Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-56570320-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Mayo de 2025

Referencia: (Sentencia); SPORT PROTECTION S.A.; Expte. Nº 26.774-A

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: “**SPORT PROTECTION S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, expediente Nº **26.774-A**,

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I. A 48/62 vta., la firma SPORT PROTECTION S.A. (en adelante, "SPORT PROTECTION", "actora" o "recurrente") presenta un recurso de apelación contra la Resolución n° 4519/09, dictada el 28 de julio de 2009 por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros. En dicha resolución, conforme al Convenio relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, "Acuerdo de Valor"), se dispone lo siguiente:

Rechazo de la impugnación presentada previamente.

Embargo de las mercaderías de SPORT PROTECTION en jurisdicción aduanera, en la cantidad necesaria para cubrir los siguientes cargos:

- Cargo VI n° 264/2008: $19.612,50;
- Cargo VI n° 265/2008: $49.278,89;
- Cargo VI n° 266/2008: $51.483,87;
- Cargo VI n° 267/2008: $44.862,56;
- Cargo VI n° 268/2008: $49.512,06;
- Cargo VI n° 269/2008: $33.672,70;

Más los intereses establecidos en el artículo 794 del Código Aduanero.

II. El recurrente, después de exponer una descripción resumida de los antecedentes del caso, plantea ciertas cuestiones preliminares. En primer lugar, sostiene que la resolución apelada es nula, de nulidad absoluta, debido a que no se le permitió presentar las pruebas ofrecidas en el procedimiento de impugnación, conforme a lo establecido en los artículos 1053 y concordantes del Código Aduanero. Esta situación, afirma, constituye una violación de los principios básicos de tutela del debido proceso administrativo.

Asimismo, argumenta que la imposibilidad de producir pruebas de manera completa, con el fin de demostrar la inexistencia de dolo en la supuesta conducta defraudatoria, perjudica irreparablemente su derecho de defensa, afectando derechos personales de jerarquía constitucional. Para respaldar su postura, cita jurisprudencia relevante.

También señala que el acto administrativo impugnado presenta vicios de procedimiento, ya que los funcionarios involucrados no cumplieron con los trámites y formalidades legales requeridos (en este caso, los requisitos de la prueba testimonial) antes de emitir el acto en cuestión. Además, subraya la falta de motivación del acto administrativo.

Según el recurrente, si el ente fiscalizador pretende que el acto, objeto del recurso de apelación, produzca efectos jurídicos inmediatos, este debe incluir al menos: un sustento fáctico y los antecedentes que lo fundamenten, así como la normativa aplicable (art. 7, inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, LPA). Asimismo, debe contener una motivación específica que explique las razones que llevaron a emitir dicho acto (art. 7, inciso e) de la LPA).

En cuanto a los fundamentos de su recurso de apelación, argumenta que se ha vulnerado el artículo 16 de la Constitución Nacional, el cual garantiza la igualdad ante la ley. La empresa sostiene que se le ha dado un trato desigual en comparación con otros importadores, ya que, en casos similares de importación de productos idénticos, la Administración General de Aduanas aplicó cargos por diferencias de valoración menores a los que se le atribuyen en esta causa. En ese sentido, explica además que el producto importado es de origen coreano y que el precio pagado, obtenido mediante negociación previa, está relacionado con el volumen de la importación, que asciende a 16.686,93 kilogramos de fibras sintéticas, con un precio de U$S 2,15 por kilogramo. La empresa añade que cada despacho involucrado cuenta con su respectivo certificado de origen, documento que avala tanto la procedencia como el precio del producto.

Sin embargo, destaca que, en este caso, la Aduana, mediante un informe técnico, fijó un nuevo cargo de U$S 3,46 por kilogramo, argumentando que los importes declarados no se corresponden con los "precios usuales de mercado". Al respecto, sostiene que la Aduana no justifica esta afirmación ni detalla cómo llegó a esa conclusión. Asimismo, el ente administrativo no incluyó en el expediente los antecedentes correspondientes del Ramo 4.

La apelante concluye, por lo tanto, que el ajuste realizado por el sector de control carece de rigor científico, resultando en una estimación que considera presuntiva o incluso ficcional.

III. A fs. 77/84 vta., la representación fiscal contesta, en esta oportunidad, 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. En lo que respecta a las causales de nulidad invocadas por la apelante, luego de transcribir lo estipulado por el art. 14 de la ley 19.549, considera que a la actora no le asiste la razón debido a que, para que un acto administrativo sea considerado como tal (nulo de nulidad absoluta), debe constatarse, por imperativo legal, el cumplimiento o acaecimiento de alguna de las situaciones taxativamente previstas por la norma citada. Recuerda que los actos administrativos gozan de la presunción de veracidad y legitimidad y, como resultado de ello, resalta la insuficiencia de los argumentos presentados por la firma importadora. En lo que respecta a los argumentos tendientes a subrayar la falta de causa en el acto jurídico impugnado, señala que la sola situación de que la actora desconozca los antecedentes, no trae como consecuencia que estos últimos sean finalmente considerados como inexistentes o falsos. En cuanto a la supuesta violación del derecho de defensa, luego de transcribir lo afirmado oportunamente por nuestro Más Alto Tribunal, considera que, desde el momento en que la actora cuenta con otra instancia de revisión, el mencionado derecho no se encuentra afectado. Con relación finalmente al agravio relativo a la falta de motivación del acto administrativo, afirma que la postura de la apelante carece de seriedad, y agrega que esta gozó de todas las oportunidades para probar la veracidad de sus dichos y ejercer ampliamente su derecho de defensa. En lo que hace a los fundamentos del recurso presentados oportunamente por la apelante, destaca que esta última “…no hace más que reiterar en esta instancia los expuesto en sede administrativa [;] en efecto, sostiene que el ajuste es arbitrario y contrario a las formalidades exigidas por los acuerdos de valoración y de la normativa aduanera”. Recuerda que, a la fecha de oficialización de las destinaciones involucradas en el presente caso, se encontraba vigente el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. Agrega que, sobre la base de lo estipulado por el art. 17 del mencionado Acuerdo, las administraciones aduaneras cuentan con la facultad de no aplicar el valor de transacción (art. 1°

del Acuerdo) en aquellos casos donde existan dudas con respecto a la veracidad o exactitud del valor declarado. Aclara que la atribución reconocida mediante la disposición citada no es otra cosa que la consecuencia directa del ejercicio de la potestad estatal de control de todo aquello que ingresa y egresa del país, por lo que ninguna norma puede aplicarse en un sentido que la restrinja o desvirtúe. Luego de recordar lo afirmado por el art. 377 del CPCCN y de resaltar la obligación en cabeza del importador de colaborar con la administración aduanera, constata que el omitir aportar los elementos de prueba adecuados autoriza a aquella a apartarse del método del art. 1° y a determinar el valor de acuerdo con los métodos subsiguientes. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal y solicita que se rechaza la apelación interpuesta por la actora, con costas.

IV. A fs. 88 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 101/114, 136/145 y 147/202. A fs. 232 se elevan los autos a consideración de la Sala "G", que los pone a disposición de las partes para alegar. A fs. 239/240 obra el aletato del Fisco Nacional y a fs. 252/258vta. obra el alegato de la actora. A fs. 260 se pasan los autos a sentencia.

V. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución n° 4519/09**, dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 28 de julio de 2009, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo estipulado en el Acuerdo de Valor, los ajustes efectuados sobre los valores declarados por la firma importadora entre los años 2006 y 2007, fueron efectivamente realizados de conformidad con el derecho vigente. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de la cuestión de fondo involucrada 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, y un examen del planteo preliminar presentado por la actora y vinculado con la nulidad de la resolución involucrada.

VI. El *sub examine* encuentra su origen en seis Informes Técnicos, en cuyos títulos se detallan las destinaciones de importación involucradas (DI 06 001 IC04 143761 P, DI 07 001 IC04 100657 N, DI 06 001 IC04 137974 B, DI 06 001 IC04 153387 U, DI 06 001 IC04 063758 W y DI 06 001 IC04 054196 S), vinculadas con seis operaciones efectuadas por SPORT PROTECTION entre los años 2006 y 2007 (a fs. 1/31 de las actuaciones administrativas n° 13806-233-2008). A partir de las mencionadas destinaciones, se puede obtener de cada una de las importaciones la siguiente información:

DI	Fecha de la DI	PA de la mercadería	País exportador	Cantidad total en kg.	Valor en U$S por kg.
06 001 IC04 143761 P	10/10/2006	6004.10.20.000k	República de Corea	13.517	2,15
07 001 IC04 100657 N	28/6/2007	6004.10.20.000k	República de Corea	15.857	2,45
06 001 IC04 137974 B	29/9/2006	6004.10.20.000k	República de Corea	15.522	2,15
06 001 IC04 153387 U	27/10/2006	6004.10.20.000k	República de Corea	15.000	2,15
06 001 IC04 063758 W	12/5/2006	6004.10.20.000k	República de Corea	15.200	2,15
06 001 IC04 054196 S	24/4/2006	6004.10.20.000k	República de Corea	6.000	2,15

Mediante los citados Informes Técnicos, cuyos textos resultan casi idénticos, luego de hacer referencia a la facultad, por parte de la administración aduanera, de comprobar la veracidad o la exactitud de la información, documentos o declaración presentados a los fines de la correspondiente valoración en aduana, y a la posibilidad de contactarse previamente con el importador a los efectos de obtener una justificación razonable, la División Control Expost de Importación afirmó que "…la relación que el precio documentado por el importador [guardaba] con los usuales de mercado y con antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar" (nuestro subrayado). Seguidamente, agregó que "[l]os elementos precitados reflejan la existencia de un valor razonable como antecedente para mercadería similar documentada en el ítem n° 1 superior al precio unitario declarado por la firma importadora en la destinación de importación objeto de estudio…". Finalmente, *a posteriori* de detallar los importes por kilogramo comparados, concluyó el haber efectuado "…la determinación definitiva del valor en aduana de la mercadería importada con arreglo a lo dispuesto en el [a]rtículo 3 del [Acuerdo de Valor], que permite establecer un valor razonable de [detalle de valor en dólares de la unidad del antecedente]…".

De lo transcripto con anterioridad, se desprende que la División Control Expost de Importación, a los fines de implementar el método de mercaderías similares, y en virtud de lo dispuesto mediante el art. 3 del Acuerdo de Valor, llevó a cabo un ejercicio comparativo entre la información que surge de las destinaciones de importación involucradas en el presente caso, y aquella relacionada con "…ciertos antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar".

Así las cosas, debe hacerse notar que la administración aduanera involucrada no detalló el origen de los antecedentes empleados (ya sea, que se hayan obtenido de un sistema en particular (*Nosis*), de una base de datos (*Discoverer*), o de las propias destinaciones de importación empleada como tales), ni el cúmulo de información necesario para realizar un ejercicio comparativo adecuado (por ejemplo, entre otros, el número de despacho, la fecha de la operación de importación, el nombre y razón social del importador, el origen, la procedencia, la posición arancelaria y una descripción detallada de la mercadería; el precio FOB unitario, el precio FOB total, el precio CIF, los costos del seguro y del flete, los derechos de importación calculados, el peso neto en kilogramos y las cantidades comercializada). De esta manera, la conclusión encuentra sustento en lo detallado en los Informes referidos con relación al valor por kilogramo considerado por la aduana como "…más representativo que registra el Ramo como antecedente".

En respuesta a los cargos notificados como resultado del ajuste de valor mencionado con anterioridad, SPORT PROTECTION presentó en tiempo y forma el correspondiente recurso de impugnación (a fs. 39/116 *ibid*.). En dicha ocasión, cabe mencionar que la firma importadora empleó los mismos fundamentos tenidos en cuenta al momento de presentarse ante la presente instancia administrativa. También acompañó prueba documental y ofreció prueba informativa y testimonial (*ibid*.). No obstante, frente a dicha presentación, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la providencia del 28 de agosto de 2008, tuvo por agregada la documentación adjunta, pero no hizo lugar a las pruebas informativa y testimonial ofrecidas "…por [resultar] inconducente, conforme art. 1060 del Código Aduanero" (a fs. 118 *ibid*.). Con posterioridad a ello, cabe puntualizarlo especialmente, mediante la Nota R4 n° 756/09 del 25 de junio de 2009, la División Control Expost de Importación, luego de hacer mención a la presentación efectuada por la actora y de recordar los argumentos oportunamente empleados por la administración aduanera para justificar el ajuste correspondiente, esgrimió "…que se han aclarado las razones de índole técnica que llevaron a este Ramo 4 a la formulación del Cargo del asunto…" (a fs. 123/124 *ibid*.). A su vez, en uno de sus párrafos, se afirmó que "…[a] modo de mejor proveer se adjunta copia de las factura comercial utilizada como antecedente, destacando que se ha utilizado el valor más bajo y representativo de los que cuenta el sector" (*ibid*.). Mediante la factura adjunta (a fs. 122 *ibid*.), se logra constatar una operación de importación facturada el 27 de noviembre de 2006 y efectuada en la República Argentina por la firma TIKSATEX. La referida operación consistió en la importación de mercaderías similares a las oficializadas mediante las DIs cuestionadas en el presente caso por una cantidad igual a 47.000 MTS y por un precio total de U$S 38.334,95. En ese sentido, al tratarse de tres tipos de productos, se detallan en forma separada las cantidades involucradas en cada caso y los precios por unidad correspondientes:

Antecedente empleado por el servicio aduanero

(A fs. 122 de las actuaciones administrativas n° 13806-233-2008)

Descripción del producto	Cantidad importada	Precio por unidad
Yoryu Chiffon Print (393Rolls), 100% Polyester Woven Fabric 57/58”	23.269MTS	U$S 0,80
Satin Print (266Rolls), 100% Polyester Woven Fabric 58/60”	16.045MTS	U$S 0,75
Poly Single Span Buffing s/PRT (134Rolls) 92% Polyester, 8% Spandex Knit Fabric 58/60”	7.686MTS	U$S 1,00

Finalmente, en virtud de lo mencionado con anterioridad, el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la Resolución 4519/09 del 28 de julio de 2009, resolvió: ***a)*** rechazar la impugnación impetrada oportunamente; ***b)*** embargar las mercaderías que se hallaren en jurisdicción aduanera, a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de SPORT PROTECTION, en la cantidad que sea necesaria para cubrir los importes detallados a continuación: cargo VI n° 264/2008 de **$ 19.612,50**, n° 265/2008 de **$ 49.278,89**, n° 266/2008 de **$ 51.483,87**, n° 267/2008 de **$ 44.862,56**, n° 268/2008 de **$ 49.512,06** y n° 269/2008 de **$ 33.672,70**, con más los intereses establecidos mediante el art. 794 del C.A. y; ***c)*** suspender al causante en el registro correspondiente, en tanto estuviere inscripto en algunas de las matrículas cuyo control se encuentra a cargo del servicio aduanero.

VII. En tales condiciones, examinado de manera sucinta lo actuado en sede administrativa, corresponde considerar si, como dice el apelante, el procedimiento administrativo fue sustanciado irregularmente. Al respecto encuentro necesario hacer mención de aquellas disposiciones sobre la materia, detalladas en el Código Aduanero. En este sentido, cabe citar lo establecido por el art. 1050 del C.A., cuyo texto determina que “[n]o se podrá declarar la nulidad de un acto de procedimiento si el mismo, no obstante, su irregularidad, hubiere logrado la finalidad a que estaba destinado”. A su vez, mediante el art. 1051 del mismo plexo normativo, se estipula que “[l]a nulidad no podrá ser declarada cuando el acto hubiere sido consentido, aunque fuere tácitamente, por la parte interesada en la declaración”, para luego agregar que “[s]alvo disposición especial que fijare un plazo mayor, se entenderá que media consentimiento tácito cuando no se promoviere incidente de nulidad dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto”. Finalmente, el art. 1052 del C.A. termina por afirmar que “[e]l incidente de nulidad tramitará en la forma prevista en los artículos 1043 y 1049”. Como bien se manifiesta en la Exposición de Motivos del C.A., las disposiciones transcriptas receptan “…el principio de que “la nulidad por la nulidad misma no vale”, y relativizan la nulidad a través del eventual consentimiento del acto, lo que [impediría] su declaración”. De la misma manera, dicha Exposición recuerda que, en forma concordante con los dispuesto por el art. 170 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se considerará que media consentimiento tácito si no se promueve el incidente de nulidad dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se tomó conocimiento del acto.

A su vez, frente a circunstancias similares a las del *sub examine*, el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante “TFN”) se ha visto frente a la necesidad de recordar lo afirmado oportunamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CSJN”) con respecto a aquellas omisiones o defectos en las actuaciones administrativas que pudieran llegar a afectar la garantía de defensa en juicio, reconocida por el art. 18 de la CN (TFN, *Todo Hidráulica S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación*, expediente 15.433-A, sentencia del 31 de mayo de 2004, considerando V *in fine*; TFN, Sala “F”, *Anaeróbicos S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación*, expediente 24.616-A, sentencia del 28 de septiembre de

2010, considerando V). En este sentido, nuestro más Alto Tribunal sostuvo que cuando la restricción de la defensa en juicio tuviera lugar en el procedimiento sustanciado en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no llegaría a producirse en tanto exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos: 205:549; 267:393). A su vez, la CSJN afirmó, en una ocasión más reciente, que, en lo atinente al planteamiento de nulidad de las actuaciones, "…corresponde destacar que el defecto de procedimiento que motivó el planteo […] por parte de la actora […], ha quedado debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que ha tenido suficiente oportunidad de ser oído y de ejercitar las defensas que hacían a su derecho, por lo que no procede al presente invalidar lo actuado cuando ha desaparecido el vicio que provocó la lesión al derecho constitucional invocado, ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal" (Fallos: 320:1611). Por su parte, la Corte Europea de Derechos Humanos estableció que la determinación de un procedimiento justo debe evaluarse sobre la base de un análisis del desarrollo del procedimiento en su conjunto (« [*l*]*a Cour a pour tâche de rechercher si la procédure envisagée dans son ensemble a revêtu un caractère "équitable" au sens de l'article 6 par. 1 (art. 6-1)* » (CEDH, *affaire Ankerl c. Suisse*, 23 octobre 1996, par. 38); "*The Court's sole task in connection with Article 6 of the Convention is to examine applications alleging that the domestic courts have failed to observe specific procedural safeguards laid down in that Article or that the conduct of the proceedings as a whole did not guarantee the applicant a fair hearing*" (CEDH, *Case of Centro Europa 7 S.R.L. and Di Stefano v. Italy*, 7 June 2012, par. 197)). De esta manera, una falta de equidad podría, en algunos casos, corregirse en una fase ulterior de la misma instancia o, si no fuera así, por un órgano judicial superior (« ...[*t*]*out préjudice ayant pu résulter de l'issue desdits recours a été effacé par le fait que la Cour administrative suprême a fourni au requérant une occasion réelle et sérieuse de soumettre ses propres observations sur le contenu des avis du chapitre épiscopal. Il échet de noter que l'intéressé mit chaque fois cette occasion à profit. Dans ces conditions, il ne peut prétendre qu'il y ait eu méconnaissance du principe de l'« égalité des armes » inhérent à la notion de procès équitable* » (CEDH, *affaire Helle c. Finlande*, 19 décembre 1997, par. 54); « [*l*]*a Cour constate que la procédure suivie devant la commission de recours ne permit pas à Mme Schuler-Zgraggen d'avoir une vue complète et approfondie des données fournies à celle-ci. Elle estime pourtant que le Tribunal fédéral des assurances y remédia en invitant la commission à tenir tous les documents à la disposition de la requérante - laquelle put notamment réaliser des copies -, puis en communiquant le dossier au conseil de cette dernière* [...]. *Les instances litigieuses ayant donc revêtu un caractère équitable si on les considère dans leur ensemble, il n'y a pas eu violation de l'article 6 par. 1 (art. 6-1) sur ce point* » (CEDH, *affaire Schuler-Zgraggen c. Suisse*, 24 juin 1993, par. 52)).

Así las cosas, al retomar lo actuado en sede administrativa, se llega a observar, como bien fue detallado precedentemente (ver considerando VI *ut supra*), que, al momento de presentar el correspondiente recurso de impugnación, SPORT PROTECTION adjuntó a su escrito, como prueba documental, un listado del Sistema *Nosis* o *María* con despachos de productos similares realizados por otras empresas, copia de las facturas correspondientes a las ventas efectuadas en el mercado interno y una lista de precios al público de los productos vendidos a mayoristas o comerciantes minoristas. Junto a esta documentación, se ofreció prueba informativa y testimonial. En el primer caso (prueba informativa), la apelante pretendió que se librara el oficio pertinente a las compañías DABRA S.A. y KARIAS S.A. con la finalidad de que informen los precios de costo de la compra de productos deportivos a las firma importadora por el mes de junio de 2006, y que adjunten, a su vez, una copia de las facturas correspondientes y un detalle de los medios de pago empleados y de la lista de precios de venta al consumidor de los productos adquiridos. Frente a dicha presentación, mediante su proveído del 28 de agosto de 2009, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros tuvo por agregada la documentación oportunamente presentada por la firma impugnante, pero no hizo lugar a la producción de la prueba informativa y testimonial por considerarla inconducente.

En relación con este punto, es pertinente recordar lo establecido en el artículo 1060 del Código Aduanero (C.A.), en cuanto dispone: "El administrador rechazará las pruebas que no se refieran a los hechos indicados en el escrito de impugnación, así como aquellas que resulten inconducentes, superfluas o meramente dilatorias". En este sentido, cabe mencionar que, si bien el órgano administrativo puede considerar que la prueba ofrecida reúne alguna de las características mencionadas en dicha disposición, no puede rechazarla sin justificar su decisión. Rechazar una prueba sin

proporcionar razones plausibles confundiría la discrecionalidad con una desviación de poder. La administración tiene la obligación de fundamentar adecuadamente el rechazo de una prueba, garantizando así el derecho de defensa y la transparencia del proceso.

Aun así, debe mantenerse un delicado equilibrio entre la irregularidad evidenciada en el procedimiento administrativo y el interés público comprometido en el cumplimiento de la ley. En general, cuando se trata del ejercicio de competencias regladas, las posibles limitaciones al derecho de defensa en sede administrativa pueden ser subsanadas en sede judicial. Este enfoque permite compatibilizar las garantías individuales con la preservación del interés público. Así, en virtud de los argumentos de hecho y de derecho desarrollados con anterioridad, corresponde rechazar la primera causal de nulidad alegada por la firma apelante.

VIII. Sin embargo, cabe adelantar que no puede sostenerse la misma solución respecto del manifiesto vicio que tiene el acto administrativo impugnado respecto de la expresión de los antecedentes de hecho y derecho que lo sustentan. Aun en el caso de actos reglados, es inadmisible suponer que este tribunal deba asumir la función de reconstruir los hechos imponibles o sustituir a la autoridad fiscal en su competencia decisoria. La actividad administrativa cuenta con sus propios procedimientos y criterios técnicos específicos, que son diseñados para evaluar hechos y aplicar normas de acuerdo con las facultades atribuidas por la ley al órgano fiscal. Efectivamente, la intervención del tribunal se limita, de ordinario, a revisar la legalidad y razonabilidad de los actos administrativos y a garantizar el respeto por los derechos y garantías constitucionales de las partes. No le corresponde al tribunal sustituir el juicio técnico ni las determinaciones de la administración, ya que hacerlo implicaría invadir un ámbito de competencia reservado al ente fiscalizador. Asumir un rol que exceda la revisión de la actuación administrativa iría en contra del principio de separación de funciones, el cual asegura que cada órgano del Estado se ajuste a sus competencias específicas.

En ese orden de ideas, al adentrarnos nuevamente en lo actuado en sede administrativa, como bien se tuvo oportunidad de constatar en el considerando V *ut supra* del presente voto, se logran identificar dos momentos bien diferenciados en el actuar del ente fiscalizador. En efecto, en un primer momento, la División Control Expost de Importación, mediante los Informes Técnicos elaborados oportunamente, y en virtud de lo estipulado por el art. 3 del Acuerdo de Valor, llevó a cabo un ejercicio comparativo entre la información que surge de las destinaciones de importación involucradas en la presente *litis*, y aquella emergente de "…ciertos antecedentes obrantes en el Ramo 4 (Papeles y Textiles) de mercadería similar" (nuestro subrayado). Sin embargo, la dependencia aduanera involucrada no detalló el origen de los antecedentes empleados (ya sea, que se hayan obtenido de un sistema en particular (*Nosis*), de una base de datos (*Discoverer*), o de las propias destinaciones de importación empleadas como tales), ni el cúmulo de información necesario para realizar un ejercicio comparativo adecuado (por ejemplo, entre otros, el número de despacho, la fecha de la operación de importación, el nombre y razón social del importador, el origen, la procedencia, la posición arancelaria y una descripción detallada de la mercadería; el precio FOB unitario, el precio FOB total, el precio CIF, los costos del seguro y del flete, los derechos de importación calculados, el peso neto en kilogramos y las cantidades comercializada). De esta manera, sólo surgió de los Informes referidos el valor por kilogramo considerado por la aduana como "…más representativo que registra el Ramo como antecedente".

En efecto, de lo mencionado anteriormente, se destaca que, si bien el servicio aduanero, al aplicar el método descrito en el artículo 3 del Acuerdo de Valor, afirma haber utilizado una variedad de antecedentes, solo detalla para cada operación el valor en aduana más representativo, sin especificar los demás datos necesarios para realizar una comparación adecuada.

Es importante recordar que el artículo 15.2 c) del Acuerdo de Valor define las "mercaderías similares" como aquellas que, "aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables". Además, el Acuerdo establece que, para determinar si las mercancías son similares, deben considerarse factores como su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. Así, al no incluir en los Informes Técnicos del caso la información detallada sobre cada uno de los antecedentes utilizados en el ejercicio comparativo, se evidencia una incoherencia entre la motivación de dichos informes y la realidad de los hechos.

El segundo momento correspondió a la fase del procedimiento administrativo que comienza después de que SPORT PROTECTION presentó, en tiempo y forma, el recurso de impugnación correspondiente. Así, mediante la Nota R4 n° 756/09 del 25 de junio de 2009, la División Control Expost de Importación, tras hacer referencia a la presentación de la actora y recordar los argumentos utilizados previamente por la administración aduanera para justificar el ajuste, expresó que "...se [habían] aclarado las razones de índole técnica que llevaron a este Ramo 4 a la formulación del Cargo del asunto…". Además, en uno de los párrafos, se indicó que "…[a] modo de mejor proveer se adjunta copia de la factura comercial utilizada como antecedente, destacando que se ha utilizado el valor más bajo y representativo de los que cuenta el sector".

Ciertamente, la factura adjunta corresponde a una operación de importación realizada el 27 de noviembre de 2006 por la firma TIKSATEX en la República Argentina. Dicha operación consistió en la importación de mercaderías supuestamente similares a las declaradas en las DIs cuestionadas en este caso, por un total de 47.000 metros y un precio global de U$S 38.334,95. Al tratarse de tres tipos de productos, las cantidades y los precios por unidad de cada uno se detallan por separado.

Al analizar esta segunda etapa, no solo se constata que la dependencia aduanera realizó el ejercicio comparativo en virtud del artículo 3 del Acuerdo de Valor sobre la base de un único antecedente, lo cual infringe las disposiciones del mencionado instrumento internacional, sino que también se observan diferencias significativas entre los datos de ese antecedente y los de las DIs en cuestión, lo cual impediría considerar a las mercaderías como similares. Ciertamente, para aplicar correctamente el método de mercaderías similares (art. 3 del Acuerdo de Valor), no resulta suficiente ni razonable basarse en un único antecedente para cada operación de importación.

En efecto, si el objetivo de aplicar el mencionado método es demostrar que el valor declarado por el operador no coincide con los valores de mercado usuales para la importación de mercaderías similares, el uso de un solo antecedente resulta claramente insuficiente. Además, la factura presentada no detalla la posición arancelaria de las mercaderías involucradas, lo que impide verificar la supuesta similitud entre los productos comparados. Asimismo, se observa una discrepancia en la unidad de medida de las cantidades: en las DIs cuestionadas en el presente caso, la unidad de medida utilizada fue el kilogramo, mientras que en el antecedente empleado por el servicio aduanero, la medida es en metros (MTS). Esto revela que la supuesta comparación entre una variedad de antecedentes de mercaderías importadas similares y aquellas cuyo valor fue cuestionado es inexistente o incorrecta.

Por lo tanto, el acto administrativo dictado el 28 de julio de 2009 resulta irregular. En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo impugnatorio.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la **Resolución n° 4519/09**, dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 28 de julio de 2009 en la Actuación N° 13806-233-2008.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial y "stricto sensu" a la forma en que se decide.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la **Resolución n° 4519/09**, dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros

el 28 de julio de 2009 en la Actuación N° 13806-233-2008.

2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.27 13:59:38 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: 2025.05.27 14:08:00 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: 2025.05.27 14:09:02 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: 2025.05.27 14:09:29 -03:00