República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-15443306-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 12 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; 37.500-A; SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 37.500-A: "SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación";**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 005411/2016 dictada en las Actuaciones N° 13807-127-2011, mediante la cual se resuelve rechazar el planteo de nulidad y las impugnaciones impetradas por la firma SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A., confirmando por ende los cargos VI N° 350/11 (U$S 605,33) y 351/11 (U$S 404,35), formulados en concepto de ajuste de valor en relación a las operaciones de importación documentadas mediante los DI N° 08 001 IC04 221101 C y 08 001 IC05 034467 U.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 8/11, se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal 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, ya que no existen elementos ciertos ni cuantificables que permitan probar que existe una diferencia injustificada de valor. Recuerda los alcances de lo prescripto en el Capítulo VII del GATT, así como la jurisprudencia y lo dispuesto en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración. Si bien reconoce la legítima competencia de la Aduana para controlar y dudar acerca de la veracidad de los precios, sostiene que ésta debe acreditar la existencia de antecedentes que notoriamente así lo acrediten. Agrega la obligación de probar la improcedencia del valor de transacción recae sobre la Aduana. Para concluir, sostiene que el ajuste de valor efectuado afectó el debido derecho de defensa, ya que desconocía por completo el contenido de los antecedentes que la Aduana utilizó y si eran válidos a los fines de la procedencia del ajuste, tornando así al acto de la valoración en un acto administrativo nulo, de nulidad absoluta e insanable. Finalmente, hace la reserva del caso

federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, conjuntamente con los cargos, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 20/25vta. la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surgieran de las actuaciones administrativas. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los antecedentes del caso y prosigue con la contestación del traslado del recurso. Hace referencia al Acuerdo de Valor, específicamente al art. 17, mediante el cual se faculta al servicio aduanero a dudar acerca de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados a los fines de la valoración. Cita la Decisión referida a los casos en que las administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Cita jurisprudencia. Manifiesta que el ajuste de valor practicado resulta legítimo, por contar con los elementos que permiten apartarse del criterio de valoración previsto en el art. 1° del Acuerdo de Valor del GATT. Alude a los conceptos que brinda dicho Acuerdo en relación a mercadería idéntica y similar. Cita la Nota al artículo 3 del Acuerdo. Sostiene que la firma tuvo oportunidad de brindar elementos que permitan acreditar fehacientemente su pretensión y que, a pesar de ello, no pudo demostrar los extremos invocados, abriendo la posibilidad al fisco de objetar el valor de transacción declarado. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas que en dicho acto acompaña, hace la reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de la presente Causa (Actuación N° 13807-127-2011) se inician a fs. 1 con el resumen de documentos liquidados. A fs. 2/3 obra el Cargo VI 350 2011 formulado respecto de SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. en relación al DI N° 08 001 IC04 221101 C en concepto de diferencias de tributos debido al ajuste de valor practicado por la suma de U$S 605,33 (DI, TE e IVA). A fs. 4 luce la carpeta original del DI N° 08 001 IC04 221101 C. A fs. 5 luce print de la liquidación N° 11 001 LMAN 190489 H. A fs. 6 luce la Nota N° R5 330/2011 de fecha 05/05/11 conteniendo el análisis de valor. A fs. 7/8 obra el Cargo VI 351 2011 formulado respecto de SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. en relación al DI N° 08 001 IC05 034467 U en concepto de diferencias de tributos debido al ajuste de valor practicado por la suma de U$S 404,35 (DI, TE e IVA). A fs. 9 luce la carpeta original del DI N° 08 001 IC05 034467 U. A fs. 10 luce print de la liquidación N° 11 001 LMAN 190496 F. A fs. 11 luce la Nota N° R5 229/01 de fecha 05/05/11 conteniendo el análisis de valor. A fs. 12 luce la Nota N° 1580/11 (DV CEDI) de fecha 06/05/11. A fs. 13 luce print de pantalla de la consulta al sistema de registro de empresas activas. A fs. 14/15 obra la cédula de notificación de los cargos a la importadora, la cual se notificó en fecha 04/07/11. A fs. 16/60 la importadora impugna los cargos y acompaña documentación. A fs. 61 obra la Nota N° 640/11 (SE COCP) de fecha 22/07/11. A fs. 62/63 lucen copias autenticadas de la Nota N° 2871/12 (DG ADUA) y Nota N° 152/13 (SDG TLA). A fs. 64, con fecha 14/02/13 se remiten las actuaciones a la División Control Expost de importación a los fines de que ratifique o rectifique el ajuste de valor efectuado. A fs. 65 luce la Nota N° 1174/13 (DV CEDI) de fecha 27/03/13. A fs. 66/67 lucen mails por estado concursal de la empresa. A fs. 68 obra remisión a Sección Recaudación con fecha 04/06/15. A fs. 69 luce consulta al SIM por cotización. A fs. 70/71 luce la liquidación del cargo N° 350/11 convertido a pesos y con el respectivo cálculo de intereses. A fs. 72/73 luce la liquidación del cargo N° 351/11 convertido a pesos y con el respectivo cálculo de intereses. A fs. 74/75 lucen sendos certificados de deuda. A fs. 78/79 luce copia de la Nota N° 037/2016 (DV CRJU). A fs. 80, con fecha 08/06/2016, se tiene por deducida la impugnación. A fs. 83 se elevan las actuaciones a los fines de la elaboración del informe técnico. A fs. 84 luce la Nota N° 560/2016 (DE VADI) de fecha 19/08/16. A fs. 85/86 luce copia de notificación por correo argentino de Memorando Ramo 5. A fs. 87/89 obra la Nota N° 49/16 (SE ICON) de fecha 29/09/16 conteniendo el Informe elaborado por la Sección Industria de la Construcción. A fs. 90 obra la Nota N° 382/16 (DV BICO) de fecha 03/10/16. A fs. 91 luce la Nota N° 841/2016 (DE VADI). A fs. 92, con fecha 19/10/16 se ponen los autos para

dictar resolución. Finalmente, a fs. 93/95 luce la Resolución DE PRLA N° 5411 aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, y pese a que el planteo se encuentra subsumido en la fundamentación de los agravios del recurso, corresponde me expida en relación a la nulidad planteada por la recurrente. En tal sentido, considera que el acto dictado con motivo del ajuste de valor resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable. Ello por cuanto entiende que el desconocimiento de los antecedentes utilizados por la Aduana a los fines del ajuste, afectó su derecho de defensa.

Que, en virtud de que la actora pudo subsanar la supuesta indefensión en esta instancia, considero que no se ve vulnerado su derecho de defensa. Al respecto, resulta aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos: 205:549 y 267:393). Cabe señalar que atento a la posibilidad de la actora en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, el posible agravio del que habla la actora se torna improcedente. Nótese que la prueba ofrecida por la actora fue producida ante esta instancia conforme constancias obrantes a fs. 29/99 de autos, consistente en la agregación de los antecedentes N° 09 001 IC04 173264 T, 09 001 IC04 161608 S y 09 001 IC04 043958 C.

Que, por ende, corresponde rechazar el planteo de nulidad opuesto por la actora. Ello, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo de la cuestión.

VI.- Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera aquí apelada rechazó la impugnación impetrada por la firma SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. contra los cargos VI N° 350 y 351/2011, formulados en relación al ajuste de valor practicado sobre la mercadería declarada –respectivamente- en los DI N° 08 001 IC04 221101 C y 08 001 IC05 034467 U. Mediante los referidos despachos, y en cuanto es materia de análisis en la presente, la firma documentó la importación de la mercadería que se detalla a continuación:

DI	**OFIC.**	**VENDEDOR**	**ORIGEN Y PROCED.**	**P.A.**	**CANT. TOTAL (m2)**	**VALOR FOB TOTAL (U$S)**	**VALOR FOB U. (U$S)**
08001IC04221101C	02/12/08	DACOL CORP.	CHINA	ITEM 1: 6908.90.00.620A *(“Guardas y listeles Los demás zócalos, guardas y listeles –Los demás PLACAS Y BALDOSAS, DE CERÁMICA, BARNIZADAS O*	4,40	80,08	18,20

				ESMALTADAS, PARA PAVIMENTACIÓN O REVESTIMIENTO; CUBOS, DADOS Y ARTÍCULOS SIMILARES, DE CERÁMICA, PARA MOSAICOS, BARNIZADOS O ESMALTADOS, INCLUSO CON SOPORTE.")Sin Marca, Código de producto FBCY60705			
				ITEM 2: 6908.90.00.900K *("Los demás –Los demás PLACAS Y BALDOSAS, DE CERÁMICA, BARNIZADAS O ESMALTADAS, PARA PAVIMENTACIÓN O REVESTIMIENTO; CUBOS, DADOS Y ARTÍCULOS SIMILARES, DE CERÁMICA, PARA MOSAICOS, BARNIZADOS O ESMALTADOS, INCLUSO CON SOPORTE.")* Tiene subítems	1.141,56	6.328,08	8 5,50 5,50 5,50 5,50 5,50 8
						6.408,16	
08001IC05034467U	29/10/08	DACOL CORP.	CHINA	6907.90.00.290H *("Las demás Placas y baldosas de gres fino*	1.310,06	5.688,78	4,25

				“porcellanato” pulidas, incluso semipulidas (satinadas) –Los demás PLACAS Y BALDOSAS, DE CERÁMICA, SIN BARNIZAR NI ESMALTAR, PARA PAVIMENTACIÓN O REVESTIMIENTO; CUBOS, DADOS Y ARTÍCULOS SIMILARES, DE CERÁMICA, PARA MOSAICOS, SIN BARNIZAR NI ESMALTAR, INCLUSO CON SOPORTE.”) Tiene subítems			4,35020 4,50
						5.688,78	

Que, al respecto -y preliminarmente- cabe señalar que el valor declarado en ambos despachos resulta coincidente con los consignados en las respectivas facturas comerciales (FC N° 768497 y 768457), cuyos originales se encuentran agregados en las carpetas obrantes a fs. 4 y 9 de las actuaciones administrativas.

VII.- Que, corresponde entonces analizar si el ajuste de valor que motivara los cargos cuestionados en autos, han sido formulados sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 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, incorporando –además- la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el *“valor de transacción”*, tal como se define en el 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 considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Que, sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7, en los

cuales se establecen los diferentes métodos para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden que se numeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 5 y 6.

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.

Que, 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; prohíbe que sea arbitrario o ficticio; etc.

Que, a 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, valores arbitrarios o ficticios, etc.; 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, de este modo, y sin perjuicio de que el valor de transacción constituye la primera base de valoración, considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8 –ajustes del precio pagado o por pagar- y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1°, se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes. Sin embargo, cabe aclarar, que ello no es óbice para que el Fisco pueda comprobar la veracidad de las declaraciones comprometidas, procediendo a investigar ante una duda legítima, los precios declarados.

Que, en tal sentido, el art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por ley 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, en cuanto resulta materia de examen en la presente, cabe señalar que en relación a la mercadería

declarada en el ítem 2 del **DI N° 08 001 IC04 221101 C**, el análisis de valor obrante a fs. 6 de las actuaciones administrativas (Nota N° R5 330/2011), establece que *"… dicho valor no puede determinarse en virtud de lo establecido en el Artículo 1 del GATT/OMC, valorando conforme las disposiciones del Artículo 3 del Acuerdo, sobre la base de mercadería similar. (…) considerando que los valores declarados se encuentran disminuidos frente a valores de transacción de mercaderías de similar características a las de marras…"*. De esta manera, y tras determinar un ajuste en el valor FOB del 24,81%, concluye que *"Con respecto a los antecedentes utilizados para producir dicho ajuste se tomaron como objeto de valoración la destinación que a continuación se detalla: 09001IC04173264T. …"*.

Que, por su parte, respecto de la mercadería declarada en el **DI N° 08 001 IC05 034467 U**, el análisis de valor obrante a fs. 11 de las actuaciones administrativas (Nota N° R5 229/01), también establece que *"… dicho valor no puede determinarse en virtud de lo establecido en el Artículo 1 del GATT/OMC, valorando conforme las disposiciones del Artículo 3 del Acuerdo, sobre la base de mercadería similar. (…) considerando que los valores declarados se encuentran disminuidos frente a valores de transacción de mercaderías de similar características a las de marras…"*. De esta manera, y tras determinar un valor FOB de U$S 6.808,10 (respecto del valor FOB declarado: U$S 5.688,77), concluye que *"Con respecto a los antecedentes utilizados para producir dicho ajuste se tomaron como objeto de valoración las destinaciones que a continuación se detallan: 09001IC04161608S y 09001IC04043958C. …"*. Resulta oportuno señalar aquí que, de la respuesta al oficio librado en autos, surge que *"En relación al punto b) método de valoración empleado, previstos en el Acuerdo para la aplicación del art. VII del GATT, (…) se adjunta a fs. 38, copia de Nota R5 229/11 de fecha 05/05/2011, donde en su primer párrafo indica el Artículo del Gatt/OMC utilizado, y es necesidad aclarar que el ajuste se realizó en el ítem 1 del DI 08-001-IC05-034467U. …"* (ver fs. 69 de autos).

Que, de este modo, el servicio aduanero procede a descartar el valor de transacción declarado en los respectivos despachos sin mayores argumentos que el de la disminución de los valores declarados frente a los de mercadería que considera similar. Detallando a tal fin, para el caso del **DI N° 08 001 IC04 221101 C**, el valor FOB total determinado, el porcentaje de ajuste y un solo antecedente (DI N° 09 001 IC04 173264 T), mientras que en el caso del **DI N° 08 001 IC05 034467 U**, establece el valor FOB total determinado y menciona dos antecedentes (DI N° 09 001 IC04 161608 S y 09 001 IC04 043958 C). (ver cada uno de los cuadros insertos en los respectivos análisis de valor obrantes a fs. 6 y 11 de las act. adm.)

Que, en tal 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)

Que, en cuanto aquí interesa, la propia RG 2730/09 (actualmente abrogada por el art. 1° de la RG 5582/2024 de la ex AFIP, B.O. 09/10/2024), citada por la Aduana tanto en sede administrativa como ante esta instancia, establece expresamente que "… *2. Concluida la consulta entre las áreas de valoración y el importador o su representante, y finalizado el plazo de QUINCE (15) días hábiles administrativos, de persistir las dudas en el área de valoración, en orden a la información presentada como respaldo del valor documentado o en ausencia de la misma, procederá a notificar al importador en el domicilio constituido por éste ante esta Administración Federal y se le otorgará un plazo adicional de QUINCE (15) días hábiles administrativos a fin de que este último provea*

una nueva respuesta o información o amplíe la suministrada, antes que se adopte la decisión de rechazar el valor declarado, la que será analizada de acuerdo con el procedimiento antes descripto. 3. Finalmente, en los casos en que se determine que el valor de las mercaderías no puede establecerse de conformidad con el método de valor de transacción, sea porque la vinculación incide en el precio, porque la información no ha sido presentada o porque la misma resulta insuficiente, se dejará constancia indicando el o los motivos por los cuales se desestimará la aplicación de un determinado método de valoración y se fundamentará la elección de aquel que haya sido adoptado, debiendo notificarse tal circunstancia por escrito al importador, conforme a los medios previstos en el Artículo 1013 de Código Aduanero. …" (ANEXO III "PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION DE VALOR EN ADUANA DE LAS MERCADERIAS IMPORTADAS)

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge entonces que el servicio aduanero desestimó el valor de transacción declarado por la importadora y, si bien hace referencia al método de valoración elegido (método de mercadería similar establecido en el art. 3 del Acuerdo de Valor del GATT), no fundamentó acabadamente dicha elección con la agregación de los antecedentes invocados, limitándose simplemente a citar los números de los despachos y el valor FOB total.

Que resulta oportuno señalar que el artículo 3 del Acuerdo dispone que, si el valor en aduana no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 (valor de transacción) y 2 (mercaderías idénticas), 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.

Que no caben dudas entonces que necesariamente el servicio aduanero debió adjuntar oportunamente cada uno de los despachos de importación a los que alude como antecedente de mercaderías similares, 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.

IX.- Que, no obstante, y como resultado de la prueba producida ante esta instancia, la DGA acompañó la siguiente documentación:

- Copia digitalizada y constancias SIM del **DI N° 09 001 IC04 173264 T**, y de su documentación complementaria, obrantes a fs. 34/45 y 76/77 de autos.
- Copia digitalizada del **DI N° 09 001 IC04 161608 S** y de su documentación complementaria, obrante a fs. 46/58 y 79/91 de autos.
- Carpeta original del **DI N° 09 001 IC04 043958 C**, obrante a fs. 74 de autos.

Que, del análisis comparativo de dichos antecedentes con los despachos de importación cuestionados en autos, se puede arribar a las siguientes conclusiones:

Cuadro 1

DI	**08 001 IC04 221101 C**	**09 001 IC04 173264 T**

	Ítem 2 **(cuestionado en autos)**	**Item 1** **(citado como antecedente)**
PA	6908.90.00.900K	6908.90.00.900K
Cond. de venta	FOB	FOB
Oficialización	02/12/2008	17/11/2009
FOB total	6.328,08	7.528,74
Vendedor	DACOL CORPORATION	DACOL CORPORATION
Importador	SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.	VILMAX S.AC.I.F.I.A.
Origen y procedencia	CHINA	CHINA
Marca, código	S/M Y360705 30x60CM C6213 60x60CM C6120 60x60CM C6103 60x60CM Y60112 60x60CM Y60121 60x60CM Y60705 60x60CM	S/M Y60121 60x60CM Y120121 120x60CM Y120111 120x60CM
Cantidad (m2)	1.141,56	982,08

Que, del Cuadro 1 se puede concluir que, si bien se trata de mercaderías *"… vendidas para la exportación al mismo país de importación…"* (Argentina), habiendo identidad en el vendedor de la mercadería y condición de

venta (FOB), y siendo en ambos casos China el país de origen y procedencia de la misma, existen divergencias en torno a: el momento de la importación (casi un año después), el importador, el código de producto, y la cantidad documentada.

Cuadro 2

DI	**08 001 IC05 034467 U** **(cuestionado en autos)**	**09 001 IC04 161608 S** **(citado como antecedente)**	**09 001IC04 043958 C** **(citado como antecedente)**
PA	6907.90.00.290H	6907.90.00.290H	6907.90.00.290H
Cond. de venta	FOB	CIF	FOB
Oficialización	29/10/2008	30/10/2009	01/04/2009
FOB total	5.688,78	Item 1: 7,48 Ítem 2: 8.339,11	Item 1: 13.559,38 Ítem 2: 45,50
Vendedor	DACOL CORPORATION	CHINA COMMUNICATIONS IMPORT AND EXPORT	TAIXING INTERNATIONAL LTD
Importador	SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.	CERROSUD S.A.	IGB S.A.
Origen y procedencia	CHINA	CHINA	CHINA / HONG KONG R A E CHINA
Marca, código de producto, artículo	POLOGRES 528 50x50CM 565 50x50CM 600 60x60CM	Item 1: S/M CERAMIC SAMPLE Item 2: S/M	Item 1: S/M 5SP001 6SP001 8SP001

		CENT. BEIGE 600x600 A802 800X800	Item 2: 50X50CM 60X60CM 45X45CM 30X30CM
Cantidad (m2)	1.310,06	Item 1: 1 Item 2: 1.224,96	Item 1: 2.571,20 Item 2: 9,06

Que, por último, del Cuadro 2 también se extrae que, tanto en el DI cuestionado como en los dos antecedentes citados por la Aduana, si bien se trata de mercaderías originarias de China e importadas hacia nuestro país, no hay identidad en las restantes circunstancias a tener en cuenta, tales como: el vendedor de la mercadería, la procedencia, el momento de la importación (12 y 6 meses), el importador, la marca y código de producto, y la cantidad documentada.

Que, de este modo, los antecedentes invocados por la Aduana no cumplen con lo estipulado en el Acuerdo a los fines de aplicar el método de valoración en base a mercadería similar. Así, el art. 3 inc. b) señala que *"… el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. …"*. Asimismo, el art. 15.2. b) del Acuerdo establece que *"… se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial; …"* (el subrayado me pertenece)

Que, a mayor abundamiento, y habiendo concluido que los antecedentes de mercadería similar invocados por la Aduana no resultan válidos a los fines de practicar el ajuste de valor, de todos modos, habría resultado insuficiente invocar, para el caso del **DI N° 08 001 IC04 221101 C,** un solo antecedente. Así la jurisprudencia ha considerado, que *"… mencionar un solo antecedente no es suficiente para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. (…) 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). 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).

Finalmente, esta Sala se ha expedido en el mismo sentido en otros casos, incluso en tres recientes y de igual carátula que el presente (Causa N° 35.485-A "SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Sent. del 10/04/2025; Causa N° 37.141-A "SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Sent. del 25/08/2025; Causa N° 37.498-A "SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Sent. del 26/03/2025; Causa N° 35.249-A: "JUMBO RETAIL ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 26/05/2025; Causa N° 34.943-A: "PORRAS HUGO y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 31/10/2024; Causa N° 35.949-A: "ARTE GRÁFICO EDITORIAL ARGENTINO S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 14/11/2023; Causa N° 34.204-A: "CENCOSUD S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 19/12/2022)

X.- Que, a mayor abundamiento, y en relación a la carga probatoria en los casos de ajustes de valor, considero aplicable el lineamiento seguido por la Sala V de la CNACF la cual determina que: *"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-A- c/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, Sent. del 17/3/2009)

En similar sentido, un pronunciamiento reciente de la Sala III 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)

Asimismo, considero aplicable lo sentenciado por la Sala II en cuanto establece que: "…*VIII.- Ante todo, cabe recordar que, en el procedimiento de ajuste de valor, el que afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; de modo que es quien ha de probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular (conf. Sala IV del Fuero, en autos 30.379/2023 "Cosméticos Avon SACI (TF 39.493-A) s/recurso directo de organismo externo", resol. del 30/4/2024; entre otros).*

“Así las cosas, por principio, hasta tanto la Aduana no produzca la prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste del valor declarado, ninguna carga pesa sobre el particular (conf., en este sentido, Sala V del Fuero, en autos 4589/2022 “Lartirigoyen y Cía. SA (TF 7411475-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. Del 14/5/2024 y sus citas; entre otros).

“Por tanto, y sin perjuicio de lo esbozado por el recurrente en torno a la aplicación del principio de la carga dinámica de la prueba, así como respecto de la incidencia que, en su entendimiento, tendría la falta de cooperación de la importadora, en el caso, en tanto el presente litigio se inició ante el control llevado a cabo por la autoridad aduanera de las importaciones realizadas por Jofemar SA durante el período 2006-2008, la acreditación y demostración por medios fehacientes que el precio informado resultaba inadecuado, ameritando un ajuste de valor, se encontraba necesariamente a cargo del Fisco Nacional. …”. La sentencia de Cámara citada también se expide respecto de los casos en que se da la falta de cooperación de la importadora, como lo destaca el servicio aduanero en el caso de autos. Al respecto señala que: *“… el ordenamiento vigente brinda al Fisco Nacional diversas herramientas para obtener información a efectos de lograr sus objetivos (en el caso, a título fiscalizatorio), así como para disuadir conductas no colaborativas de parte de los particulares (conf., a título ilustrativo, artículo 994 del Código Aduanero), las que, a todo evento, pudieron y debieron ser empleadas, de modo tal que mal puede justificarse la ausencia de obtención de la documentación pertinente, con base exclusivamente en la conducta de la importadora.*

“IX.- Por otra parte, el hecho que la importadora no hubiera adoptado una conducta conteste y colaborativa con la fiscalización, en modo alguno habilitaba a la Administración a efectuar ajustes carentes de justificación suficiente;…” (CNACAF, Sala II, Expte. N° 30.412/2023 “Jofemar SA (TF 34.647-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Sentencia del 07/06/2024)

XI.- Que, en virtud de lo expuesto, 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, acompañando a tal fin antecedentes válidos que justifiquen tal decisión. Resulta evidente que el proceder de la Aduana se expone en este caso como abiertamente incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema “equitativo” de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

Que, en consecuencia, se rechaza el ajuste de valor efectuado por la Aduana y se procede a revocar la resolución aduanera apelada y, por ende, los cargos formulados en virtud de aquél.

XII.- 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 N° 005411/2016 dictada en las Actuaciones N° 13807-127-2011 y, por ende, los cargos VI N° 350/11 y 351/11.

2.- Costas al 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.- 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.

III.- 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 existen diferencias sustanciales entre la mercadería cuestionada y los antecedentes utilizados, tales como el momento de la importación, el importador interviniente, el código de producto, la cantidad documentada, la marca, entre otros aspectos. En consecuencia, se comparte el criterio de que los antecedentes invocados por la Aduana no resultan válidos a los fines de practicar el ajuste de valor pretendido.

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 N° 5411/2016.

2.- Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1.- Revocar la Resolución N° 5411/2016.

2.- Costas a la DGA.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.02.11 13:49:17 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: 2026.02.11 15:22:20 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: 2026.02.12 02:02:13 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: 2026.02.12 02:02:44 -03:00