Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-92376714-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 36.266-A;THOMIS 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 **"THOMIS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, **Expediente N° 36.266-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° 2915/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13803-41-2012, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la firma THOMIS S.A., confirmando los cargos Nros. 123/2012 y 124/2012, emitidos por los ajustes de valor respecto de las mercaderías documentadas en los despachos de importación Nros. 07001IC04081934T y 07001IC04175209S, tramitados ante la Aduana de Buenos Aires, por las sumas de U$S 4.568.71 y U$S 1.976,29 en concepto de tributos, así como $ 8.982,78 y $ 4.604,50 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias) con más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 49/52 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 el ajuste de valor promovido por la Aduana carece de sustento. Explica que las transacciones internacionales fueron realizadas de conformidad a los valores vigentes de mercado para las mercaderías, cantidad, calidad y origen. Agrega que el ajuste se sustentó en supuestos antecedentes a los cuales no tuvo acceso. Adiciona que la DGA no acreditó la improcedencia del valor de transacción y enfatiza que el mero hecho de que un valor sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos similares no es razón suficiente para rechazarlo. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, conjuntamente con el cargo, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 76/79 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. Puntualiza que los ajustes se respaldan en antecedentes de mercadería idéntica o similar. Explica que la recurrente tuvo oportunidad de brindar la información requerida y que, a pesar de ello, no lo ha hecho. Resalta que el servicio aduanero posee plenas facultades para apartarse del valor de transacción cuando resulte notoriamente inferior a los precios de los antecedentes. 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 13803-41-2012 se inician a fs. 1 con el cargo VI 123/2012. A fs. 2 y13 se agregan los despachos de importación Nros. 07001IC04081934T y 07001IC04175209S. A fs. 3/5 y 14/16 se adjuntan las Notas Nros. 66/12 y 65/12 (R1 -División Control Ex Post de Importación). A fs. 12 luce el cargo VI 124/2012. A fs. 29/115 la actora deduce impugnación contra los referidos cargos y adjunta documental. A fs. 132/136 se emite la Nota N° 10/2013 (División Control Ex Post de Importación). A fs. 151/156 se dicta la resolución apelada, notificada a fs. 158. A fs. 161/162 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y adjunta formulario F4.

V.- En fecha 13/08/2018 se certificó la prueba producida y se declaró cerrado el período probatorio. Por PV-2025-56005384-APN-VOCXXI#TFN se elevaron los autos a la Sala “G”. Por IF-2025-56567413-APN-VOCXXI#TFN se pusieron autos para alegar. En fecha 11/07/2025 pasaron a sentencia.

VI.- Que, en relación al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, se encuentra fundado en el hecho de que la Aduana no le habría posibilitado acceder a los antecedentes en base a los cuales se promovió el ajuste, 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 también cabe tener presente que en autos se hizo lugar a las medidas de prueba ofrecidas por la recurrente, teniendo como resultado la incorporación de algunos de los antecedentes (fs. 93/95) empleados por la Aduana para efectuar el ajuste.

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 la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

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

VII.- 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".

VIII.- Que corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada, por cuanto rechazó la impugnación impetrada por la actora y confirmó los cargos formulados, en virtud del ajuste de valor practicado respecto de las destinaciones de importación Nros. 07001IC04081934T y 07001IC04175209S.

Conforme se desprende de las Notas Nros. 65/12 y 66/12 (R1 -División Control Ex Post de Importación, fs. 3/5 y 14/16 de las actuaciones administrativas) el servicio aduanero consideró legítimo descartar el valor de transacción y promover el ajuste por el método de "mercadería similar", frente a la necesidad de establecer valores razonables, en virtud de los antecedentes allí referenciados.

Que, como resultado, propuso efectuar un ajuste, reflejado en las liquidaciones obrantes a fs. 6 y 17, que dieron origen a los cargos impugnados.

IX.- Que, a los efectos de analizar el ajuste de valor de autos, corresponde efectuar algunas consideraciones:

1.- Del análisis de la documental obrante en las actuaciones administrativas antecedentes de la causa, se desprende que los valores declarados por la actora en ambos despachos, resultan coincidentes con los consignados en las facturas comerciales Nros. YW-97029/07 y YW-97009/07, incluidos dentro de los sobres originales.

2.- El rechazo por parte de la aduana de los valores de transacción **se fundó exclusivamente en que los mismos no coincidían con el valor para mercadería similar de antecedentes (únicos) empleados para cada ítem y subítem.**

3.- Si bien los valores declarados resultan inferiores al de los antecedentes empleados, **no se trata de una diferencia de carácter sustancial**. En efecto, la propia resolución aduanera reconoce que la procedencia de un ajuste está condicionada a que exista un valor de transacción ***"notoriamente inferior"*** al del antecedente.

En los supuestos donde la diferencia resulta más amplia, el antecedente utilizado no se encuentra agregado (valor unitario declarado: 1,162 y ajustado a 2,55: 07001IC04100184X), razón que imposibilita su evaluación y análisis.

4.- Es de destacar además que se trata de proveedores diferentes: en el caso de los despachos

sometidos al ajuste es BILLION ACT LIMITES y en los antecedentes empleados se trata de SHUNG HING TRADING CO. y PRANA MANUFACTURING LIMITED.

5.- En similar sentido, las comparaciones efectuadas se dan entre productos de diferentes marcas o, inclusive, entre algunos que no poseen marca con otros que sí la tienen.

6.- El servicio aduanero no aportó elementos concretos que sustenten **la duda acerca de la veracidad del valor de transacción.**

7.- De la prueba producida en sede aduanera se constataron transferencias al exterior que tuvieron como beneficiario al proveedor (BILLION ACT LIMITES) por los valores incluidos en las facturas que acompañan a cada despacho (fs. 125 de las act. adm.).

8.- No se advierten tampoco cuáles serían los "motivos suficientes" aludidos en el acto apelado y en las notas que le sirvieron de sustento que dieron origen al procedimiento que finalizó con el ajuste y la formulación de los cargos.

Que ello incide directamente en la motivación del acto, ya que la resolución aduanera remite a los referidos informes y los da por reproducidos.

X.- Cabe señalar, 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.

Ergo, 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 precio 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.

A mayor abundamiento, el artículo 3 del Acuerdo dispone que el valor en aduana será el valor de transacción de mercaderías similares para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el

mismo momento que las mercaderías objeto de valoración o en un momento aproximado. El apartado 2 del art. 15 del Acuerdo establece en el inc. b) que se entiende por mercaderías similares a las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones. Para determinar si son similares debe considerarse, la calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. En el inc. d) dispone que sólo se consideraran mercaderías similares las producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración.

XI.- En lo que atañe a la jurisprudencia en esta materia, **se afirmó que mencionar un solo antecedente no es suficiente para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado por la actora** (Cfme. "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). Y 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).

Por su parte, 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)

XII.- Que asimismo 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)

XIII.- Que, por lo expuesto, cabe concluir que los valores atribuidos por el servicio aduanero para las destinaciones aquí involucradas resultan arbitrarios y fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT).

Conforme a todo lo expuesto, se rechazan los ajustes de valor efectuados por la Aduana y, como consecuencia, no cabe más que revocar la resolución aduanera apelada.

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

Por ello, VOTO POR:

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 2915/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13803-41-2012 y, por ende, los cargos Nros. 123/2012 y 124/2012, emitidos por el ajuste de valor respecto de las mercaderías documentadas en los despachos de importación Nros. 07001IC04081934T y 07001IC04175209S.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- De acuerdo con la naturaleza de las cuestiones planteadas, corresponde en primer lugar analizar el planteo de nulidad formulado por la parte actora. En esta línea de análisis, considero que los agravios invocados carecen de la entidad suficiente para justificar la declaración de nulidad solicitada.

En efecto, más allá de, si la autoridad aduanera ha cumplido estrictamente con los requisitos formales para dictar la resolución impugnada, a esta instancia jurisdiccional es posible subsanar cualquier irregularidad que hubiera podido producirse durante el trámite administrativo. Este criterio responde a la clara distinción entre la posibilidad de corregir un acto administrativo dictado en ejercicio de facultades regladas y aquel emitido en el marco de facultades discrecionales.

Esta interpretación encuentra sustento en doctrina reiterada de nuestro Máximo Tribunal (Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), que ha sostenido: *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se configura en la medida en que exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, garantizando ese derecho fundamental mediante el acceso a un órgano judicial que brinde tutela efectiva. Tal como ha ocurrido en el presente caso, en el que el recurrente acudió a este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas conducentes para sostener su derecho"* (in re *"Mirror Holding S.A."*, 15/09/2006, expte. N° 20.440-I).

En consecuencia, corresponde destacar que, en la presente instancia el administrado ha podido ejercer plenamente su derecho de defensa, sin restricción alguna, presentando todas las pruebas que estimó pertinentes. Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad formulado, toda vez que las deficiencias apuntadas no han producido un estado de indefensión ni han generado un perjuicio irreparable para la parte recurrente en esta etapa del proceso.

III.- Resulta necesario, con toda claridad, apartarse de la posición sostenida por el vocal preopinante en torno a la carga de la prueba. No es posible compartir su afirmación de que recae exclusivamente sobre el servicio aduanero, como si el proceso contencioso-aduanero se resolviera en los moldes rígidos de un viejo procedimiento inquisitivo. Tal aserto, desde mi perspectiva, desatiende los avances incorporados tanto en el derecho procesal moderno como en el propio cuerpo normativo que rige la valoración aduanera a escala internacional.

En efecto, el Acuerdo de Valoración de la OMC —heredero directo del Acuerdo del GATT— no consagra un modelo probatorio estático ni adversarial en sentido estricto. Por el contrario, propone una arquitectura dinámica, orientada por el principio de distribución funcional de las cargas, conforme a la disponibilidad, cercanía y control de la prueba por parte de cada uno de los intervinientes. No se trata, pues, de trasladar una mochila procesal de un hombro a otro, sino de entender que el peso de la prueba no se carga igual cuando quien camina lleva en sus bolsillos los documentos que el tribunal necesita para ver claro.

Este esquema dinámico se despliega en varias fases concatenadas, cuya lógica no admite simplificaciones:

Comienza, como es debido, con la obligación de la administración aduanera de exteriorizar de forma clara, precisa y fundada las dudas que eventualmente albergue sobre la veracidad o exactitud del valor declarado. No cualquier sospecha basta. El escepticismo no es una virtud administrativa. Es el deber de motivar lo que obliga a la autoridad a poner sus cartas sobre la mesa.

Ante ese cuestionamiento inicial, el importador —único que conoce las entrañas de la operación, que la diseñó, la ejecutó y que, por tanto, posee los contratos, las facturas, los términos comerciales y las circunstancias de la negociación— debe aportar las explicaciones pertinentes, acompañadas de los documentos que respalden la legitimidad de su declaración.

La autoridad, a su turno, no puede permanecer impasible. Si las dudas persisten tras el descargo del contribuyente, está obligada a explicitar por qué considera insatisfactorias las respuestas recibidas. Esta segunda exteriorización de incertidumbre debe realizarse nuevamente con argumentos concretos, sin caer en la cómoda vaguedad de las fórmulas preimpresas o los dictámenes genéricos.

Solo entonces la carga retorna, de forma razonada y legítima, al importador, quien deberá despejar esas últimas sombras mediante pruebas idóneas, relevantes y convincentes.

Esta arquitectura procedimental no obedece a caprichos doctrinarios, sino a exigencias de justicia material. La carga probatoria —se sabe— no es una penitencia, sino un instrumento de distribución del riesgo epistémico. La pregunta no es quién debe cargar la prueba, sino quién puede hacerlo mejor.

En este marco, se vuelve ineludible introducir un elemento adicional: el estándar de prueba. Porque no basta con distribuir cargas; también hay que establecer cuánto debe pesar lo que cada parte aporta. El estándar es, en definitiva, el umbral que separa lo probado de lo meramente alegado, lo verosímil de lo insuficiente. Y al fijarlo, el derecho revela su filosofía, por cuanto opta por proteger a quien no tiene la información o por presumir que quien comercia profesionalmente debe cargar con las consecuencias de su opacidad.

La dificultad radica en que ningún proceso logra reconstruir los hechos con transparencia absoluta. La verdad judicial no es la verdad de Dios, sino la que resulta plausible a la luz de las pruebas disponibles. En este contexto, el estándar probatorio no es un detalle técnico, sino una decisión cargada de consecuencias. Exigir más o menos prueba es decidir, de forma implícita, a quién se le asigna el costo del error judicial.

Por eso, la elección del estándar —ya sea uno más exigente o laxo— no puede ser reducida a una fórmula doctrinaria ni a un automatismo jurisprudencial. Debe fundarse en razones de equidad, de distribución racional del riesgo procesal y de adecuación a las circunstancias del caso. Como enseñaba Carnelutti, el derecho no puede ser ciego al sentido común, ni insensible a la justicia.

Así planteado el asunto, sostener que toda la carga recae sobre la administración equivale a despojar al proceso de su carácter dialógico. Significa pedirle al Estado que pruebe lo que desconoce y eximir al importador de demostrar lo que solo él conoce. Una inversión que no resiste el más mínimo test de razonabilidad.

IV.- Sentado lo que antecede, y sin perjuicio de adherir al criterio adoptado en cuanto al fondo del asunto, considero necesario formular algunas precisiones.

En primer lugar, corresponde coincidir en que no se verifica una diferencia de entidad que justifique descartar el valor de transacción declarado, es decir, apartarse de la primera regla de valoración prevista en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Sin embargo, es oportuno aclarar que la sola existencia de antecedentes con precios distintos al declarado no constituye, por sí sola, razón suficiente para descartar dicho valor de transacción. Si bien, en principio, comparto esta afirmación, entiendo que este criterio no debe ser interpretado en términos absolutos, ya que su aplicación puede variar según la naturaleza de la mercadería involucrada.

En efecto, si bien el servicio aduanero se encuentra facultado para cuestionar el valor declarado —conforme lo autoriza el propio Acuerdo GATT— y realizar las verificaciones correspondientes a través de métodos comparativos, dicho accionar no puede ser automático ni indiscriminado. Debe necesariamente considerar las características propias de la mercadería objeto de análisis.

Así, en el caso de bienes genéricos, con amplia disponibilidad de antecedentes en el comercio internacional, la existencia de un único antecedente no resulta suficiente para justificar un ajuste de valor. Por el contrario, tratándose de mercaderías poco frecuentes o con características especiales, podría ser razonable que un solo antecedente sea idóneo para fundar un cuestionamiento al valor declarado.

Aplicando este criterio al caso concreto, se advierte que la mercadería en cuestión se caracteriza por ser un bien de naturaleza genérica, con amplia disponibilidad de referencias y antecedentes comerciales. Por tal motivo, no resulta procedente convalidar un ajuste de valor sustentado exclusivamente en un único antecedente, máxime cuando, como ha quedado debidamente acreditado en estas actuaciones, la diferencia observada no reviste entidad suficiente.

En consecuencia, corresponde rechazar el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- Revocar la Resolución DE PRLA N° 2915/2015.

2).- Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 2915/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA Nº 13803-41-2012 y, por ende, los cargos Nros. 123/2012 y 124/2012, emitidos por el ajuste de valor respecto de las mercaderías documentadas en los despachos de importación Nros. 07001IC04081934T y 07001IC04175209S.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.21 14:54:35 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: 2025.08.21 15:07:26 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: 2025.08.21 15:14:26 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: 2025.08.21 15:14:49 -03:00