

# LOS AJUSTES DE VALOR EN OPERACIONES DE IMPORTACION Y LA VIA RECURSIVA

POR JORGE C. SARLI

## SUMARIO

1. Metodología habitual de los ajustes.
2. El régimen aplicable.
3. Intervención y facultades del Tribunal Fiscal

### *1.- Metodología habitual de los Ajustes.*

Se está dando con cierta habitualidad y aun en los últimos tiempos la siguiente secuencia: el servicio aduanero, por diversas aduanas del interior y también por la aduana de Buenos Aires, ha venido efectuando ajustes a valores declarados en solicitudes de importación para consumo (en la mayoría de los casos con posterioridad al despacho de las mercaderías) y en su consecuencia las respectivas liquidaciones rectificatorias que luego son impugnadas por el importador, y la falta de resolución en esos procedimientos de impugnación han dado lugar a recursos de apelación por retardo ante el Tribunal Fiscal.

Puede observarse que -básicamente- estos ajustes no son los admisibles en virtud del art. 8º del Acuerdo de Valoración (ley 23.311), esto es ajustes en sentido estricto o ajustes por "adición" de determinados importes al precio o valor de factura asumido como real, sino ajustes en sentido

amplio, es decir que el precio facturado es, aunque no imputado de falso, implícitamente desestimado como base idónea de valoración en cuanto lisa y llanamente se lo sustituye por otro valor -superior- de una mercadería idéntica o similar, cuando no por el valor que resulta de algún informe del exterior, o de una cotización internacional, etc..

También es observable que, generalmente, tales ajustes, denominados por la Aduana "recomposición de valor" (los cuales -se reitera- no son sino el resultado de aplicar un valor de sustitución del precio facturado), se presentan directamente con la liquidación rectificatoria que se notifica al importador para su pago (en la cual se consigna el valor "recompuesto"), sin que en las respectivas actuaciones se dé detalle de dicha recomposición o se indique el mecanismo que llevara a ese resultado, con carácter previo a la liquidación. El ajuste -o recomposición- aparece así, en su origen, desprovisto de fundamentación.

La fundamentación suele darse "a pos-

*teriori*", en consecuencia de la impugnación del importador contra la respectiva liquidación rectificatoria, mediante dictamen técnico de la División Análisis e Información (del Depto. Técnica de Valoración), en el cual, habitualmente, se justifica -el ajuste ya realizado- sobre la base de "antecedentes" y de algunas otras razones que apoyarían la aplicación de un valor sustitutivo del valor declarado o precio facturado.

El ajuste llega a conocimiento del Tribunal Fiscal (art. 1132 del C.A.), sea porque en algunos casos se dicta la resolución que rechaza la impugnación (tomando como fundamento el aludido dictamen técnico), sea -en la mayoría de los casos- por apelación por retardo en el dictado de la resolución definitiva.

## 2.- El régimen aplicable.

A efectos de considerar la situación partimos de la base de que es razonable concluir en que, en el régimen hoy vigente sobre Valoración en importación (Acuerdo sobre el Art.VII del GATT, Ley 23.311, noción "positiva" del valor), en comparación con el régimen anterior (el del Código Aduanero, por sus arts. 642 a 658, noción "teórica" del valor), se han reducido considerablemente las posibilidades reales de *desestimación* (como base idónea de valoración) del precio pactado del Art. 1 del Acuerdo (valor de transacción -precio realmente pagado o por pagar- aun con los ajustes del art. 8º), sea ello porque muy poco probablemente se dé alguna de las circunstancias negativas indicadas en los incs. a), b), ó c) del Art. 1 párrafo 1 del Acuerdo, sea porque, aun dándose la más probable y más habitual circunstancia de la "vinculación" del inc. d) de la misma norma, igualmente sería dificultosa la posibilidad real de desestimación (a estar a lo establecido en el párrafo 2 de dicho Art. 1).

Por ende no es posible, sin más, desestimar (el precio pactado) sólo sobre la base de "antecedentes" (en todo caso demostrativos de "precios corrientes"), ni fijar valores "sustitutivos" en función de dichos antecedentes (ver además el inc. c. in fine del citado párrafo 2 del Art. 1), sino que -tal fijación sustitutiva- sólo será posible en virtud de una genuina, legítima y cabal desestimación del valor de transacción de la mercadería que se importa.

En los casos de la habitualidad que comentamos, queda claro que no se está ante ninguno de los supuestos de los incs. a), b), c) ó d) del Art. 1 p. 1 del Acuerdo; por lo cual, en principio, "*debería*" aceptarse el valor de transacción, como base de valoración en esos casos.

No obstante lo expuesto, también debe señalarse enfáticamente que, aun no dándose ninguna de las objetivas posibilidades o circunstancias de inacceptabilidad (desestimación) del valor de transacción en el sentido precedentemente indicado, *tampoco deberá aceptarse sin más, como base idónea de valoración, al facturado y/o declarado valor de transacción cuando éste sea considerablemente inferior a precios o valores de "antecedentes"*, o a los precios corrientes, o bien a la cotización internacional de la mercadería, pues en suma, ese precio así inferior, es el que inicial y razonablemente podría en ciertas circunstancias (según la magnitud del menor precio) estimarse como vil, absurdo, irrisorio, no creíble (y aun dar lugar a una investigación por la posibilidad delictual), o -al menos- como *sospechoso en su veracidad*, y por ello en principio abiertamente contradictorio o incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, *salvo*, en tal supuesto, que el importador pudiera justificar debida y adecuadamente (en una suerte de inversión de la carga de la prueba y ante la exigencia aduanera al respecto) las razones de mercado o de otra



índole valedera que hubieran podido lícita y razonablemente motivar el apartamiento (del precio pactado) de aquellos precios corrientes o de antecedentes; de forma tal que si tal justificación no se diera y/o igualmente subsistieran “dudas razonables” sobre la veracidad o exactitud del precio facturado (situación que deberá valorar en definitiva el juzgador), podrá desestimarse el valor de transacción del Art. 1 del Acuerdo.

En cuanto se ha hecho referencia a la magnitud del menor precio (precio “considerablemente” inferior ...) como elemento de juicio que lleva a la sospecha sobre la veracidad del valor de transacción y por ende punto de partida para la investigación y/o la exigencia de explicaciones al importador, entendemos que la valoración de tal magnitud deberá depender fundamentalmente de criterios de “razonabilidad” en cada caso, observándose -especialmente- que los antecedentes o precios corrientes -de mercaderías idénticas o similares- se den con arreglo a las características o requisitos previstos en los apartados 1 de los Arts. 2 y 3 del Acuerdo.

Este criterio es conteste con la “Decisión relativa a los casos en que las aduanas tengan motivos para dudar del valor declarado”, establecida por el Acta Final sobre los resultados de la Ronda Uruguay del GATT, suscripta en Marrakech, Marruecos, el 15.4.94, y aprobada por ley 24.425 (B.O. 5.1.95).

### **3.- Intervención y Facultades del Tribunal Fiscal.**

Sentado lo que antecede, entendemos que, llegadas las actuaciones al Tribunal Fiscal y aun cuando no se esté en los expedientes aduaneros (sea con impugnación resuelta, sea sin resolver) ante una situación de correcta y cabal desestimación (por no haberse dado o cumplido los pasos

indicados al efecto, los que habitualmente no se vienen dando), pero con elementos de juicio (que como fundamentación de los ajustes podrían resultar de los antes referidos dictámenes técnicos de valoración) suficientes para poder considerarse al precio facturado (e intempestivamente “ajustado” por la Aduana), al menos como razonablemente sospechado en su veracidad en cuanto tales elementos denotaran que ese precio es considerablemente inferior a los precios corrientes, podría entonces adoptarse lo actuado y/o aportado en sede aduanera, al menos como *punto de partida* para la *eventual* desestimación del precio facturado.

De tal modo, el Tribunal Fiscal, sin retrotraer la instancia por elementales razones de economía procesal y en pleno ejercicio de las facultades del art. 1143 del Código Aduanero, como búsqueda de la verdad material y expresión del principio de indisponibilidad del crédito fiscal, podría *citar al importador* (apelante en la respectiva causa) específica y concretamente para dar -si la tuviere- la aludida justificación en los términos de la citada “Decisión” del Acta Final de Marrakech, y según el resultado de esa citación, el propio Tribunal, que se ha avocado al conocimiento de la determinación del valor, aceptará o desestimará el valor declarado, y en este último supuesto fijará el correspondiente (arts. 2º a 7º del Acuerdo), en su caso ejercitando las facultades del art. 1156 del citado código.

Este criterio es, a nuestro juicio, conciliatorio de lo establecido en el Acuerdo de Valoración y en la referida Decisión del Acta Final de Marrakech, con las facultades legales del Tribunal Fiscal, a la vez que suficientemente resguardatorio del derecho de defensa del contribuyente, y en una posición de equilibrio entre declarar la nulidad del ajuste (para seguirse y/o completarse los pasos previstos por el régimen

por parte del servicio aduanero), y resolver sin más sobre la procedencia sustancial del mismo tomando al recurso como posibilidad real de dar el importador la justificación del menor precio facturado.

Lo expuesto ha sido, por otra parte, el criterio que conceptualmente ha admitido la Sala "G" del Tribunal Fiscal, en las causas "ARIGATO CORP. SRL", 7067-A, sent. del 28.11.94, "ROCA NEGRA SA", 7113-A, sent. del 14.6.95, y "PASCUAL, JUAN", 7912-A, sent. del 21.11.96 (aunque, cabe aclarar, en ellas no se llegó a "citar" al importador a dar la comentada justificación, y se revocaron los respectivos ajustes del servicio aduanero, en razón de que en esos casos, por diversas razones, se

entendió que no había elementos de juicio suficientes para considerar que existía una diferencia -entre el precio facturado y precios corrientes- admisible como punto de partida para una eventual desestimación y fijación de un valor sustitutivo).

Es de esperar que el servicio aduanero, ante la detección de valores declarados inferiores a los corrientes, realice (si es que ya no ha comenzado a hacerlo) las investigaciones que fueren necesarias y/o cumpla -en su propio ámbito de competencia- el mecanismo establecido para la desestimación del precio facturado y fijación de un valor sustitutivo. Mientras ello no se dé el Tribunal Fiscal debería actuar del modo aquí expuesto.