



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.; Expte. 36.592-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 “**SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.**”, Expte. 36.592-A,

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

I.- A fs. 8/11 se presentó, por apoderado, la firma **SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR S.A.**, interponiendo recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA N° 2000/2015**, dictada en la Actuación **SIGEA N° 13808-1125-2007**. La aludida resolución rechazó la impugnación presentada y confirmó el **cargo N° 983/2007 notificado el 27/02/2008** (“Cargo”), relacionado con el ítem 1 de la destinación de importación N° **06 001 IC04 137074 P**, registrada ante la Aduana de Buenos Aires el 02/10/2006 (“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. En este orden de ideas destacó que la Aduana no manifestó ni acreditó las razones por las cuales decidió apartarse del valor de transacción, citando en apoyo de su posición la Decisión 6.1 del Comité de Valoración y la Opinión Consultiva 2.1 del Comité Técnico de Valoración Aduanera. Remarcó, además, que ignoró por completo los detalles del único antecedente utilizado debido a que la Aduana no lo puso a disposición durante el proceso. En consecuencia, sostuvo que el proceder de la Aduana resultó arbitrario y violatorio de su derecho de defensa. Por otro lado, planteó la nulidad absoluta e insanable del Cargo señalando, puntualmente, la ausencia de causa del acto atacado. Asimismo, hizo reserva del caso federal, ofreció prueba y solicitó se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 21/26 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 la actora reitera ante esta instancia los mismos argumentos esgrimidos en sede administrativa e insistió en que no le asiste razón en los planteos formulados. Sostuvo que la Aduana tiene la facultad de cuestionar la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados para la valoración y en apoyo de esta postura, afirmó que la autoridad aduanera

cuenta con un margen relativo de discrecionalidad para fijar el valor de las mercaderías y para sustentar su posición y citó jurisprudencia relevante. Argumentó, además, que el servicio aduanero tuvo razones fundadas para dudar del valor declarado por la importadora, lo que motivó su decisión de no aplicar el art. 1 del Acuerdo. Esta decisión, según explicó, estuvo respaldada por la legislación vigente y sustentada en la información técnica proporcionada por el área correspondiente. En consecuencia, consideró que fue correcto determinar el valor en aduana de la Destinación aplicando los valores unitarios de mercaderías similares conforme al art. 3 del Acuerdo. El Fisco también enfatizó que la importadora no descalificó el antecedente invocado por el servicio aduanero, a pesar de haber tenido la oportunidad de hacerlo y que tampoco proporcionó a las áreas de valoración elementos de juicio relacionados con la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por la mercadería importada en los términos de la Resolución General AFIP 1907/2005 y, en especial del Anexo III apartado I punto 3) de la misma. Por otro lado, destacó que no era procedente declarar la nulidad absoluta formulada por la actora al tratarse de un acto que había logrado cumplir con la finalidad a la cual estaba destinado. En virtud de ello, solicitó expresamente el rechazo de dicho planteo. Finalmente, acompañó las actuaciones administrativas, solicitó el rechazo de la prueba de informes solicitada por el actor, formuló la reserva del caso federal y solicitó el rechazo del recurso intentado por la actora, con costas.

IV.- A fs. 26 este Tribunal tuvo por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. En la misma providencia, se abrió la causa a prueba y se proveyó, con relación al capítulo prueba del escrito del actor, lo siguiente: “1) *Abrir la causa a prueba por el término de 60 días.* 2) *Respecto la prueba documental, estése a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado.* 3) *Con relación a la prueba informativa solicitada, libre la actora oficio a la DGA a los fines y efectos allí indicados. La confección, suscripción y diligenciamiento del oficio se encuentra a cargo de la actora, quien deberá acreditar el diligenciamiento dentro del quinto día de notificada*”. A fs. 57/66 consta la contestación del oficio diligenciado en autos, respecto de la cual ninguna de las partes formuló observaciones. Seguidamente, el recurrente solicitó (a fs. 69) que se pusieran los autos para alegar y en función de lo anterior y el estado de autos, a fs. 72 este Tribunal dispuso que se resolverá según el orden en que la causa haya quedado en estado o mejor criterio del vocal instructor. A fs. 76 se elevan los autos a consideración de la Sala “G”. A fs. 78 se ponen las actuaciones a disposición de las partes para alegar. A fs. 84 pasan los autos a sentencia con lo cual, quedaron estas actuaciones para resolver si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del Cargo se ajusta a derecho, es decir, si el ajuste de valor que motivara el Cargo fue efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo.

V.- Conforme surge de las actuaciones administrativas, el día 27/09/2006, el importador registró la Destinación cuyo primer ítem consistió en 4.347 unidades totales de la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del Mercosur (“NCM”) 8414.51.10.199M identificadas como: (i) 3.618 unidades *Table Fan*, de la marca Crown Mustang, Modelo CMVE 106, a un valor unitario de USD 5.20 (subítem 1.1); y (ii) 729 unidades *Table Fan*, de la marca Crown Mustang, Modelo CMVE 105, a un valor unitario de USD 5.20 (subítem 1.2.). Por su parte, el ítem 2 -que no fue cuestionado en autos-, consistió en 210 unidades de “spare parts” de la posición arancelaria NCM 8414.90.20.100T a un valor unitario de USD 0.50. Cabe señalar que el valor declarado en la Destinación resulta coincidente con el consignado en la factura comercial correspondiente conforme sobre obrante a fs. 5. Por su parte, advierto que en la copia certificada de la Destinación obrante en el aludido sobre de fs. 5 se consignó que el valor no se encontraba conformado obrando a mano alzada las siguientes atestaciones del Ing. José L. Cáceres en su carácter de valorador de ramo 6 de la División Control Expost de importación “*Art. 3 del GATT/OMC. -cargo N°983/97 – Resumen N° 470/07 – Nota N° (RG): 2387/07*”.

Asimismo, y conforme surge del campo “Conceptos” de la Destinación, la mercadería del ítem 1 requirió del importador garantizar una diferencia tributaria atribuible al concepto 785 “(DIFEREN. MODULO VALOR (MOVA)”. En dicha oportunidad el importe garantizado ascendió a USD 1.158,48, diferencia sustancialmente menor a la que finalmente intimó el servicio aduanero a través del Cargo.

Así las cosas, con base en las constancias producidas en sede aduanera, se destaca la Nota R6 N° 2387/07 de fecha 12/12/07 (“Nota 2387”), obrante a fs. 3 de las actuaciones administrativas. En esta, el servicio aduanero consideró que “*los valores declarados se encuentran disminuidos frente a los valores de transacción de mercaderías similares*

contemporáneas a las de marras” y por ello “se estimó prudente tomar en cuenta aquella realidad, con el propósito de establecer una razonable igualdad como base de tributos”.

En este entendimiento, concluyó que el antecedente proporcionado por el despacho de importación 06 073 IC04 089124D (“Antecedente”) era suficiente para ajustar el valor FOB declarado en la Destinación en un 37,84%.

En consecuencia, y en resumidas cuentas, el servicio aduanero determinó que el valor FOB unitario declarado para el ítem 1 de la mercadería de la posición arancelaria 8414.51.10.199M debía desestimarse, basándose en el Antecedente y en lo dispuesto en el art. 3 del Acuerdo.

Con fundamento en este marco argumentativo, el servicio aduanero confeccionó y notificó el Cargo al recurrente, reclamándole una diferencia de tributos sobre la Destinación (derecho de importación, tasa de estadística e IVA), la cual incluyó también IVA Adicional y Ganancias. Impugnado el reclamo tributario, el servicio aduanero sustanció el procedimiento, lo que dio origen a la Nota N° 628/12 de fecha 30/08/2012 (“Nota 628”) emitida por la División Control Expost de importación y compartida por la jefatura a través de la Nota N° 2950/12 (DV CEDI) de fecha 31/08/2012. Ambas fueron remitidas a la División Impugnaciones para la prosecución del recurso interpuesto por el actor.

En lo que aquí interesa, la Nota 628 indicó esencialmente que:

(i) La Destinación fue alcanzada con canal Rojo (valor) con constitución de garantía.

(ii) Conforme a lo dispuesto por la Resolución 1907/05 (punto I-3 del Anexo III), *“Los importadores cuyas Destinaciones hayan sido alcanzadas por el Canal Rojo Valor con constitución de garantías, deberán proporcionar a las áreas de valoración una explicación complementaria y elementos de juicio relacionados con la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por la mercadería importada y justificar las razones de mercado o de otra índole que hubieran podido lícita y razonablemente motivar el precio pactado, dentro de los QUINCE (15) días posteriores a la entrega a plaza de la mercadería, considerándose a tal efecto notificados desde la fecha de retiro de la misma”.* Con fundamento en la normativa reseñada, el importador tenía conocimiento de su obligación de presentar la documentación requerida y, no obstante ello, no cumplió con dicha presentación.

(iii) A pesar de lo señalado en el punto anterior, la Aduana notificó al importador sobre la documentación que debía acompañar para respaldar el valor declarado. Sin embargo, el actor continuó sin aportar la documentación requerida.

(iv) Ratificó lo indicado en la Nota 2387.

(v) Concluyó en la decisión de no aplicar el método del artículo 1, basándose en la Decisión relativa a los casos en que las administraciones aduaneras tienen motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, así como en el incumplimiento del importador en la presentación de documentación en tiempo y forma.

En definitiva, a través de las Notas 2387 y 628, la Aduana ratificó su posición, entendiendo que el precio declarado en la Destinación debía desestimarse y determinarse, en su lugar, conforme al art. 3 del Acuerdo.

Consecuentemente y en línea con las opiniones del servicio aduanero reseñadas, se dictó la Resolución DE PRLA N° 2000/2015 aquí apelada, la cual rechazó el recurso interpuesto y, en consecuencia, confirmó el Cargo.

VI.- Puesto a considerar todo lo antes expuesto, las actuaciones administrativas y el recurso traído en apelación ante este Tribunal, en primer término, corresponde tratar 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, 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.

VII.- En este entendimiento, corresponde abordar el análisis del fondo de la cuestión, a fin de determinar si la conclusión alcanzada por la Aduana sobre los valores declarados en la Destinación se ajusta a las normas vigentes.

De manera preliminar, es necesario advertir que, si bien la Aduana determinó que, en los términos del art. 3 del Acuerdo, los precios declarados en la Destinación eran inferiores a los de mercaderías similares, dicha conclusión, a mi juicio, no constituye una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias de la causa. En este sentido, resulta evidente que se impone un cambio en el enfoque argumentativo de la fundamentación empleada por la Aduana, de forma tal que se asegure que los razonamientos invocados se ajusten a las exigencias normativas aplicables y refuercen las conclusiones alcanzadas respecto de la valoración en aduana.

En efecto, 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”*.

Sin embargo, en este contexto interpretativo, no debe olvidarse que el artículo 13 del Acuerdo establece que *“Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada Miembro”*. Este precepto subraya que la constitución de una garantía permite al importador retirar las mercaderías mientras se dilucida el valor definitivo, resguardando así tanto los intereses fiscales como la operatividad del comercio internacional.

De manera complementaria, el artículo 17 del Acuerdo establece que sus normas 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 la valoración en aduana. Este principio habilita al servicio aduanero a realizar investigaciones y solicitar información adicional al importador, sin que ello implique una infracción a las garantías legales previstas para el comercio internacional.

De este modo, la conjunción entre los artículos 13 y 17 permite establecer un equilibrio entre la posibilidad del importador de retirar la mercadería mediante la constitución de una garantía y el derecho del servicio aduanero de exigir elementos de prueba que corroboren la exactitud y veracidad de los valores declarados.

Tan es así, que mediante la Resolución General 1004/2001, sustituida por la Resolución General 1907/2005 y sus modificatorias (“Resolución 1907”), se implementó un mecanismo para el establecimiento de valores referenciales (luego denominados “valores criterio”), a fin de combatir las prácticas de subfacturación en la importación de mercaderías, atento a que éstas causan graves daños a la economía nacional y posibilitan eludir el pago de tributos a la importación afectando la renta fiscal.

Con lo cual, y en este contexto, los valores criterio deben interpretarse como una herramienta de carácter preventivo, más bien orientada exclusivamente a la asignación de canales de selectividad y en su caso, a la prestación de garantías basadas en valores referenciales. Sin embargo, ese cuadro de situación no releva a la Aduana de la obligación de llevar a cabo un análisis exhaustivo del valor y de justificar de forma adecuada y completa cualquier ajuste que se determine pertinente.

En este sentido, puede leerse puntual de los considerandos de la Resolución 1004/2001 antes citada que el procedimiento instaurado por ella “*constituirá sólo un mecanismo preventivo de asignación de selectividad y no para la determinación final del valor en aduana, la que estará a cargo de las áreas de valoración de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, en el marco del ACUERDO mencionado*”. En concordancia, la Resolución 1907 -que vino a reemplazar a la Resolución 1001- y en cuyo marco, el actor garantizó la diferencia exigida en la Destinación, era categórica en afirmar que “*la Decisión relativa a los casos en que las Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, incluida en el Acta Final firmada en la Reunión Ministerial de Marrakesh, recogida por la Ley N° 24.425, destaca que el Servicio Aduanero podrá pedir al importador explicaciones complementarias, documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa el importe total efectivamente pagado o por pagar por la mercadería importada, y si la duda persiste el mencionado Servicio podrá decidir que dicho valor no puede determinarse con arreglo a las disposiciones del Artículo 1 del Acuerdo citado en el considerando pertinente*”. Así las cosas, resulta claro que en el marco de la Resolución 1907 quiso resaltarse con claridad que “*el Servicio Aduanero podrá pedir al importador una explicación que justifique debida y acabadamente las razones de mercado o de otra índole que hayan motivado el precio declarado*” y que a tales fines resultaba imprescindible “*establecer plazos y procedimientos de notificación y citación a importadores o auxiliares del Servicio Aduanero cuyas declaraciones detalladas se encuentran sometidas a la constitución de garantías para imprimir un trámite expeditivo a las mismas*”.

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 artículo 1) debía desestimarse y, en su lugar, reemplazarse por el valor que surgiera de aplicar el método del artículo 3 del Acuerdo, considerando mercaderías similares.

Desde esta perspectiva normativa y fáctica, resulta indiscutible en autos que: (i) la Destinación fue objeto de canal rojo valor con constitución de garantía; (ii) el importador no presentó documentación conforme a lo dispuesto por la Resolución 1907 (punto I-3 del Anexo III), que establecía la obligación de proporcionar explicaciones complementarias y elementos de juicio relacionados con el precio declarado dentro del plazo correspondiente; (iii) en ausencia de dicha presentación, el servicio aduanero procedió a desestimar el valor de transacción y realizar un ajuste de valor utilizando como único antecedente un despacho de importación de mercadería aparentemente similar; (iv) el método del artículo 3 del Acuerdo exige un análisis detallado para determinar si las mercaderías son efectivamente similares, siendo que las pautas para dicho análisis se encuentran definidas en el propio instrumento internacional; y (v) fue a instancias del actor y

en el marco de la apelación ante este Tribunal, que el servicio aduanero respondió a la prueba de informes del actor presentando el legajo del Antecedente, el cual solo fue mencionado inicialmente en la Nota 2387, pero no había sido agregado en sede administrativa ni en esta instancia previamente.

La incorporación del Antecedente a instancias del actor adquiere especial relevancia, ya que este constituyó el único elemento en que se fundamentó la comparabilidad que derivó en la desestimación del valor de transacción.

Considerando estos elementos como no controvertidos, no encuentro en el expediente evidencia que permita respaldar la conclusión de la Nota 628 de que el servicio aduanero notificó al importador sobre el requerimiento documental enumerado en el Memorando de fecha 18/10/2010, obrante a fs. 48 de las actuaciones administrativas, ni que se le haya comunicado el Memorando de fecha 12/04/2007, obrante a fs. 49, en el cual se fundamentó la decisión de “*dudar acerca de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados*”. En este último documento, el servicio aduanero justificó su decisión de desestimar el valor de transacción en la “*existencia en el área de antecedentes de mercadería idéntica/similar (artículos 2/3 del GATT/OMC)*”.

En consecuencia, aunque es cierto que el importador incumplió no brindó explicaciones complementarias sobre el valor declarado en la Destinación conforme a la Resolución 1907, esta situación no exime al servicio aduanero de cumplir estrictamente con los procedimientos legales vigentes, incluyendo la adecuada notificación de las decisiones relevantes en el curso de la investigación de valor. De hecho, no existen constancias fehacientes en las actuaciones administrativas que acrediten que el importador fue informado de la desestimación del valor de transacción.

Insisto, que el hecho de que el importador no cumpliera con su obligación de presentar la documentación requerida, aunque relevante, no autoriza al servicio aduanero a omitir la notificación de actos esenciales del procedimiento de investigación de valor, ya que esta notificación es indispensable tanto para garantizar el debido conocimiento del importador como para asegurar el cumplimiento de las exigencias normativas.

En conclusión, si bien el artículo 17 del Acuerdo reconoce el derecho de las administraciones aduaneras a comprobar la veracidad y exactitud de los valores declarados, dicho derecho debe ejercerse estrictamente dentro del marco del procedimiento legal establecido, incluyendo la adecuada notificación de las decisiones que impliquen la desestimación del valor de transacción. Solo de esta manera puede garantizarse el respeto a los principios de legalidad, debido proceso y colaboración entre las partes involucradas.

IX.- No obstante lo señalado, cabe señalar que el método de comparabilidad empleado por la Aduana para justificar el ajuste del valor no se encuentra debidamente fundamentado y conforme a los parámetros establecidos en el artículo 3 del Acuerdo.

Ante todo, cabe hacer notar que el Antecedente utilizado por el servicio aduanero como comparable consta de cinco ítems. Tras un análisis detenido de los mismos y de la factura comercial incluida en el sobre contenedor, se desprende que, aunque el servicio aduanero no lo precisó, el ítem que aparentemente concuerda en descripción y posición arancelaria con la Destinación es el ítem 3 del Antecedente. Este consta de dos subítems: (i) el subítem 3.1, correspondiente a una unidad de mercadería de la marca SPAR, modelo FT30/50036, con un valor unitario de USD 7; y (ii) el subítem 3.2, relativo a una unidad de la misma marca, modelo FT40/50046, con un valor unitario de USD 8. Sin embargo, las coincidencias terminan aquí, ya que, en efecto, el hecho de que ambas mercaderías compartan la posición arancelaria 8414.51.10.199M en modo alguno puede reemplazar el análisis exhaustivo que exige el artículo 3 del Acuerdo ya que este precepto exige un examen minucioso de las características físicas, la composición, la funcionalidad y el uso comercial de las mercaderías, entre otros elementos, como criterios esenciales para evaluar la comparabilidad.

Por otro lado, debe destacarse que la cantidad de dos unidades consignadas en el ítem 3 del Antecedente no es representativa de las 4.347 unidades importadas mediante la Destinación. De hecho, la factura comercial del Antecedente indica que lo importado fueron muestras, lo cual se confirma no solo por las dos unidades mencionadas, sino también por

el resto de los ítems del Antecedente, cuyos volúmenes son igualmente bajos (por ejemplo, una unidad en los ítems 1 y 2, y cuatro unidades en el ítem 5). Además, existen diferencias significativas en las marcas y modelos. Mientras que las mercaderías de la Destinación son de la marca CROWN MUSTANG, modelos CMVE 106 y CMVE 105, las del Antecedente corresponden a la marca SPAR, modelos FT30/50036 y FT40/50046.

Asimismo, resulta evidente que los valores unitarios de USD 7 y USD 8 consignados en el Antecedente no coinciden con el porcentaje de ajuste del 37,84% indicado en la Nota 2387. En este punto, es fundamental analizar cómo y con qué fundamento se determinó dicho porcentaje en primer lugar, así como la forma en que fue aplicado al valor declarado en la Destinación. El valor FOB unitario declarado en la Destinación fue de USD 5,20, y de haberse aplicado el ajuste del 37,84% con base en el Antecedente, el valor ajustado habría resultado en USD 7,16. Sin embargo, este valor no se corresponde ni con el valor unitario de USD 7 ni con el de USD 8 consignados en el ítem 3 del Antecedente, lo que evidencia una inconsistencia en la determinación y aplicación del ajuste.

Lo anterior plantea una inconsistencia que no puede ser ignorada. Si el porcentaje de ajuste indicado por la Aduana fue, como parece sugerirse, calculado en relación con los valores del Antecedente, entonces cabría esperar que el resultado de dicho cálculo fuera congruente con los valores unitarios consignados en ese mismo Antecedente. Sin embargo, tal congruencia no se observa en este caso. Por otro lado, si el porcentaje de ajuste fue determinado utilizando otro criterio o metodología, la ausencia de una explicación adecuada en las actuaciones administrativas impide comprender su origen y justificar su aplicación.

En definitiva, el hecho de que los valores unitarios del Antecedente no coincidan con el porcentaje de ajuste aplicado al valor declarado en la Destinación, unido a la falta de fundamentación clara sobre cómo se llegó a ese porcentaje, contraviene tanto los principios de razonabilidad y transparencia que deben regir el procedimiento de valoración en aduana como las exigencias de precisión y congruencia que impone el marco normativo. Tal falencia arroja serias dudas sobre la validez del ajuste practicado y refuerza la necesidad de considerar insuficiente la fundamentación provista por el servicio aduanero en este punto.

Por consiguiente, resulta evidente que el proceder del servicio aduanero al desestimar el valor declarado careció de la fundamentación necesaria. En efecto, el análisis de comparabilidad se limitó a aspectos como la coincidencia de la posición arancelaria, sin desarrollar un examen detallado que justifique la similitud de las mercaderías, tal como exige el artículo 3 del Acuerdo. Si bien la posición arancelaria puede ser un indicio inicial, de ningún modo sustituye el análisis riguroso que impone la normativa internacional.

Aún en la hipótesis de que se considerara aceptable el uso de un único antecedente (lo cual no comparto), el caso concreto evidencia que dicho antecedente presenta inconsistencias significativas que afectan su idoneidad para fundamentar el ajuste. Por ejemplo, las operaciones aritméticas realizadas no guardan relación con los valores declarados, y las cantidades consignadas en el Antecedente no son representativas de las cantidades comerciales de la Destinación.

Con lo que llevo dicho hasta aquí, resulta claro que la falta de elementos esenciales en la investigación llevada a cabo por el servicio aduanero, aunada a la ausencia de un análisis riguroso sobre la comparabilidad de las mercaderías, refuerzan la conclusión de que la actuación del servicio aduanero careció de sustento suficiente. Por ello, resulta arbitraria y no se ajusta a las exigencias del Acuerdo.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 2000/2015, dictada en la Actuación SIGEA N° 13808-1125-2007.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 2000/2015, dictada en la Actuación SIGEA N° 13808-1125-2007.
2. Costas a la vencida.

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