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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-72664802-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 4 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 37.452-A;PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, **Expediente N° 37.452-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso:</u> Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4654/2016, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13805-230-2009, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la firma PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en su calidad de garante de la importadora AZUIS S.A., confirmando el cargo VI N° 1000/2009, emitido por el ajuste de valor respecto de la mercadería documentada en el despacho de importación Nº 04001IC04056155N, tramitado ante la Aduana de Buenos Aires, por la suma de U$S 3.055,22 en concepto de tributos, más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 11/24 la actora se presenta, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Asevera que no existen elementos que justifiquen o respalden el reclamo de la Aduana. Agrega que el servicio aduanero no exteriorizó cuáles serían las dudas que habría generado el valor declarado. Puntualiza que en el caso de desconocen las mercaderías utilizadas como base de comparación. Explica que los requisitos de procedencia del ajuste de valor del GATT no se encuentran cumplidos y que responde únicamente a la discrecionalidad de la Aduana. Como consecuencia, explica que el cargo formulado carece de causa y motivación, lo que determina su nulidad absoluta. Puntualiza que las simples

diferencias entre los valores no pueden ser causa suficiente del ajuste. Cuestiona la liquidación tributaria efectuada en dólares estadounidenses. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, conjuntamente con el cargo.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 36/44 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos 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. Se explaya acerca de los alcances del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT y a las facultades en cabeza del servicio aduanero, al dudar acerca de la veracidad de los datos incluidos en la declaración. Remite a los informes obrantes en autos, de los que surgen diferencias notables entre el valor FOB declarado y el determinado. Se opone a los planteos de nulidad y de prescripción formulados por la actora. Especifica que la recurrente no logró descalificar los antecedentes invocados por el servicio aduanero para promover el ajuste. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13805-231-2009 se inician a fs. 2 con el Cargo N° VI 1000/2009. A fs. 4 se agrega el sobre original de la destinación objeto del ajuste. A fs. 5 obra la Nota N° 575/09 (RAMO III). A fs. 8/9 y 14 se notifica a la importadora y a la aseguradora del cargo formulado. A fs. 15 se encuentra la póliza N° 151814. A fs. 20/29 la actora impugna el cargo y plantea nulidad. A fs. 48/49 luce la Nota N° 23/16 (SE IQFA). A fs. 52/55 se dicta la resolución apelada, notificada a fs. 57 vta. A fs. 58/59 la recurrente da cuenta del recurso y acompaña formulario F4.

V.- En fecha 28/11/2018 se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 14/06/2025 se elevaron los autos a la Sala “G” y en igual fecha pasaron a sentencia.

VI.- Que 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”.

VII.- Que, en cuanto aquí interesa y conforme surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera apelada rechazó la impugnación impetrada por la firma PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. contra el cargo Nro. VI 1000/2009, formulado en relación al DI N° 04001IC04056155N. Mediante dicho despacho, oficializado en fecha 28/05/2004 (Aduana de Buenos Aires), la firma AZUIS S.A. (de la cual la recurrente resultó garante) importó temporalmente (ítems 1 y 2) mercadería bajo la P.A. 3919.10.00 128.880 y 21.600 (rollos de polipropileno).

Que, al respecto cabe señalar que el valor declarado en el despacho resulta coincidente con el consignado en la factura comercial N° GS040327 que obra agregada en original dentro del sobre del despacho.

VIII.- Que, como se desprende de fs. 48 la Dirección de Valoración y Comprobación Documental

consideró que *"la firma importadora se encontraba en conocimiento de su obligación a ofrecer toda la prueba que dispusiera; y…que no hizo uso de su derecho a presentar la misma en oportunidad de serle requerida a efectos de corroborar la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la destinación de marras."*

IX.- Que por cauce de la **Resolución General AFIP N° 1004/2001** se implementó un mecanismo para el establecimiento de **valores referenciales de carácter preventivo.**

Que los objetivos de la norma surgen de sus considerandos: "combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías, ya que las mismas causan graves daños a la economía nacional, a la vez que permiten eludir el pago de los derechos de importación y demás tributos afectando la renta fiscal." y "…resguardar los intereses fiscales".

Que, a esos fines, la norma tuvo como norte el **perfeccionamiento del sistema de selectividad en materia de valor,** "…con el objeto de detectar desviaciones de los valores declarados respecto de los valores referenciales, de carácter precautorio, que el servicio aduanero establezca para la rama industrial o comercial de que se trate, teniendo en cuenta para ello las bases de datos de la Aduana, nacionales e internacionales, con valores de transacciones reales."

X.- Que, en palabras de la Dra. García Vizcaíno, según el manual sobre controles en la valoración en Aduana (documento 36.660 S) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y el art. 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, la AFIP, mediante RG 1004/2001 (B.O. 11/5/2001), sustituida por la RG 1907/2005 (B.O. 7/7/2005) y sus modificatorias, implementó un mecanismo para el establecimiento de valores referenciales a fin de combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías, atento a que éstas causan graves daños a la economía nacional y posibilitan eludir el pago de tributos a la importación afectando la renta fiscal. Pero, cabe resaltar que de todos modos, la valoración aduanera de las importaciones no es teórica, sino que se trata de una noción positiva (Derecho Tributario, LexisNexis, Buenos Aires, 3ª edición, 2005, Tomo III, p. 459).

Que, de este modo la Administración Federal de Ingresos Públicos implementó un mecanismo para el establecimiento de valores criterio de carácter preventivo. El antes referido manual sobre los controles en la valoración en aduana (documento 36.660 S) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), establece que un primer control de valor tiene por objeto verificar que el precio declarado concuerde con los usuales en la rama de la industria o comercio y con los de mercaderías idénticas o similares. Y, por otra parte, el Acuerdo sobre Valor en Aduana (art. VII del GATT), en el artículo 13, expresa que es necesario establecer medidas que, sin rechazar el valor declarado por el importador, le permitan retirar sus mercaderías de la aduana mediante la constitución de una garantía que cubra el pago de los derechos de importación, a fin de que, entre otros objetivos, se facilite el perfeccionamiento del sistema de selectividad en materia de valor, con el objeto de detectar desviaciones de los valores declarados respecto de los valores referenciales, de carácter precautorio, que el servicio aduanero establezca para la rama industrial o comercial de que se trate.

Que, de esta manera los valores criterio constituyen sólo un mecanismo preventivo de asignación de selectividad y no un atajo para la determinación final del valor en aduana, la que estará a cargo de las áreas

de valoración de la DGA.

Que, ello quiere decir que la garantía que se pueda prestar por valores referenciales, no obsta a que la DGA efectúe el estudio de valor respectivo y, en su caso, funde acabadamente el ajuste que practique.

XI.- Que surge del despacho de importación involucrado en autos que la importadora garantizó el importe correspondiente al "Diferen. módulo valor" (MOVA)". Mediante el mismo, se garantizan las diferencias tributarias que pudieran surgir como resultado de un análisis de valor de las mercaderías que se importan a consumo.

Que, sobre la base de considerar que la importadora no justificó la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la destinación de autos, la Aduana procedió al ajuste de valor, aplicando el método de "mercadería similar", tomando como base el antecedente citado a fs. 5 (04001IC04144515L) **el cual no fue acompañado en sede administrativa ni agregado al expediente principal.**

Que- reitero- que los valores referenciales no obstan a que la Aduana fundamente adecuadamente los ajustes de valor.

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge entonces que el servicio aduanero desestimó el valor de transacción declarado por la importadora, sin haber fundado conforme a derecho el ajuste de valor por aplicación del método previsto en el art. 3 del Acuerdo.

Que tales circunstancias llevan a concluir que el valor atribuido por el servicio aduanero resulta arbitrario y **fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT).**

Que ello es así por cuanto no puede desconocerse, a la luz del régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la Aduana de desestimar el precio de transacción sin fundamentar dicho apartamiento y sin acompañar a tal fin los antecedentes que justifiquen tal decisión.

Que, en tal sentido, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el sistema de los "valores referenciales" aludidos no exime al servicio aduanero del deber de fundar adecuadamente el ajuste de valor y de acompañar los correspondientes antecedentes empleados para aplicar-como sucedió en el caso bajo análisis-el método de "mercadería similar".

Que no caben dudas entonces que necesariamente el servicio **aduanero debió adjuntar el despacho de importación** aludido y que empleó como base para efectuar el ajuste, es decir la documentación aduanera pertinente que sirva de antecedente comparable, para dar pleno cumplimiento a las condiciones exigidas -en este caso- en el 3 del Acuerdo, por cuanto en autos **se desconocen datos esenciales**, tales como la posición arancelaria, la descripción de la mercadería, el precio unitario, etc.

Tampoco se conoce el nivel comercial en que se pactó la operación, ni otros datos necesarios para efectuar una comparación válida (más allá de los escasos datos brindados a fs. 75 in fine de las actuaciones administrativas). A la par que sólo se hace referencia a un solo antecedente, lo cual resultaría insuficiente.

XII.- Que el recaudo de que se encuentren agregados los antecedentes de mercadería similar, a los fines de

poder analizar los elementos necesarios para determinar la procedencia – o no- del ajuste y así, en su caso, poder fundadamente tener por descartado el valor de transacción declarado por la importadora, ha sido reconocido por numerosa jurisprudencia de este Tribunal (v.gr. “CENCOSUD S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación” Causa N° 34.204-A, Sent. 19/12/2022; “Automotores Cerro S.A. c/D.G.A s/apelación” Causa N° 30.512-A, Sent. 08/02/2022, Sala E; “Jofemar S.A. c/D.G.A s/apelación” Causa N° 29.739-A, Sent. 10/09/2021, Sala E; “INDUSNOR S.A. c/DGA s/ recurso de apelación” Causa Nº 38.839-A, Sent. 07/12/2018, Sala G; “Paraná SA de Seguros c/ DGA s/recurso de apelación” Causa Nº 29.248-A, Sent. 18/12/2017, Sala G; entre otros.).

Incluso se ha considerado, que “… mencionar un solo antecedente no es suficiente para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Que, asimismo, no escapa a la vista del suscripto que no obran en sede aduanera ni en autos copia del antecedente invocado por el servicio aduanero, lo que impide analizar si son referentes idóneos para su comparación. No puede saberse si se trata de la misma mercadería, mismo nivel comercial ni del mismo país de origen o procedencia. Que dicha duda inicial respecto de la veracidad de los valores declarados por el importador debió justificarse posteriormente en una investigación complementaria de valor que acredite que los utilizados no resultan arbitrarios, lo que no ocurre en autos. Que las circunstancias expuestas permiten concluir que no existen en el caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto. Que, ello es así, por cuanto no puede desconocerse, a la luz del actual régimen de valoración de mercaderías, la imposibilidad de la aduana de desestimar directamente el precio de transacción, sin motivar su decisión, ni recabar más que un solo antecedente para cuestionar el valor de cada ítem, los cuales ni siquiera fueron acompañados por el servicio aduanero. …”. (“Compañía de Seguros la Mercantil Andina S.A. s/ recurso de apelación” Causa Nº: 37.350-A Sent. 02/09/2021, Sala F, Voto del Dr. Licht en oportunidad de subrogar la Vocalía 18).

Más aún, en igual sentido la Sala E de este Tribunal se expidió en los siguientes términos, los cuales también comparto: “… dado que la Aduana ha tenido en cuenta a los fines del ajuste en cuestión una sola operación que no resulta suficiente a la luz del Acuerdo de Valoración del GATT para desestimar el valor declarado por la recurrente, cabe señalar que el cargo formulado no se encuentra debidamente fundado. Ello así dado que solo ha mencionado un solo antecedente de valor para desestimar el valor declarado por la recurrente, que conforme lo probado por la recurrente, es el valor de transacción de la importación. …”. (“A-Pyan Textil SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, Causa Nº 30.110-A, Sent. 17/10/2019, Sala E).

XIII- Que la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tuvo oportunidad de expedirse en relación a los “valores criterio” y su vinculación con los ajustes de valor promovidos en el marco de operaciones de importación (Acuerdo de Valoración del GATT).

Que en ese contexto puntualizó que la Aduana “…se limitó a sustituir los valores declarados por el importador por los extraídos del listado de “valores criterio” concebidos por la RG 1709/05 para emplearlos como base de la tributación, en lugar de descartar fundadamente los valores declarados y reemplazarlos empleando alguno de los procedimientos previstos en el artículo 2 del Acuerdo de Valoración del GATT.” (Sala V, Expte. N° 5170/2023, “CENCOSUD S.A. (TF 32430-A) C/ DGA S/recurso directo de organismo externo”, 27/06/2024)

Que coincido con ese razonamiento, **derivación necesaria del iter del ajuste de valor promovido**, que no puede ser sustituido por los "valores criterio" sino que el servicio aduanero debe fundar el ajuste y acompañar los correspondientes antecedentes, cuestión que en el caso no ha sucedido.

Al respecto, ha dicho la Cámara en esa oportunidad, en relación a los valores criterio que "La implementación de este mecanismo no releva a la Administración de realizar el correspondiente estudio de valor, justificando eventualmente el apartamiento del valor declarado y la adopción del método sucedáneo."

Que, por su parte, en otro caso en el cual se habían considerado valores referenciales y la importadora-como sucedió en autos-tampoco había comparecido se consideró que "Al ser ello así, lo resaltado por la autoridad aduanera para justificar el ajuste de valor en punto a la incomparecencia de la importadora ante su citación al efecto de develar la duda que la fiscalización tenía respecto de las destinaciones en cuestión, pierde virtualidad frente a su incumplimiento de llevar adecuadamente el procedimiento de investigación de valor." (Sala II, 75.358/2016, "Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales S.A. c/EN - DGA s/Dirección General de Aduanas", 24/11/2023).

Al respecto, cabe destacar que únicamente fue identificado el número asignado a las destinaciones cuyo valor de transacción fue tomado en consideración para establecer el valor en aduana de la mercadería importada motivo de fiscalización, omitiendo incorporar toda otra referencia al respecto, que diera cuenta del análisis y trabajo llevado a cabo por la Administración en tal sentido. Es decir, que no obra en estos actuados información detallada sobre el precio referencial adoptado en las tareas de fiscalización.

Que, en consecuencia, de todo lo antes expuesto, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, debiendo ser rechazado.

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

Por ello **voto por:**

Por ello, VOTO POR:

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 4654/2016, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13805-230-2009, y, por ende, el cargo VI N° 1000/2009, emitido por el ajuste de valor respecto de la mercadería documentada en el despacho de importación Nº 04001IC04056155N.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 4654/2016, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13805-230-2009, y, por ende, el cargo VI N° 1000/2009, emitido por el ajuste de valor respecto de la mercadería documentada en el despacho de importación Nº 04001IC04056155N.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.07.04 12:33:20 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: 2025.07.04 13:35:21 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: 2025.07.04 15:41:00 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.04 15:42:01 -03:00