/80 se glosan las contestaciones de oficio remitidas por la Aduana. A fs. 85 se declara el cierre del período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 86 e pasan los autos para alegar y a fs. 100, habiendo alegado las partes se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que, en lo que aquí importa, las actuaciones administrativas **SIGEA Nº 16585-181-2015** se inician con la **Nota de fecha 19/05/2015.** A fs. 2 se agrega la **carpeta del despacho de importación Nro. 10 001 IC04 016100T**. A fs. 3/5 se practica la liquidación de los tributos cuestionados en la causa **-cargo VI 122/2015-**. A fs. 22/25 se agrega la impugnación de la firma "**SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A"**, presentada el **05/06/2015**. A fs. 28 se tiene por deducida la impugnación planteada. A fs. 33/35 se agregan constancias de la notificación formulada a la firma importadora a fin de que justifique los valores declarados, que data del 09/03/2015. A fs. 36 se emite la **Nota 46/16 (DV BCAP)** por la que se ratifica el ajuste formulado. Finalmente, a fs. 42/47, se dicta la resolución apelada en la causa.

V.- Que corresponde analizar si la **Resolución N° 13/2016 (DI VACD)**, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la firma "**SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A"** y se confirmó el **cargo VI N° 122/15**, emitido por el ajuste de valor formulado con relación a los **Items 3.1**, **3.2**, **3.3**, **3.4** y **3.5** del **despacho de importación Nº 10 001 IC04 016100T**, por la suma de **U$S4.240,09**, con más los intereses del art. 794 del C.A, resulta ajustada a derecho.

VI.- Que, en primer término cabe analizar el planteo de nulidad efectuado por la recurrente, fundado en el hecho de que la Aduana no le habría posibilitado acceder al antecedente en base al cual se promovió el ajuste en trato, a la vez que entiende que se habrían incumplido las pautas previstas en el Acuerdo de Valor del GATT.

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

Que asimismo cabe tener presente que en autos se hizo lugar a la medida de prueba ofrecida por la recurrente, teniendo como resultado la incorporación de la prueba adjunta a fs. 36/52.

Que, teniendo en cuenta ello y habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse el planteo efectuado en cuanto a tratárselo autónomamente.

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

VII.- Que sentado lo expuesto, corresponde analizar si el ajuste de valor motivo de autos ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley N° 24.425, marco legal vigente en nuestro país en cuestiones de valor en importación.

Que dicha ley aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT, incorpora además la Decisión del Comité de Valoración

en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

El Acuerdo Relativo a la aplicación del art. VII del GATT establece que el "valor de transacción", tal como se define en el artículo 1, **es la primera base para la determinación del valor en aduana.** Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se consideran forman parte del valor en aduana, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías.

Sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7. La Introducción General resalta que la normativa prevé consultas entre la administración aduanera y el importador para intercambiar información, con arreglo a la valoración de los arts. 2 y 3, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de establecer una base apropiada de valoración en aduana, considerando el valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas. Subsidiariamente, los arts. 5 y 6 se refieren a otras formas de determinación: sobre la base del precio a que son vendidas las mercancías en el mismo estado en que se las importa, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación, con ciertas deducciones -método sustractivo-, y sobre la base del valor reconstruido -método aditivo-. Estos dos métodos -por las dificultades que presentan- quedan a elección del importador cuando el servicio aduanero así lo acepta; si el importador no pide que se invierta el orden de los arts. 5 y 6, se sigue el orden de éstos.

Que el art. 7 dispone cómo hay que determinar el valor en aduana cuando no se lo puede establecer por los métodos anteriores y prohíbe que sea arbitrario o ficticio. A los efectos de aplicar los referidos criterios razonables, el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos o valores arbitrarios o ficticios; Si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado (art. 7, parte I, Acuerdo relativo a la aplicación del citado art. VII).

Que el art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del GATT, aprobado por Ley N° 24.425 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 en el marco de lo expuesto, cabe mencionar que:

-Mediante el **DI Nro 10 001 IC04 016100T**, la firma **SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A**, con **fecha 27/01/2010**, en lo que importa, documentó en los **Items 3.1**, **3.2**, **3.3**, **3.4** y **3.5** -ajustados- la importación de **5.018,00 UNIDADES** de mercadería de la **PA 8525.80.19.900B "Las demás-Las demás- Cámaras de televisión …." marca EUROCASE, MODELOS: EUCC 20, 760, 860, 990** y **997 originarias** y **procedentes de CHINA**.

Que, de las act adm, se desprende que el servicio aduanero, conforme resulta de la **Nota de fecha 19/05/2015** practicó el ajuste de valor del **DI Nro 10 001 IC04 016100T**, en los términos de lo normado en el **art 3 del Acuerdo de Valoración**

del GATT, utilizando como único antecedente de valor el **DI Nro 09 001 IC04 167736D** (ver fs. 1 de las act adm).

Que en la **Actuación SIGEA Nº 16585-181-2015**, no obra agregada la carpeta o copias de la destinación utilizada como antecedente para ajustar el valor de la mercadería involucrada en autos. En el caso, el fisco se limitó solo a mencionarla en la referida **Nota del 19/05/2015**.

Que la DGA en la **Nota de fecha 19/05/2015** señaló que se objetaban los valores declarados en el **DI Nro 10 001 IC04 016100T**, en base a contar como antecedente el **D.I. 09 001 IC04 167736D**, y se procedió a *"…desestimar el valor de transacción sustentado en la "Decisión relativa a los casos en que la Aduana tenga motivos para dudar del valor declarado" establecida en Acta Final sobre resultado de la Ronda de Uruguay del Gatt, descartando la aplicación del Art. 1 del Acuerdo para la Aplicación del Articulo VI del GATT/OMC"*. Se indicó además que *"Los valores de ajuste se aplican en base al método comparativo del Art. 3 del Acuerdo…"*.

VIII.- Que fue en virtud de la prueba producida por la recurrente ante esta instancia cuando la DGA remitió copias de la **destinación Nro 09 001 IC04 167736D**, de la que se desprende que fue oficializada el **09/11/2009**, es decir dos meses antes que la cuestionada en autos **(27/01/2010)**. Con la misma, en los **Items 5.1, 5.2, 5.3, 5.4** y **5.5**, se documentó la importación de mercadería de la **PA 8525.80.19.900B**, **originaria y procedente de China**, aunque por cantidades significativamente inferiores a las documentadas en el **DI Nro 10 001 IC04 016100T** que diera origen a la causa.

Que por los motivos expuestos, cabe mencionar que, le asiste razón a la recurrente en los cuestionamientos esgrimidos para rechazar el cargo que se le formulara. Tal es así, que de las constancias de lo actuado se desprende que el servicio aduanero no aportó elementos concretos que sustenten las afirmaciones consignadas en la **Nota** obrante a fs. 1 de las act. adm., a la luz de lo normado en el Acuerdo de Valor del GATT, puesto que sin perjuicio del criterio mayoritario que considera insuficiente la utilización de un solo antecedente para desestimar los valores declarados, en el caso además dicho antecedente no resulta de aplicación por los motivos antes indicados.

IX.- Que el Comité Técnico, a través de la Opinión Consultiva 2.1, sostuvo el criterio 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, a efectos del artículo 1°, sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el artículo 17 del Acuerdo"*, norma esta última que expresamente 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 presentadas a efectos de la valoración en aduana"* . De ello, se deduce que las normas del Acuerdo determinan que, si la diferencia de precio se debe a que se ha incumplido alguna de las condiciones del artículo 1, no será aplicable el método del valor de transacción y, si el motivo de la diferencia reside en que no se han incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que enumera el art. 8, la Aduana deberá efectuar un ajuste para tener en cuenta la diferencia de precio.

Que consecuentemente, si la diferencia se debe a cualquier otro motivo distinto de aquellos, el precio, en principio, será aceptable como valor de transacción, aunque sea inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos.

Que es claro que para poder rechazarse el valor por otros motivos 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 al del Art. 1 del Acuerdo. Tal falta de veracidad o exactitud de los valores declarados debe estar debidamente fundada por la aduana. Así, el artículo 2 del Acuerdo dispone que "1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado."

A continuación, se establece que “el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.”

X.- Que, en cuanto a la jurisprudencia, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmó que “si bien la aduana no se encuentra obligada a aceptar los valores de transacción declarados por la firma importadora cuando se presentan irrazonables o arbitrarios, tampoco se encuentra facultada para fijar-mediante el uso de métodos alternativos-valores que adolezcan de similares vicios (CNCAF, Sala I, “Belvedere Antonio”, del 27/8/98 y Sala IV, “Aurelio Perkaitis SA”, del 11/10/01; Sala III, expte. nro. 19.218/06 “Textil J Hasbani SRL c/ EN – DGA resol 5386/05 2574/04 y 639/04 s/ administración nacional de Aduanas”, del 20/02/2009; expte. Nro. 9372/09 - “Galeano Josefina (TF 21116-A) c/ DGA”, del 14/06/2010). En ese sentido, el mero hecho de que un valor declarado sea inferior a la valuación de mercado de similares mercaderías, no justifica que la Aduana lo rechace sin más, toda vez que sobre ella pesa la carga de probar la inexactitud de la declaración (causas “Joe Dessin SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, “Osdos SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, “Paraná SA de Seguros c/Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo”, “Arun SA (TF 36093-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” pronunciamientos del 9 de diciembre de 2015, del 3 de marzo de 2016, del 11 de agosto de 2020 y del 2 de mayo de 2024, entre otras). (Sala I, “Speed & Wheels SA-TF 36739-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 08/08/2024)

XI.- Que en el caso resultan aplicables los lineamientos seguidos por la Sala V de la CNACF en cuanto a la carga de la prueba en los casos de ajustes de valor: “Es un indiscutido principio procesal -aplicable a todo litigio aun no judicial- que siempre es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635, entre otros muchos más; esta Sala, 13-9-2005, “Macnet SA -TF 14723-Ac/ D.G.A.”). Frente al principio establecido en el artículo 1, párrafo 1 en cuanto a que el valor de transacción es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, es preciso que la Aduana, a fin de impugnar dicho valor declarado, deba aportar elementos de juicio suficientes para cuestionarlo. … ” (“Donati c/DGA s/Apelación”-TF 19.481-A, CNACAF Sala V, 17/03/2009).

Que, en un pronunciamiento reciente, agregó que “ …Con respecto a la queja relativa a que la carga de la prueba recae en el importador en caso de dudas acerca de la veracidad del valor declarado, cabe señalar que esta Sala ha establecido que cuando las autoridades aduaneras se pronuncian por el rechazo del precio declarado como base de valoración, queda a su cargo la prueba de los argumentos que sustentan dicho cuestionamiento y que la elección de la base de valoración dispuesta por el Acuerdo vigente hace que la impugnación del valor declarado por el importador –y que surge de la documentación agregada por él– recaiga sobre la aduana, sobre quien pesa la carga de la prueba de la inexactitud de la declaración (esta Sala, in re “Textil Hasbani SRL c/ EN – DGA s/ Administración Nacional de Aduanas”, del 20/2/09 y sus citas)” . (Sala III, “MASSUH SA (TF 19868-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, 20/02/2025).

XII.- Que, por lo expuesto, cabe concluir que el valor atribuido por el servicio aduanero para la destinación en trato resulta arbitrario y fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT) y por ello corresponde rechazar el ajuste de valor efectuado y, como consecuencia de ello, revocar la resolución aduanera apelada y el **cargo VI N° 122/15.**

XIII.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello, VOTO POR:

1).- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, sin costas

2).- Revocar la **Resolución N° 13/2016 (DI VACD)** y el **cargo VI N° 122/15**, emitido por el ajuste de valor formulado con relación a los **Items 3.1**, **3.2**, **3.3**, **3.4** y **3.5** del **despacho de importación Nº 10001IC04016100T**, por la suma de **U$S4.240,09**, con más los intereses del art. 794 del C.A, con costas al fisco.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto de la Sra. Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unamimidad, SE RESUELVE:

1).- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, sin costas

2).- Revocar la **Resolución N° 13/2016 (DI VACD)** y el **cargo VI N° 122/15**, emitido por el ajuste de valor formulado con relación a los **Items 3.1**, **3.2**, **3.3**, **3.4** y **3.5** del **despacho de importación Nº 10001IC04016100T**, por la suma de **U$S4.240,09**, con más los intereses del art. 794 del C.A, con costas al fisco.

Regístrese, notifíquese a la actora en los CUIT 27-05617314-0 (Dra. Chiappe) 20-25226196-7 (Dr Serantes) y a la representación fiscal en el CUIT 20-35412351-8 y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.12 13:23:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.12 15:22:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.12 15:27:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.12 15:29:58 -03:00