CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "PATRIZIA S.R.L. C/RES. Nº 1347 DEL 18 DE NOVIEMBRE DE 2019 Y OTRA DICTADAS POR LA DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS".----------

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 24-04-2024 Nidia López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO..... ciento doce .....

EN la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los ..... veinticuatro ..... días del mes de abril del año dos mil veinticuatro estando reunidos en la Sala de Acuerdos los Excmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. LUIS MARIA BENITEZ RIERA, CAROLINA LLANES Y MANUEL RAMIREZ CANDIA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo el expediente caratulado: "PATRIZIA S.R.L. C/RES. Nº 1347 DEL 18 DE NOVIEMBRE DE 2019 Y OTRAS DICTADAS POR LA DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS", a fin de resolver los Recurso de Apelación y Nulidad contra el Acuerdo y Sentencia Nº 351 de fecha 30 de diciembre de 2021, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

CUESTIONES

¿Es nula la Sentencia apelada?----------

En caso contrario, ¿Se halla ella ajustada a derecho?----------

Practicando el sorteo de ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **BENITEZ RIERA, RAMIREZ CANDIA y LLANES.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. BENITEZ RIERA dijo: La abogada Gisselle Lampert Oporto, representante legal de la Dirección Nacional de Aduanas, no ha fundado concreta y específicamente el Recurso de Nulidad planteado, por lo que se la debe tener por abdicada del mismo. Por otro lado, no se observa en la Resolución recurrida vicios o defectos que ameriten la declaración de oficio de su nulidad de conformidad en los términos autorizados por los Arts. 113 y 404 del Código Procesal Civil. Corresponde en consecuencia declarar desierto este Recurso. ES MI VOTO.----------

A SU TURNO, A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: La Abg. Gisselle Lampert Oporto no fundamentó expresamente el recurso de nulidad interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 351/2021, pero al ser de carácter público, de conformidad al artículo 405 del Código Procesal Civil (CPC), corresponde su estudio de oficio. En ese sentido, no se advierte en el fallo recurrido vicios o defectos procesales que ameriten su declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del CPC. En consecuencia, corresponde **DECLARAR DESIERTO** el recurso de nulidad interpuesto. Es mi voto.----------

A SU TURNO A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, por los mismos fundamentos. **ES MI VOTO.**----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. BENITEZ RIERA prosiguió diciendo: Por Acuerdo y Sentencia Nº 351 de fecha 30 de diciembre de 2021, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, resolvió: "**1) HACER LUGAR** esta demanda presentada por la firma **PATRIZIA S.R.L. contra la RESOLUCION Nº 1347 del 18 de noviembre de 2019 y otra dictadas por la DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS,** conforme a lo fundamentos expuestos en la presente resolución y en consecuencia. **2) REVOCAR,** los Actos Administrativos impugnados: Resolución Nº 1.347 del 18 de noviembre de 2019 y la resolución Nº 10/19 del 07 de agosto del 2019 dictadas por la DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS (DNA). **3) DISPONER** la reliquidación del VALOR DE TRANSACCION correspondiendo la devolución de la suma retenida indebidamente por la Administración en concepto de "DIFERENCIA DE VALOR" con los cargos que pudieran corresponder. **4) IMPONER,** las costas a la perdidosa. **5) ANOTAR,** registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia. (fs.98/103).----------

Que la apelante se agravió contra de la Sentencia emanada del Tribunal de Cuentas, señalando su parte se ratifica en el criterio expuesto por los funcionarios aduaneros, pues analizando las actuaciones que obran en el sumario y en especial los informes de valoración que sustentan el ajuste de valor declarado, podemos ver que el apoyo normativo consiste justamente en la Opinión Consultiva Nº 1.1. del Comité Técnico de Valoración , el cual detalla las situaciones fácticas en las que no existe una venta a los efectos de ser considerada como tal para la aplicación de todo el de valor de la transacción. Prosiguió diciendo la apelante que el Informe de Valoración EVAL Nº 405/09 que obra a fs. 135/139 de los antecedentes administrativos expone con fundamentos técnicos y jurídicos, los motivos por los cuales no puede aplicarse el método previsto en el Artículo I del Acuerdo de Valoración, y es justamente I Opinión Consultiva 1.1. I que fija el criterio que debe tener la administración aduanera para determinar si hubo o no una venta que permita aplicar el Método del Acuerdo o en su caso pasar a aplicar de forma subsiguiente los demás métodos de valoración. Acotó que la Opinión Consultiva 1.1. establece la noción de venta del acuerdo y dispone en forma enunciativa las situaciones comerciales en las que se considera que no existe venta, entre las que se menciona la venta a consignación, es por este motivo que la venta a consignación realizada en el presente caso, no puede ser considerada como valor de transacción para determinar la base imponible de los tributos. Concluyó peticionando la revocación con costas del Acuerdo y Sentencia Nº 351.----------

Que pasando a auscultar el fondo de la cuestión planteada, advierto que la firma PATRIZIA S.R.L. representada por la abogada Nora Lucía Ruoti, promovió demanda contencioso administrativa contra la Resolución Nº 1.347/19 de fecha 18 de noviembre de 2.019, emitida por el Director Nacional de Aduanas que no hizo lugar al Recurso de Apelación y confirmó la Resolución A.A.P.S.F. Nº 10/19 de fecha 07 de agosto de 2.019 de la Administración de Aduanas de Puerto Seguro y Fluvial que ratificó la sustitución y ajuste de valor aplicado por la División de Valoración. Por su parte el Tribunal de Cuentas resolvió hacer lugar a la demanda arguyendo que examinadas las normas contenidas en el GATT de la OMC que integran nuestro derecho positivo se observa que en ninguna de sus disposiciones se excluye de la técnica utilizada para establecer o ponderar el valor de la transacción a las ventas establecidas con base a la modalidad de consignación.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "PATRIZIA S.R.L. C/RES. Nº 1347 DEL 18 DE NOVIEMBRE DE 2019 Y OTRA DICTADAS POR LA DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS".----------

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 24-04-2024 Roque López Franco Asistente

Que en esta instancia la litis queda circunscripta a determinar si la sustitución y el ajuste de valor aplicado sobre las mercaderías importadas por la firma accionante Patrizia S.R.L mediante las Resoluciones emitidas por el Administrador de la Aduana de Puerto Seguro y Fluvial y el Director Nacional de Aduanas impugnadas en el ámbito contencioso administrativo, se hallan o no ajustadas a derecho. En ese orden de cosas, advierto los fundamentos esgrimidos por la administración se basamentan en que de los documentos acompañados por el despachante surge que la transacción informada no cumple con los recaudos exigidos para una venta, sino que se trata de mercaderías importadas a consignación, no cumpliéndose de esta manera las condiciones para aplicar lo determinado por el art. 1º del Acuerdo de la OMC y de las leyes que rigen en este ámbito.----------

Que auscultando las normas contenidas en el Acuerdo de la OMC que se refieren a la cuestión debatida, observo que el art. 1º del GATT de 1994 de la OMC, manifiesta que el valor de la transacción de las mercaderías es la base de valoración, siendo una faena de cada Comité de Valoración su aplicación conforme a lo dispuesto en el art. VII del GATT de 1994 de la OMC. De los articulados del referido Acuerdo transcriptos íntegramente en el fallo del Tribunal Inferior, por lo que resultaría innecesario que los volviera a reproducir, no se observa en ninguno de sus preceptos se excluya de la técnica usada para establecer el valor de la transacción las ventas basadas en la modalidad de la consignación. La firma accionante adjuntó a lo largo del discurrir del proceso sumarial la documentación que acredita fehacientemente el valor de la compra a consignación que realizara, de acuerdo al contrato y su anexo, es decir, cuál es el precio que debe pagar Patrizia S.R.L. a Nova Terra S.R.L., por lo que corresponde que sobre este precio se abonen los tributos, dado que ese precio es el valor inequívoco de la transacción.----------

Que en lo referente a la Opinión Consultiva 1.1. que contiene in extenso la noción de venta del Comité Técnico de Valoración en Aduanas y del Comité de valoración de la Organización Mundial de Aduanas, el mismo reconoce que el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y de Comercio no provee una definición de venta, siendo este valor conforme dispone el art. 1º del Acuerdo el valor de la transacción, es decir precio realmente pagado o por pagar, no supeditando este articulado su aplicación a que exista una venta, debiéndose interpretar la noción de venta en un sentido amplio, empleando lo determinado en los arts. 1º y 8º.----------

Que además, la firma Patrizia S.R.L. se ajustó a los efectos de llegar al valor de la transacción a lo dispuesto por el Decreto Nº 13.721/01 "Por el cual se establecen normas complementarias de las Leyes Nº 260/93 444/93 y se deroga el Decreto Nº 7.403/95", que prevé en su art. 15 la manera de llegar al valor de la transacción. Consecuentemente, la decisiones adoptadas en sede administrativa, se desviaron de las técnicas establecidas en las normas citadas precedentemente para la determinación del valor de transacción, no teniendo en consideración las instrumentales agregadas, amen sostener una sustitución y reliquidación sin respaldo legal, lo que implica que el sumario y las resoluciones administrativas que son su consecuencia, son

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

arbitrarias, debiendo en consecuencia disponerse la reliquicación del valor de la transacción y la devolución de la suma retenida indebidamente por la Administración en concepto de diferencia de valor.----------

Que por tanto, teniendo en consideración los argumentos expuestos en los paragrafos precedentemente, soy del parecer que el Acuerdo y Sentencia Nº 351 de fecha 30 de diciembre de 2.021, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, debe ser confirmada in tottum. En consecuencia, como lógico corolario, debe ratificarse la abrogación de la Resolución A.A.P.S.F. Nº 10 de fecha 07 de agosto de 2.019, emitida por el Administrador de la Aduana de Puerto Seguro Fluvial y de la Resolución Nº 1.347 del 18 de noviembre de 2.019, dictada por el Director Nacional de Aduanas. En cuanto a las costas, deben ser impuestas a la parte perdidosa, la parte demandada en ambas instancias, en virtud del principio contenido en el art.192 del C.P.C. ES MI VOTO.-- ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO RAMIREZ CANDIA, A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA PROSIGUIÓ DICIENDO: Que se adhiere a la conclusión del Ministro Luis María Benítez Riera, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Gisselle Lampert Oporto, representante de la Dirección Nacional de Aduanas y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 351/2021, agregando lo siguiente:----------

Como antecedentes del caso, se advierte que, la firma Patrizia SRL solicitó a la Dirección Nacional de Aduanas la cancelación y devolución de la póliza depositada en garantía, por tributo aduanero diferencial, resultante de la diferencia de valor declarado en el Despacho de Importación Nro. 18032IC04002703M, tramitado ante la Administración de Aduanas de Puerto Seguro Fluvial, con un valor declarado de 31.903,79 dólares americanos.----------

Cabe acotar que la División de Valoración de Aduanas de Puerto Seguro Fluvial practicó una reliquidación por supuesta diferencia de valor detectada en el despacho de importación, estableciendo un valor imponible de 43.559,15 dólares americanos.----------

La reliquidación practicada estableció un tributo diferencial de 35.024.214 guaraníes, el cual fue garantizado por la firma Patrizia SRL, asignándosele el Identificador de Garantía 18 032 ADU 000004L.----------

Luego de los trámites administrativos pertinentes, la Administración de Aduana de Puerto Seguro Fluvial resolvió por medio de la **Resolución A.A.P.S.F. Nro. 10/2019** denegar la cancelación y devolución de garantía constituida por la firma y ratificar el ajuste y el valor practicado por la División de Valoración de dicha Administración. Posteriormente, la Dirección Nacional de Aduanas por medio de la **Resolución Nro. 1347/2019** resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma Patrizia SRL y en consecuencia, confirmar la Resolución A.A.P.S.F. Nro. 10/2019.----------

El fundamento de la Administración para denegar la cancelación y devolución de garantía se basó en que, de los informes de los funcionarios técnicos de valoración, se advertía que las mercaderías importadas por la firma Patrizia SRL fueron bajo el régimen de contrato de venta por consignación y, en consecuencia, resultaba imposible determinar el valor de la transacción conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del *"ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994"*.----------

RECIBIDO
17-04-2024
SECRETARIA CIVIL

Expediente: "FATRIZIA S.R.L. C/RES. Nº 1347 DEL 18 DE NOVIEMBRE DE 2019 Y OTRA DICTADAS POR LA DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS".----------

Al respecto el **artículo 1 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) 1994**, dispone: *"El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2."*----------

En ese contexto, los funcionarios técnicos enfatizaron que la utilización del método del valor de transacción (*artículo 1 de la norma antes transcripta*), exige que se haya efectuado una venta, lo cual, no ocurría en el presente caso pues se trataba de una operación a consignación, por tanto, realizado el análisis de prelación, se estableció la base imponible conforme al **artículo 7 del Acuerdo** citado. Dicho artículo expresa: *"Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. (...)".*----------

Asimismo, hicieron mención a la Opinión Consultiva 1.1 la cual, mencionaba entre otras cosas que, la definición de "venta" en el Acuerdo no era proporcionada; sin embargo, se considera que no existe una venta que responda a las exigencias del artículo 1 y 8 tomados conjuntamente del citado Acuerdo, cuando se trata de mercancías importadas en consignación.----------

En ese contexto, luego de analizar detenidamente el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT 1994, en contraste con la Opinión Consultiva 1.1 (fs. 16/18) y las documentaciones obrantes en autos, específicamente el Contrato de Venta por Consignación, el listado de precios de los productos, copias de facturas del proveedor del exterior (fs. 04/05, 21/22 de los A.A.), se llega a la conclusión de que no se ajustó a derecho la decisión adoptada por la DNA, por las siguientes razones:----------

La Administración estableció la base imponible, conforme al artículo 7 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT 1994, pues consideró que el artículo 1 no era aplicable, por no tratarse de una venta.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Sin embargo, tal como lo estableció el Tribunal de Cuentas en la resolución apelada, la Administración no consideró lo dispuesto en el **artículo 2 del citado Acuerdo** el cual dispone: *"Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento. (...)"*.----------

Cabe acotar, que la Administración posee la facultad de consultar con el importador, información acerca del valor en aduana de mercaderías idénticas o similares importadas a los efectos de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 o 3 del citado Acuerdo (*numeral 2 de la Introducción General del citado Acuerdo*).----------

En el presente caso, la firma adjuntó considerable material probatorio tendiente a determinar una base apropiada de valoración en aduana; sin embargo, éstas pruebas no fueron tenidas en cuenta por la Administración, al momento de resolver la cuestión, pasando a aplicar directamente lo establecido en el artículo 7 del citado Acuerdo, sin dar razones lo suficientemente motivadas del porqué de la decisión adoptada (*aplicación del artículo 7 del Acuerdo*).----------

En efecto, los elementos probatorios considerados por la Administración al momento de resolver la cuestión y rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma contra la Resolución A.A.S.F. Nro. 10/19, se basaron únicamente en los informes técnicos, conforme se aprecia en la Resolución Nro. 1347/2019. Asimismo, la Resolución A.A.P.S.F. Nro. 10/19 expresó adherirse por completo a los informes redactados, sin valorar los demás elementos probatorios arrimados por la firma, ni tampoco dar justificación suficiente del porqué adoptó la valoración establecida en el artículo 7 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT 1994.-------

En ese contexto, es importante señalar que la motivación consiste en dar razones, motivos o causas que se han tenido para hacer algo. Se dice que un acto administrativo se encuentra motivado cuando la entidad estatal explica a los ciudadanos afectados por su decisión, cuáles son los fundamentos en los que se basa para conceder o denegar una determinada solicitud. Al respecto, MARIENHOFF enseña: "*La motivación del acto administrativo consiste en la exposición de los motivos que indujeron a la Administración Pública a la emisión del acto*" (Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, 4ta Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p. 126). El citado autor amplia lo dicho manifestando que la motivación no consiste en los motivos, sino en la expresión de ellos, es decir, los mismos deben estar plasmados en la decisión, siendo una justificación de la misma. Por otra parte, en el mismo sentido, BIELSA explica: "*Un acto es motivado en derecho cuando la parte dispositiva o resolutiva es precedida de una exposición de razones o fundamentos (motivos) que justifiquen la decisión respecto a los efectos jurídicos*" (Bielsa, Rafael, Derecho Administrativo, Tomo II, 6ta Edición, La Ley, Buenos Aires, 1964, p. 85).-----

Finalmente, en lo referente a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas éstas deben imponerse al funcionario emisor de los actos anulados por imperio del artículo 106 de la Constitución que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función.----------

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, en este caso, por el Tribunal de Cuentas y es confirmado en esta instancia, es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado; pues, de imponerse las costas a la entidad

RECIBIDO ESTADISTICA CIVIL 24-04-2024 Roque López Franco Asistente

publica, además de contradecir la Constitución, constituye un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del funcionario.----------

En el mismo lineamiento, el autor Rafael Bielsa enseña: "*Si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, éstos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de esos hechos. Con hacer responsable al Estado, lo que resulta es una incidencia injusta de esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda indemnización que el Estado paga, se resuelve en una carga para los contribuyentes honestos o no culpables de las faltas de los funcionarios". (BIELSA, RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310).* **Es mi voto.**----------

A SU TURNO, A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Me adhiero al voto del Ministro preopinante, pues considero que corresponde rechazar el recurso de apelación planteado por la parte demandada, por los siguientes fundamentos:----------

En estos autos consta que la firma Patrizia SRL realizó una importación respaldada en un Contrato de Venta por Consignación. La Dirección Nacional de Aduanas asignó a esta importación el canal de selectividad Rojo, que implica que las declaraciones objeto de selección para ese canal, solamente serán libradas después de los siguientes controles: 1) análisis documental; 2) verificación física de las mercaderías y; 3) control del valor en aduana (art. 124 del Código Aduanero). En contexto del último control mencionado, la Oficina de Valoración de la Administración de Aduana de Puerto Seguro Fluvial analizó las documentaciones presentadas por Patrizia SRL a los efectos de justificar los valores declarados, procediendo posteriormente al reajuste de esos valores, en la "Planilla de Valoración Inmediata". De esta nueva valoración surgió una diferencia tributaria a favor de la Dirección Nacional de Aduanas, la cual fue impugnada por la representante de la firma Patrizia SRL, que además solicitó la cancelación y devolución de la garantía constituida previamente por esa firma en el Despacho de Importación. A raíz de la solicitud de la importadora, la Dirección Nacional de Aduanas instruyó el correspondiente sumario administrativo.----------

Por Resolución AAPSF N° 10/19 de fecha 07 de agosto de 2019 el Administrador de Aduana de Puerto Seguro Fluvial resolvió denegar la cancelación y devolución de la garantía constituida por la firma Patrizia SRL y ratificó la sustitución y ajuste de valor practicado por la División de Valoración de esa Administración Aduanera, al Despacho de Importación N° 180321C07002703M, consignado a la firma importadora Patrizia SRL y los impuestos diferenciales, establecidos en la suma de G. 36.024.214. Luego, por Resolución N° 1347 de fecha 18 de noviembre de 2019 el Director Nacional de Aduanas resolvió no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la representante de la firma Patrizia SRL, confirmando la Resolución AAPSF N° 10/19 citada.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

De los antecedentes citados, así como de lo resuelto por el Tribunal de Cuentas y la apelación y contestación en esta instancia, surge que el fondo de la cuestión consiste en determinar si se encuentra ajustada a derecho la valoración realizada por la Oficina de Valoración o si la base imponible a los efectos de la percepción de los tributos correspondientes debe determinarse conforme a las documentaciones arrimadas por Patrizia SRL, las que respaldan el Despacho de Importación.----------

Recordemos que, a los efectos de estimar el valor de un producto en Aduanas, corresponde la aplicación de las siguientes normas, entre otras:----------

Código Aduanero, Artículo 4°: Legislación aduanera. El presente Código, sus normas reglamentarias y complementarias, así como los Acuerdos y Tratados Internacionales sobre aspectos aduaneros suscritos por la República del Paraguay, constituyen la legislación aduanera.---

Ley Nº 260/93 "Que aprueba el Protocolo de Adhesión de la República del Paraguay al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), suscrito en Ginebra, Suiza, el 1º de julio de 1993" y Ley N° 444/94 "Que ratifica el Acta Final de la Ronda Uruguay del GATT, aprobada en Marrakech en fecha 15 de abril de 1994", leyes que han ratificado igualmente el *Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT*, que establece las normas de valoración en Aduanas de las mercaderías importadas.----------

Decreto N° 13.721/2001 "Por el cual se establecen normas complementarias de las Leyes N° 260/93 y 444/93 y se deroga el Decreto N° 7.403/95", que en su art. 2° dispone: *"El acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT 1994) es la norma vigente en materia de valor en aduana de las mercaderías importadas".*---

A su vez, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 prescribe en las partes pertinentes:----------

Artículo 1: *"1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el* ***valor de transacción****, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...".*----------

Artículo 7: "*1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará* ***según criterios razonables****, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación".*-----

La Dirección Nacional de Aduanas sostiene que, al estar la importación realizada por Patrizia SRL sustentada en un *contrato de venta por consignación*, la valoración debe realizarse conforme al artículo 7 arriba transcripto, en virtud a las consideraciones contenidas en la Opinión Consultiva 1.1. del Comité Técnico de Valoración en Aduanas (OMA), que copiado dice:----------

"El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:----------

a) El Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (denominado en adelante "el Acuerdo") no proporciona ninguna

RECIBIDO
ESTADISTICA CIVIL
24-04-2024
Roque López Franco
Asistente

definición de la expresión de "venta" . El artículo 1, párrafo 1 se limita a resaltar que se trata de una operación comercial específica, que responde a ciertas exigencias y condiciones.----------

b) No obstante, de conformidad con la intención fundamental del Acuerdo que requiere que se utilice para la valoración en aduana, en la medida de lo posible, el valor de transacción de las mercancías importadas, es posible lograr una uniformidad de interpretación y aplicación si se interpreta la noción de "venta" para la aplicación conjunta de los artículos 1 y 8, en su sentido más amplio.----------

c) Sería útil, sin embargo, establecer una lista de situaciones en las que se considera que no existe una venta que responda a las exigencias y condiciones de los artículos 1 y 8 tomados conjuntamente. En tales situaciones, el método de valoración aplicable se determinará, evidentemente, de conformidad con el orden de prioridad establecido en el Acuerdo.----------

La lista establecida conforme a esta opinión se acompaña como anexo. No es exhaustiva y deberá completarse a medida de que se vaya adquiriendo experiencia.----------

Lista de situaciones en las que las mercancías importadas no habrán de considerarse como objeto de una venta (...).----------

II. Mercancías importadas en consignación. ----------

Bajo este régimen comercial las mercancías se envían al país de importación no como consecuencia de una venta, sino con la intención de venderlas en dicho país, por cuenta del proveedor, al mejor precio. Hasta el momento de la importación no ha tenido lugar ninguna venta".----------

Sobre el punto, el Decreto N° 13.721/2001 en su artículo 26 dice: *"La interpretación de las normas técnicas se hará en base a las disposiciones legales vigentes en la materia, y atendiendo las Listas de Decisiones, Opiniones Consultivas, Comentarios, Estudios de Casos y Estudios realizados por el Comité Técnico de Valoración (O.M.A.).----------*

En virtud a este artículo se encuentra justificada normativamente la aplicación por parte de la Oficina de Valoración de la Dirección Nacional de Aduanas del criterio contenido en la Opinión Consultiva 1.1. del Comité Técnico de Valoración en Aduanas (OMA), que determina que si trata de mercaderías importadas en consignación las mismas no se consideran como objeto de una venta y, por lo tanto, la valoración debe realizarse conforme al artículo 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.----------

Ahora bien, el referido artículo 7 estipula que el valor en Aduanas se determinará según ***criterios razonables*** compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes C.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Analizando las constancias de autos a fin de corroborar los *criterios razonables* utilizados por la Dirección Nacional de Aduanas para realizar la valoración, se encuentra a fs. 36/37 el Informe de la funcionaria Giovanna Sotto, Técnico Valorador de la Direccion Nacional de Aduanas y a fs. 45 obra el Informe del Técnico Valorador Jorge Martínez; no obstante, ambos informes solo se centran en la atribución de la Dirección Nacional de Aduanas de efectuar la valoración conforme al artículo 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, sin explicar el criterio utilizado para determinar los valores. A fs. 135/138 de los antecedentes consta otro informe del Departamento de Valoración de la Dirección de Aduanas, en donde respecto al punto dice, textualmente, que *"verificados los antecedentes obrantes de mercaderías similares importadas, realizado el ajuste al nivel comercial y cantidad, y considerando la flexibilidad razonable para el momento aproximado, se procedió a la sustitución de los valores declarados... '*.----------

El artículo 7 mencionado dispone que los *criterios razonables* a ser utilizados en la valoración deben ser compatibles con las disposiciones de los Acuerdos y los datos disponibles en el país de importación. La Dirección Nacional de Aduanas, como ente estatal, se encuentra obligada a motivar sus actos administrativos; y para tal fundamentación no es suficiente la mención de la normativa aplicable, sino que sobre todo es necesario detallar cuáles son los *criterios razonables* utilizados para determinar los valores que sirven de base para los impuestos aduaneros correspondientes, a ser abonados en este caso por la contribuyente Patrizia SRL----------

Sobre la motivación del acto administrativo, menciona el autor Carlos Balbin en su obra "Manual de Derecho Administrativo"[1], lo siguiente:----------

"El elemento motivación (elemento esencial al igual que las causas del acto) tiene efectos radiales, esto es, incide directamente en el plano de los derechos porque sólo a través de la expresión de las razones que sirven de fundamento a las decisiones estatales, las personas afectadas pueden conocer el acto íntegramente e impugnarlo fundadamente en sus propias raíces. El razonamiento es relativamente simple: ¿cómo es posible impugnar aquello que no se conoce o que sólo se conoce en parte? En síntesis, para que las personas puedan ejercer su derecho de defensa en forma adecuada, es necesario que el Estado diga cuáles son las pautas que siguió en su camino; es decir, no sólo qué decidió sino básicamente por qué decidió así. Dicho en otras palabras, si el particular no conoce cuáles son los motivos del acto, cómo puede —entonces— argumentar y dar otras razones en sentido contrario a aquellos argumentos que desconoce y que simplemente intuye. Además, el juez sólo puede controlar eficazmente el acto estatal a través del análisis y juicio de los motivos que justificaron el dictado de ese acto... Entendemos que el Estado debe motivar todos sus actos y que esos motivos deben ser más o menos profundos y detallados, según su mayor o menor incidencia en el ámbito de los derechos fundamentales. Cabe añadir que siempre es necesario exigir un estándar tal que mediante su lectura cualquier persona logre comprender racionalmente porqué el Estado dictó el acto bajo análisis".----------

En el marco del artículo 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, la valoración conforme a *criterios razonables* se vuelve un acto parcialmente discrecional y, por ende, el deber de motivar es exigible

---

[1] Balbin, C.F. (2015). *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial La Ley.

RECIBIDO 24-04-2024 Roque López Asistente

aún con mayor rigor, a fin de evitar la arbitrariedad y asegurar la transparencia en la determinación de impuestos. Siendo así, los "criterios razonables" utilizados por la Dirección Nacional de Aduanas debian ser expuestos de forma clara y exhaustiva, citando los datos obtenidos en el país y las disposiciones de los Acuerdos compatibles con la valoración, en la forma exigida por la normativa mencionada.----------

De la obligación de motivar los actos administrativos, a su vez, deriva el derecho del administrado -en este caso, la firma importadora- a conocer los criterios y los datos utilizados para la valoración de las mercaderías. En el caso de autos, vemos que la firma Patrizia SRL declaró los valores contenidos en su contrato y en su lista de precios como base imponible para la determinación de los tributos; luego la Dirección Nacional de Aduanas sustituyó esos valores por otros determinados de conformidad al artículo 7; pero al sustituir los valores omitió exponer los criterios y los datos disponibles en el país de importación, utilizados para llegar a la nueva valoración. En estas condiciones, los actos administrativos impugnados en el presente juicio contencioso administrativo carecen de motivación y, en consecuencia, son nulos.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, corresponde confirmar el fallo apelado. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la apelante, la parte demandada, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. a) y el Artículo 205 del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando S.S.E.E. todo por ante mí que lo certifica quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue: ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 112

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 24 de abril 2.024

VISTOS los méritos del Acuerdo que antecede, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **DECLARAR DESIERTO** el Recurso de Nulidad.----------

2.- CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia Nº 351de fecha 30 de diciembre de 2.021, emitido por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, de conformidad con lo expuesto en el exordio de la presente Resolución, **y EN CONSECUENCIA DISPONER LA RATIFICACION DE LA ABROGACION** de a Resolución A.A.P.S.F. Nº 10 de fecha 07 de agosto de 2.019,

emitida por el Administrador de Aduanas de Puerto Seguro y Fluvial y de la Resolución Nº 1.347 del 18 de noviembre de 2.019 dictada por el Director Nacional de Aduanas.----------

3. IMPONER las costas en ambas instancia a la perdidosa, la parte demandada.----------

4. ANOTAR y notificar.----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA