



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); Expte. 26.917-A; FOJAS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de dictar sentencia en los autos caratulados “**FOJAS S.A.**”, Expte. 26.917-A,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 20/26 vta. se presentó, por apoderado, la firma **FOJAS S.A.**, interponiendo un recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA N° 5685/2009**, dictada en la Actuación **SIGEA N° 13671-517-2006**. La aludida resolución rechazó la impugnación presentada y confirmó el **cargo N° 168/2006, notificado el 02/08/2006** (“Cargo”), relacionado con el ítem 2 de la destinación de importación N° **03 001 IC04 038158 P**, registrada ante la Aduana de Buenos Aires el 21/05/2003 (“Destinación”). El Cargo se originó como consecuencia de una investigación de valor realizada por la División Control Ex Post de Importación de la Dirección General de Aduanas, quien consideró que, en los términos del art. 3° del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT (“Acuerdo”), los precios declarados en la Destinación eran inferiores a los de mercaderías similares tomadas como antecedente.

II.- Al interponer el recurso, el recurrente cuestionó el procedimiento aduanero de determinación del valor indicando que la Aduana se apartó del método del art. 1 del Acuerdo (valor de transacción) y en sustitución valoró la mercadería en los términos del art. 3 del mismo cuerpo normativo, invocando, a tales fines, un antecedente que catalogó de similar. Señaló que el aforo de las mercaderías importadas debe basarse en el valor real y que eso solamente se logra con el aporte de la documentación coincidente a su respecto. Insistió sobre la ausencia de antecedentes invocados por el servicio aduanero para apartarse del valor de transacción y remarcó que dichos antecedentes mal pueden estar constituidos por una única destinación, en relación a la cual, no se demostró que la mercadería guarde relación – más allá de compartir la posición arancelaria y los sufijos de valor – con la mercadería correspondiente a la Destinación. Expresó, asimismo, que el proceder de la Aduana resultó arbitrario y violatorio de su derecho de defensa. Planteó la nulidad absoluta e insanable del Cargo señalando, puntualmente, la ausencia de

causa y motivación del acto atacado. Al mismo tiempo hizo reserva del caso federal, ofreció prueba y solicitó se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 35/40 vta. se presentó la representación fiscal y contestó el traslado conferido defendiendo la justicia del acto administrativo recurrido. Luego de hacer una negativa genérica y una reseña de lo actuado en sede administrativa, señaló que no le asiste razón a la actora en los planteos formulados. En primer lugar, se ocupó de la nulidad invocada por el actor, la cual expresamente solicitó que se rechace. Luego sostuvo que la Aduana tiene la facultad de dudar acerca de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados a los fines de la valoración. En el mismo sentido afirmó que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de las mercaderías, de modo que aducir la arbitrariedad en su cálculo debe sustentarse en elementos de crítica bien concretos y no sobre afirmaciones genéricas. Citó jurisprudencia en apoyo de sus afirmaciones. Por último, amplió sus fundamentos indicando que se brindó al importador la oportunidad de ofrecer prueba, manifestando que el actor no hizo uso de su derecho. Acompañó las actuaciones administrativas, hizo reserva del caso federal y solicitó el rechazo del recurso intentado por la actora, con costas.

IV.- A fs. 44 este Tribunal tuvo por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas, procediendo, luego, a la apertura de la causa a prueba. A fs. 141 se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “G”. Llamados los autos para alegar obra el alegato de la actora a fs. 151/155. A fs. 157 pasaron los autos a sentencia.

V.- Conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante la Nota R8 N° 282/06 de fecha 31/5/06 (“Nota 282”), el servicio aduanero *“efectuó el análisis de otras operaciones de mercadería similar a fin de establecer el valor en aduana de la mercadería importada con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 3 del precedentemente citado a un valor razonable conforme surge de los valores aprobados para la destinación que en cada caso se indica”*. Para justificar este proceder, el servicio aduanero entendió que el antecedente proporcionado por el despacho de importación 04 001 IC04 010218D (“Antecedente”), era suficiente para desestimar el precio unitario declarado en USD 1,65 y en su lugar fijarlo en USD 5,7839. En resumidas cuentas, el servicio aduanero concluyó que el valor declarado para la mercadería de la posición arancelaria 9401.80.900K debía ser desestimado en base al Antecedente y con arreglo a lo dispuesto en el art. 3 del Acuerdo.

Con posterioridad, a través de la Nota R8 N° 327/06 de fecha 06/06/2006 se ordenó la remisión de la Destinación a la Sección Control de Cargos y Pagos quien confeccionó y notificó el Cargo al recurrente, reclamándole una diferencia de tributos sobre la Destinación. Impugnado el reclamo tributario, el servicio aduanero sustanció el procedimiento el cual fue abierto a prueba luego de tener al importador por presentado y por parte (fs. 38 de las actuaciones administrativas).

La aludida sustanciación dio origen a la Nota R8 N° 1329/07 de fecha 1/11/2007 (“Nota 1329”), que en lo sustancial, indicó que: (i) el importador fue citado y a pesar de ello no presentó documentación alguna lo que permitió al valorador concluir que no estaban dadas las condiciones para valorar la mercadería de acuerdo al método del art. 1 del Acuerdo; (ii) los valores declarados se encontraban disminuidos frente a otros de mercaderías similares y contemporáneas que se tomaron como antecedentes; (iii) se ratificaba la Nota 282; y, (iv) cada posición arancelaria tiene a su vez sufijos de valor que la caracterizan y en el caso

que nos ocupa ambas mercaderías (la de la Destinación y la del Antecedente), tienen los mismos sufijos de valor. En definitiva, a través de la Nota 1329, la Aduana ratificó su posición entendiendo que el precio declarado en la Destinación debía ser desestimado y en sustitución determinado en el marco del art. 3 del Acuerdo.

Consecuentemente y en línea con las opiniones del servicio aduanero que vengo reseñando, se dictó la Resolución DE PRLA N° 5685/2016 aquí apelada, la cual rechazó el recurso interpuesto y, en consecuencia, confirmó el Cargo.

VI.- En las condiciones señaladas, encuentro que la cuestión planteada determinó el plexo normativo que he de analizar a los fines de determinar si el acto recurrido es ajustado a derecho.

En efecto, la valoración en aduana de las mercaderías importadas debe realizarse de conformidad con lo dispuesto por el Acuerdo. Por lo tanto, es fundamental tener presente que el valor de transacción constituye la primera base para determinar el valor en aduana. En este sentido, dicho valor corresponde al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando estas se venden para su exportación al país de importación, según lo establecido en los artículos 1, 8 y 15 del Acuerdo, así como en sus notas interpretativas.

De esta manera, el sistema de valoración aprobado se fundamenta en un criterio principal, establecido en el artículo 1, y en criterios secundarios que deben aplicarse sucesivamente en el mismo orden en que se enumeran, salvo la posibilidad de invertir el orden de aplicación entre los artículos 5 y 6.

Por consiguiente, el valor en aduana de las mercaderías importadas, tal como lo define el artículo 1, será el valor de transacción, el cual constituye la primera base para determinar dicho valor. Este debe considerarse junto con lo previsto en el artículo 8, que establece ajustes al precio pagado o por pagar. En definitiva, únicamente cuando no sea posible determinar este valor conforme al método establecido en el artículo 1, se podrá recurrir a las otras bases de valoración, las cuales deben aplicarse de manera sucesiva y excluyente.

A mayor abundamiento, en el sub examine, resulta relevante el método del art. 3 (valor de transacción de mercancías similares) complementado por el art. 15.2 b) del mismo cuerpo normativo que define a las mercaderías similares como aquellas que, *“...aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”*. A su vez, especifica que *“[p]ara determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial”*.

En este contexto interpretativo, no debe olvidarse que el art. 17 del Acuerdo indica que sus disposiciones no pueden interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de la Aduana de comprobar la veracidad o la exactitud de toda la información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

VII.- Puesto a analizar todo lo antes expuesto, las actuaciones administrativas y el recurso traído en apelación ante este Tribunal, en primer término considero relevante recordar que los jueces no están

obligados a tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (Fallos: 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

Precisado lo anterior, corresponde, analizar el planteo de nulidad efectuado por la actora conjuntamente con el fondo, por cuanto dicho planteo se relaciona directamente e incluso forma parte de la cuestión a resolver.

En esta línea de análisis, considero que los agravios no tienen suficiente entidad para justificar una declaración de nulidad. Sucede que, en efecto, la determinación de la nulidad no puede aplicarse como una regla automática sustraída de las circunstancias del caso y sus implicancias. En ese sentido, cabe colegir que, si bien el recurrente arguye que el acto administrativo es carente de causa y motivación, frente a la naturaleza eminentemente reglada del acto discutido en la especie y toda vez que no se observa un desprecio por parte de la autoridad administrativa de la reconstrucción de los hechos y la invocación del derecho que sustentan su decisión, no cabe declarar la nulidad como manifiesta y así, reconocerla como de previo y especial pronunciamiento en los términos del art. 1149 del Código Aduanero.

En consecuencia, corresponde rechazar el planteo del recurrente, ya que las supuestas deficiencias señaladas no le causaron indefensión ni perjuicio irreparable en esta instancia. En cuanto a las costas, aunque el agravio fue tratado previamente, es importante señalar que el recurrente no lo presentó como una excepción procesal independiente, sino como una defensa adicional contra el acto apelado, con el fin de obtener su revocación. Entonces, dado que no se generó una actividad procesal autónoma sobre este punto, no corresponde imponer costas al respecto.

VIII.- En el marco normativo previamente señalado y como se desprende de los considerandos que anteceden, el servicio aduanero consideró que el valor de transacción documentado por el importador en la Destinación (método del art. 1) debía desestimarse y, en su lugar, reemplazarse por el valor que surgiera de aplicar el método del art. 3 del Acuerdo, considerando mercaderías similares.

Desde esta perspectiva normativa y fáctica, no existe controversia en autos con relación a que: (i) el servicio aduanero efectuó un ajuste de valor tomando como único antecedente un despacho de importación de una mercadería aparentemente similar; (ii) el método del art. 3 del Acuerdo requiere un análisis detallado para determinar si las mercaderías son similares y que las pautas para tal análisis surgen del propio instrumento internacional; (iii) la posición arancelaria de la Destinación y la del Antecedente es 9401.80.00.900K; (iv) los sufijos de valor que corresponden a esta posición son: (a) AA MARCA: se refiere a que el producto tiene una marca específica, (b) AI CÓDIGO DE PRODUCTO O ARTÍCULO: identifica un código asignado al producto, (c) NA01 TAPIZADOS :indica que el producto está tapizado, y, (d) NB01 CONSTITUIDOS TOTALMENTE DE MATERIAL PLÁSTICO: señala que el producto está hecho completamente de plástico; y, (v) fue como consecuencia de la prueba ofrecida por el actor, y no por el servicio aduanero, que obra en las actuaciones el legajo original del Antecedente junto con los legajos originales de otros despachos de importación que el actor consideró pertinentes traer al debate en apoyo del precio declarado.

Teniendo en cuenta lo detallado precedentemente, es posible afirmar que si bien existen ciertos puntos sobre los cuales no hay desacuerdo —como la coincidencia en la posición arancelaria y los sufijos de valor de las mercaderías de la Destinación y del Antecedente—, estos aspectos deben ser abordados desde un enfoque diferente al propuesto por el servicio aduanero.

En efecto, la posición arancelaria analizada es un ejemplo de aquellas que presentan descripciones generales o amplias, permitiendo incluir diversos productos que comparten ciertos criterios básicos. Por lo tanto, estas posiciones a menudo actúan como categorías residuales, ya que los productos que no encajan claramente en otras posiciones más específicas suelen clasificarse allí. Además, en la nomenclatura del Sistema Armonizado, estas posiciones se identifican frecuentemente con la expresión "los demás"^[1], como ocurre con la posición arancelaria de la Destinación y la del Antecedente.

Por consiguiente, resulta relevante analizar un ejemplo relacionado con la misma posición arancelaria bajo estudio, ya que permite evidenciar que el hecho de que diversas mercaderías compartan esta posición no implica, necesariamente, que sean similares según los términos del artículo 3 del Acuerdo.

Al tiempo de resolver estas actuaciones, encuentro que existen dos resoluciones de clasificación arancelaria para la posición de la Destinación y la del Antecedente que se refieren a dos productos que llamaremos Producto 1 y Producto 2:

- (i) la Resolución ANA N° 1985/1996, que se basó en el Dictamen Técnico 70/96[2] en relación al Producto 1; y,
- (ii) la Resolución General DGA N° 5511/2024, basada en el Criterio de Clasificación 70/2024 publicado en el B.O. el día 20/05/2024[3], en referencia al Producto 2, y si bien no estaba vigente al momento de la investigación de valor, sirve para probar el punto al que me estoy refiriendo.

Efectivamente estas dos resoluciones de clasificación arancelaria concluyeron en clasificar tanto al Producto 1 como al Producto 2 en la posición arancelaria 9401.80.90 a pesar de que se trata de productos totalmente distintos que no pueden considerarse similares en los términos del art. 3 del Acuerdo. Ciertamente ambos productos son asientos para niños y comparten elementos básicos (plástico como material principal del armazón y base), pero aquí acaban las similitudes porque ni el Producto 1 ni el Producto 2 cumplen con el requisito de ser comercialmente intercambiables ni de poseer características y composición suficientemente parecidas para desempeñar las mismas funciones en contextos similares ya que: (i) El Producto 1 es plegable, con patas metálicas y diseñado para uso estático o doméstico, mientras que el Producto 2 es desmontable, con diseño para automóviles, y está tapizado. El Producto 1 incluye accesorios como una bandeja con juguetes, mientras que el Producto 2 tiene un sistema de sujeción especial para vehículos; (ii) El Producto 1 está diseñado principalmente para comer o jugar en un entorno doméstico mientras que el Producto 2 está diseñado para transporte en automóviles; y, (iii) Dada la diferencia en los contextos de uso (hogar versus automóvil), no son fácilmente intercambiables en el mercado. Con ello quiero ejemplificar que **un consumidor buscando un asiento para automóvil no consideraría funcionalmente equivalente un asiento doméstico, y viceversa.**

Sin embargo, y como manifesté anteriormente, tanto el Producto 1 como el Producto 2 se clasifican en la misma posición arancelaria. En consecuencia, este ejemplo, claro y convincente, resulta suficiente para

concluir que no corresponde avalar la afirmación del servicio aduanero, en cuanto a que las mercaderías pueden considerarse similares únicamente por el hecho de compartir la misma posición arancelaria. No dudo que, en situaciones específicas, la identidad de posición arancelaria podrá ser un elemento relevante a considerar en el análisis comparativo, pero no podrá atribuírsele otro valor que el de un simple indicio.

Conclusión similar me merece la cuestión de los sufijos de valor, especialmente cuando, como en el caso bajo análisis, las respuestas consignadas para completar los sufijos en la Destinación y en el Antecedente son idénticas. Esta uniformidad, lejos de aportar claridad al análisis de comparabilidad exigido por el art. 3 del Acuerdo, pone de manifiesto las limitaciones intrínsecas de este sistema para cumplir con los estándares requeridos en dicho análisis.

En esta comprensión del asunto, el art. 3 del Acuerdo establece que, para determinar si las mercaderías son similares, debe considerarse un conjunto de elementos fundamentales, como sus características físicas, su composición, su funcionalidad y su uso en el comercio internacional. Sin embargo, las categorías que los sufijos de valor obligan a contestar (por ejemplo, "tapizados", "constituídos totalmente de material plástico", "código de producto o artículo", entre otros) son insuficientes para cubrir la complejidad y el detalle requeridos en este análisis.

La situación se agrava cuando las respuestas a los sufijos son idénticas, como ocurre en este caso, ya que ello anula cualquier posibilidad de diferenciar las mercaderías en base a estas categorías. En otras palabras, la mera coincidencia en la posición arancelaria y en las respuestas a los sufijos no puede ser utilizada como una base sólida para concluir que las mercaderías son similares, ya que el nivel de información aportado por este sistema es demasiado limitado y genérico y resulta a mi juicio insuficiente para cumplir con las exigencias del análisis de comparabilidad del art. 3 del Acuerdo.

IX.- A partir de lo expuesto, considero que la falta de una investigación adecuada y conducente es el elemento central que impide justificar la aplicación del método previsto en el art. 3 del Acuerdo, y es lo que me lleva a revocar la resolución atacada.

En este sentido, es imprescindible aclarar que la comparabilidad de mercaderías exige un análisis amplio y riguroso, que no puede limitarse a la mera coincidencia en la posición arancelaria o en los sufijos de valor. Si bien estos elementos son un punto de partida, de ninguna manera reemplazan las pautas explícitamente definidas en el Acuerdo, las cuales deben ser respetadas por la Aduana y en el caso de autos, no se evidencia que el servicio aduanero haya realizado un análisis acabado que permitiera arribar a una comparación válida.

Asimismo, no puedo dejar de advertir que asumir que el legajo completo de una operación aduanera contiene toda la información necesaria para una comparabilidad adecuada constituye, como mínimo, un error de enfoque. De hecho, en muchos casos, ni siquiera la factura comercial incluye todos los detalles técnicos necesarios para realizar una comparación exhaustiva. Por ello, la tarea investigativa debe ir más allá de simplemente agregar los legajos originales de los despachos de importación. Considerar que estos documentos, por sí solos, aportan toda la información necesaria para una comparación adecuada constituye una perspectiva limitada y, con frecuencia, se utiliza como argumento para solicitar nulidades cuando dichos elementos no están disponibles.

Además, la investigación debe ser complementada con otros elementos y fuentes que permitan completar la descripción de la mercadería y sustentar adecuadamente la valoración. En este contexto, el rol del importador es fundamental, siendo su responsabilidad proporcionar la información requerida por el servicio aduanero. De no hacerlo, y siempre que las circunstancias del caso lo permitan, el Acuerdo habilita la aplicación de los métodos de valoración en cascada.

Finalmente, debo advertir que el empleo de un único antecedente para desestimar el precio declarado no resulta razonable ni suficiente en el contexto de autos. Si el objetivo del método del art. 3 del Acuerdo es determinar que el valor declarado no se condice con la generalidad de importaciones de mercaderías similares, basarse en un solo antecedente resulta absolutamente insuficiente. Por todo ello, el análisis realizado por la Aduana carece de la profundidad y amplitud necesarias para cumplir con las exigencias del Acuerdo.

Por lo expuesto con anterioridad, **VOTO POR:**

1. Revocar la **Resolución DE PRLA N° 5685/2009** dictada en la Actuación SIGEA N° 13671-517-2006.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la **Resolución DE PRLA N° 5685/2009** dictada en la Actuación SIGEA N° 13671-517-2006.
2. Costas a la vencida.

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

EN OTRA PARTE; ANUNCIOS, LETREROS Y PLACAS INDICADORAS LUMINOSOS Y ARTÍCULOS SIMILARES; CONSTRUCCIONES PREFABRICADAS

9401

ASIENTOS (EXCEPTO LOS DE LA PARTIDA 94.02), INCLUSO LOS TRANSFORMABLES EN CAMA, Y SUS PARTES.

9401.80.00

-Los demás asientos

9401.80.00.900

Los demás

^[2] Asiento de seguridad para niños de hasta 20 Kg, de peso y 1m de estatura, conformado por un armazón de material plástico rígido, especialmente realizado con perforaciones para el paso del cinturón de seguridad propio o del avión, cubierto por una funda confeccionada, estampada en colores varios, acolchada, constituida por materiales textiles sintéticos, con un sistema de arnés regulable a varias alturas del respaldo y en cuya base se encuentra un accesorio de reclinación, también de material plástico rígido, que sirve para la correcta inclinación del asiento de acuerdo al paso del niño.

^[3] Asiento para niños, plegable, con respaldo y sentadera de plástico, armazón del mismo material y patas de metal, provisto de bandeja de plástico -encastrable- a modo de mesa, a la que se le pueden montar dos juguetes didácticos -también por encastre-, y cinturón de seguridad.