República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-83211292-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-91985106-APN-SGASAD#TFN PIONEER ARGENTINA SRL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Hugo H. Juárez (la Dra. Cora M. Musso se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados **"PIONEER ARGENTINA SRL c/ DGA s/ recurso de apelación**" **EX-2021-91985106-APN-SGASAD#TFN:**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.-*Objeto del proceso:* Determinar si la Resolución Fallo 9288/19 (DE PRLA) del 30.10.2019, dictada en la actuación SIGEA 16588-807-2014 por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la que se condena a la actora, con base en el art. 954.1 inc. c) del Código Aduanero ("CA"), al pago de una multa de Pesos Un Millón Novecientos Veinticinco Mil Ciento Veintiocho con 80/100 ($ 1.925.128,80) resulta ajustada a derecho.

II.- ***Fundamentos del recurso de apelación:*** El 28.09.2021 Pioneer Argentina S.R.L -mediante el RE-2021-91984319-APN-SGASAD#TFN- interpone el recurso de apelación previsto en el art. 1132 del CA contra la Resolución 9288/19 (DE PRLA) del 30.10.2019, dictada en la actuación SIGEA 16588-807-2014. La resolución apelada condenó a la actora al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954.1 inciso c) del CA por la declaración inexacta del precio de importación declarado en el DI 14073IC04186004U (oficializado el 22.10.14). La actora plantea, en primer lugar, la prescripción de la acción del fisco para reclamar multa y tributos. Hace notar que la apertura del sumario se produjo el 21.11.14 y que la resolución condenatoria fue dictada -supuestamente- el 30.10.19, unos días antes de que opere la prescripción. Señala, que, además, fue notificada casi 2 años después, el 13.09.21, cuando ya había transcurrido en exceso el plazo de 5 años de prescripción. Señala que existen un sinnúmero de fallos de este tribunal que consideran que, para que el dictado de la resolución condenatoria interrumpa el plazo de prescripción, dicho acto debe ser notificado con anterioridad a que la prescripción opere, de lo contrario su mero dictado no la interrumpe, máxime cuando el artículo 40 del decreto reglamentario de la ley 19.549 de procedimiento administrativo, de aplicación supletoria -conf. art. 1017 del CA- dispone que las notificaciones deben efectuarse dentro de los 5 días computados a partir del día siguiente a la fecha de la resolución. Señala que la resolución apelada fue *notificada* el 13.09.21, casi dos años después de haber sido dictada -el 30.10.19- y a casi 7 años de abierto el sumario -el 21.11.14- es decir, operado el plazo de prescripción. Respecto del fondo del asunto relata que, mediante la destinación de importación para consumo

14073IC04186004U documentó la importación de “semillas parentales”. indica que su mandante no ha cometido infracción de declaración inexacta alguna por cuanto, conforme lo acreditó, el precio declarado en aquella destinación de importación fue el concertado con el vendedor del exterior (*Pioneer Overseas Corporation*), hecho que no ha sido controvertido ni negado por la demandada y que fue probado tanto con las constancias de giro de divisas como con la certificación contable aportada en las actuaciones administrativas. Esta prueba, indica, no fue considerada por la Aduana. Destaca que la supuesta diferencia de valor entre el precio declarado en el país de salida (Brasil) y el valor declarado en la importación se origina en que la mercadería importada no ha sido adquirida del exportador brasilero; fue adquirida a *Pioneer Overseas Corporation*, una compañía de Estados Unidos que fue la que le facturó la venta. Señala que, en las operaciones bajo análisis, se está ante una “triangulación comercial”, operatoria que resulta habitual y se encuentra permitida. Destaca que la mercadería importada son semillas parentales cuya propiedad es de la firma *Pioneer Overseas Corporation*, siendo dicha firma -como correspondía- la que facturó la operación. Indica que si bien, en el caso, *Du Pont Do Brasil* fue el exportador brasilero que produjo las semillas parentales y las remitió a la Argentina, la propiedad y desarrollo de dichas semillas es de *Pioneer Overseas Corporation*. Por ese motivo, el precio de salida desde Brasil, difiere necesariamente del precio declarado en el despacho de importación, pues dicho precio se acordó con *Pioneer Overseas Corporation*. Destaca que, tal como se demostrará con la prueba aportada, la diferencia de precios se produce porque *Pioneer Overseas Corporation* fue quien realizó, respecto al producto en cuestión, todas las actividades de *research* en campañas agrícolas previas, a fin de desarrollar la tecnología genética que hoy compone las características del híbrido parental de maíz que se está importando. Indica que debe tenerse en cuenta que el desarrollo de semillas parentales conlleva entre 3 a 7 años de investigación, estudios de biotecnología en laboratorios, además de distintos ensayos. Indica que a las semillas pueden aplicárseles distinta tecnología, lo que hace que su valor, en tales casos, varíe. Sostiene que ello se acreditó con el comprobante de pago (*swift*) del despacho de importación, que demuestra que el valor o precio declarado fue el efectivamente girado, como con la certificación contable pertinente, aportadas ambas en las actuaciones administrativas. Manifiesta que no queda más que concluir que se ha justificado debidamente -con la prueba aportada y no objetada- que el precio declarado se condice con el acordado, siendo veraz y no inexacto o falso. Señala que la Aduana carece de sustento documental para demostrar que el precio declarado sea inexacto, imputación que pretende fundamentar con meras planillas extraídas de un sistema denominado INDIRA, (en adelante “INDIRA” o “Sistema Indira”). Opone la actora que, con fundamento en esa mera y supuesta observación -diferencia de precios extraída del Sistema Indira-, la Aduana decidió imputar una infracción tomando en consideración el valor FOB de egreso desde Brasil, sin requerirle explicaciones o efectuarle consulta alguna para explicar el motivo de la diferencia. Señala la actora que ella fue completamente ajena a la operación comercial efectuada entre su vendedora y la exportadora brasilera. Añade que el razonamiento de la Aduana gira, exclusiva y únicamente, en torno a “supuesta” información contenida en “meras” planillas extraídas del Sistema Indira las que, indica, carecen de valor probatorio. Manifiesta que, según surge de las actuaciones en la “nula” investigación bajo análisis no existen otros antecedentes más que las planillas las que no pueden ser consideradas como “antecedentes válidos” para servir de fundamento a una imputación sancionatoria. Indica que el servicio aduanero considera que la empresa habría incurrido en una declaración inexacta que pudo haber generado un egreso de divisas distinto del que correspondería, por considerar que el “verdadero valor” sería el consignado en Brasil por la firma exportadora, valor que desconoce por cuanto no se encuentra sustentado en antecedentes válidos; las planillas del Sistema INDIRA, sostiene, no lo son. Reitera que la prueba de la veracidad del precio declarado son los comprobantes de giro de divisas y la correspondiente certificación contable. Toda esta prueba, repite, no fue objetada ni considerada por la Aduana. Se agravia de que un “mero cotejo” obtenido de un sistema informático -sin ningún otro elemento fehaciente- le alcanzó a la Aduana para imputar la infracción, lo que considera insostenible. Indica que esta última afirmación no resulta infundada puesto que, en casos idénticos al presente, este tribunal, en el marco de operaciones “trianguladas” -como las de autos- ha revocado las sanciones impuestas con base en el inc. c) del art. 954.1 del CA. Cita las causas del Expte. 29.827-A, “SIDERCA SAIC c/DGA s/recurso de apelación” y del Expte. 30.158-A “SIDERAR SAIC”. Agrega que el fallo dictado por esta Sala E en la causa caratulada “Pioneer Argentina SRL”, Expte. 38718-A, fue revocado por la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, elaborando un resumen de los fundamentos de dicho pronunciamiento. Hace hincapié sobre dicha sentencia en que sostiene que la constatación a través de la utilización del sistema INDIRA no constituye, por sí sola, un elemento suficiente para reprochar la declaración comprometida. Señala que, en consecuencia, conforme los “lúcidos” fallos mencionados y que se ha

explicado el motivo de la diferencia de precios, un solo supuesto elemento informático (Sistema Indira) **no constituye un elemento suficiente para desestimar el valor declarado en la destinación como valor de transacción, no pudiendo presumirse que se haya declarado un valor o precio inexacto, máxime si no se ha objetado siquiera la factura aportada** (negrita en el original). Considera que no es razonable que ante la corroboración de valores de salida y de ingreso diferentes, circunstancia que no niega (subrayado propio), la Aduana considere al valor declarado en Argentina como inexacto o falso por cuanto –siguiendo ese erróneo razonamiento- también podría considerarse como inexacto, al valor de salida de mercadería desde Brasil. Destaca que, de modo objetivo, es lógico que ante operaciones trianguladas los valores de salida e ingreso sean diferentes. Señala que la Aduana se basó en presunciones que son "falsas, infundadas y absurdas". Hace notar que, en materia infraccional aduanera, por su naturaleza penal, rige el principio de inocencia y que, en consecuencia, es la Aduana quien debe demostrar, de modo concluyente, que el importador ha cometido una infracción, demostración que el organismo recaudador no ha concretado. Cita doctrina que avalaría tal posición. Se agravia de que se la está condenando en base a una mera presunción. Dice luego que descarta y desconoce las planillas del Sistema Indira como el supuesto importe de salida desde Brasil que contiene cada una de ellas. Reitera citas de precedentes de la Sala F de este tribunal. Reitera que es la Aduana la que debe demostrar "cabalmente" que el precio no es exacto y que, para hacerlo, citando jurisprudencia de este tribunal, debería haber impugnado la autenticidad de la factura. En subsidio, y para el caso que se confirme la sanción, solicita que se ordene la devolución de los impuestos (IVA, IVA Adicional y Percepción de Ganancias) que se habrían abonado en demasía, producto de la mayor base imponible objetada por cuanto, de lo contrario, se generaría un "enriquecimiento sin causa" a favor de la Aduana. Plantea el caso federal, y solicita se agreguen las actuaciones administrativas 16588-807-2014 que contiene la prueba que demuestra su posición. Peticiona se declare la prescripción de la acción del fisco, su nulidad o se revoque la resolución y multa intimada.

III.- ***Contestación del traslado:*** La representación fiscal contesta el recurso de apelación el 03.12.21, mediante el IF-2021-117734176-APN-DTD#JGM. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos y afirmaciones de la actora que no sean objeto de expreso reconocimiento; asimismo, sostiene íntegramente los argumentos de la resolución apelada. Respecto de la excepción de prescripción, luego de una introducción conceptual referida al instituto civil, aborda la prescripción de las acciones aduaneras y señala que, la opuesta, es una de previo y especial pronunciamiento. Rechaza los argumentos de la actora en cuanto a que la falta de notificación de la apertura del sumario impide la suspensión o interrupción de la prescripción. Señala que la jurisprudencia del tribunal, invocada por la actora, fue revocada por la alzada invocando el plenario "Hughes Tool". Refiere luego a la obligatoriedad de los plenarios de la Cámara Contencioso Administrativo respecto al Tribunal Fiscal. Remite al art. 303 del CPCCN que transcribe. Señala que, en consecuencia, no puede existir una expectativa de éxito para la actora en esta cuestión, toda vez que tanto este tribunal como su alzada deberán, al dictar sentencia, aplicar el plenario "Hughes Tools". Agrega a lo anterior que, en el diseño del procedimiento aduanero, prima la nulidad relativa, por cuanto cualquier defecto es susceptible de convalidación mientras no afecte derechos fundamentales. Señala que, si el recurrente tiene la oportunidad de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular sus defensas, carece de finalidad invalidar lo actuado e importa declarar la nulidad por la nulidad misma. Refiere y cita jurisprudencia en ese sentido concluyendo que la declaración de nulidad del acto de apertura del sumario configuraría un abuso del derecho. Termina solicitando que se rechace la excepción de prescripción y la de nulidad. En el punto V.3. de su contestación trata el fondo de la cuestión. En primer lugar, transcribe el art. 954.1 del inciso c) del CA y cita jurisprudencia que lo aplica. Respecto al Sistema INDIRA la demandada se detiene en destacar su eficacia. Señala que el Sistema INDIRA tiene como objeto el intercambio de información automatizado de declaraciones de importación y exportación entre las aduanas del MERCOSUR. Destaca que su existencia y validez se desprenden de las Decisiones -CMC- 54/04 y 26/06 del Consejo del Mercado Común que tuvieron por objeto establecer canales de cooperación, intercambio de Información, consulta de datos y asistencia mutua entre las administraciones aduaneras. La Decisión CMC 54/04 dispuso que las administraciones de los estados parte debían establecer los mecanismos necesarios que permitieran el intercambio de las informaciones contenidas en el Anexo IV, obrantes en sus respectivos sistemas informáticos a través del Sistema INDIRA. Sobre tal base la Dirección General de Aduanas ("DGA") dictó la IG 12/2007, que transcribe parcialmente. Posteriormente la Decisión CMC N° 1/08 aprobó las normas sobre "Especificación de Características Técnicas de la Infraestructura Informática para el Intercambio

Electrónico de Información de Operaciones Aduaneras mediante el Sistema INDIRA", la cual fue incorporada al ordenamiento jurídico mediante la Resolución General (AFIP) 2495/2008 (AFIP). Precisa que se trata de un sistema de intercambio *on line* de información aduanera destinado a prevenir ilícitos. Señala que los datos obtenidos tienen carácter oficial y hacen plena prueba como cualquier otra producida a través de otros acuerdos de cooperación y asistencia aduanera, siendo más rápida la obtenida a través del Sistema Indira. Resalta que el INDIRA no es una base de datos cualquiera, sino que se trata de información obtenida de una plataforma informática de uso exclusivo de funcionarios de gobierno, cuya identidad se encuentra debidamente autenticada por los sistemas de seguridad propios de cada servicio aduanero (art. 2° Decisión CMC 1/08). En consecuencia, disiente la demandada con la jurisprudencia que sostiene que los datos del INDIRA son una simple prueba indiciara, desconociendo su verdadero estatus jurídico. Señala que la información emergente del Sistema INDIRA posee capacidad como para probar la materialidad del hecho ilícito, provocando la inversión de la carga de la prueba, en virtud de la cual será el imputado quien deba demostrar que la información es incorrecta. En relación a este punto -inversión de la carga probatoria en el ámbito infraccional- destaca que la Corte consideró que la carga corresponde a la recurrente en casos como el de la multa de autos, refiriendo en una cita a Fallos: 198:310, 182: 384. Indica que, en este caso, la información de los valores del país exportador, obtenida en forma telemática a través del Sistema INDIRA, logró acreditar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción y permitió probar el diferente precio en relación al declarado por la empresa importadora. Señala que, a partir de allí, nace la obligación de la imputada de explicar y probar la diferencia de valores advertida. Indica que quien se encuentra en mejores condiciones para dar las explicaciones del caso es la importadora, máxime teniendo en cuenta la vinculación existente con la firma exportadora brasilera. Manifiesta que, debido a que la imputada tuvo oportunidad de explicar las razones que motivaron la inexactitud advertida, la cual se sustenta en información oficial no controvertida, la infracción está debidamente comprobada. En el punto (4) del capítulo V.3. señala que, a todo evento, el mecanismo de recomposición o ajuste del valor declarado, reglado en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Anexo IA de la ley 24.425), únicamente es obligatorio cuando se pretende modificar la base imponible, esto es cuando se persiguen fines estrictamente tributarios (art. 15 1. a) del Acuerdo, que transcribe). Señala que no es necesario acudir al procedimiento de recomposición en el ámbito infracccional cuando la prueba del precio pagado o por pagar fue obtenida por otras vías, tal como ocurre con el Sistema INDIRA. Destaca que, en tal caso, ni siquiera es necesario acudir a otros métodos de valoración alternativa (mercadería idéntica, similar, deductivo, etc.) por cuanto el verdadero valor de transacción se obtuvo del país exportador que procedió a su registración, cuyos datos la empresa ni el despachante de aduanas interviniente podían desconocer. En el punto (5) del mismo capitulo señala que se ha comprobado que las declaraciones contenidas en los despachos son inexactas, por haber diferido con el resultado de la comprobación y haberse producido el efecto previsto por el inc. c) del art. 954.1 del CA. Hace notar que tal como se encuentra redactado el art. 954.1 del CA no se requiere la demostración de la falsedad del valor declarado, *únicamente que sea inexacto*. Señala que si para que se configure la infracción del art. 954 del CA debiera mediar falsedad del precio, ello tornaría la figura de dicha norma en carente de contenido, toda vez que la mayor parte de los supuestos de "falsedad de facturas" quedarían abarcadas por la figura del delito de contrabando, previsto en los arts. 864 inc. b) y 865 inc. f) del CA. Indica que, aun así, si se quisiera indagar sobre la cuestión de valor lo primero en lo que cabe detenerse es en el art. 234 del CA que establece que la declaración comprometida debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate. Al establecer ello el art. 234 del CA, en consonancia con el art. 332 (norma análoga en exportación), hace referencia a la descripción de la mercadería (naturaleza, especie, calidad, *precio*, etc.) y de la relación jurídica y comercial del importador con el remitente de la mercadería, como de toda otra información intrínseca o extrínseca sobre ella y de la operación de base. Sostiene que, lo exigible entonces es que se ponga la debida diligencia en esa tarea (conf. art. 902 del CA). Señala que, en el mismo sentido, cabe analizar la inteligencia del art. 954 del CA, confrontándolo al 234 y exigiéndose que se declare absolutamente todo, de modo qué, si se omitió algo, la declaración sería inexacta. Señala que la demostración del valor correcto de la mercadería esta implícitamente en la esfera de responsabilidad del importador. Agrega que esa interpretación no resulta contraria al acuerdo de valoración (GATT), puesto que su art. 7. inc. 2) punto g) -que transcribe-, dispone que un valor se considerará ficticio cuando se constituye sin tener en cuenta las circunstancias reales, precisando que la irrealidad de la operación, en este caso, viene dada por corroborarse una diferencia entre los valores declarados para una misma operación (exportación de Brasil e importación a

la Argentina). Indica que, en ese momento, al constatarse mediante el sistema INDIRA tamaña diferencia, se desplazó al importador la carga de probar a la Aduana el motivo de tal diferencia (conf. el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, art. 2. A, que transcribe). Señala la demandada que este tribunal debe buscar la verdad material (arts. 1143 y 1156 del CA) y que, a fin de ahondar en esa búsqueda, el procedimiento de valoración -en sede administrativa- debe nutrirse de las normas aplicables en la ley 19.549 y el decreto reglamentario 1759/72. Señala que, detectada la diferencia de valor, se vuelve necesario que la actora aporte la prueba contundente del precio declarado. Solicita que este tribunal, por los fundamentos que expuso, debe exigir a la actora (que además es quien está en mejores condiciones para hacerlo) que aporte la prueba terminante del valor declarado, bajo apercibimiento de hacer valer como presunción (*hominis*) en su contra el valor informado por el Sistema INDIRA. En el punto (6) del capítulo V.3. la actora desarrolla argumentos subsidiarios en torno a los "indicios" y las cargas procesales de los litigantes, apelando al art. 1375 del Código Civil y Comercial y la facultad del juez de distribuir la carga de la prueba ponderando cuál de las partes se halla en mejor situación para aportarla. Indica que es hora de comprender que no puede exigirse a la aduana que "cumpla lo imposible" en el desarrollo de su función. Peticiona que, por aplicación del art. 1174 del CA, se exija a la parte actora, en los términos del art. 1735 del Código Civil y Comercial (norma que debe entenderse complementaria del CPCCN) que acredite el motivo de "tamaña" diferencia de valor. En esa inteligencia, recuerda que la actividad del Fisco debe considerarse legítima (art. 12 de la ley 19.549, art. 1017 del CA, criterio reafirmado por el art. 2 del decreto 722/1996). Señala que la Aduana fue clara al explicar que, realmente, no se encontraron elementos que permitiesen justificar el incremento de valor detectado; el valor fue no solo correctamente observado por la DGA sino razonablemente observado. Agrega que, en el caso, se trata de empresas vinculadas en los términos 15.4.f) del Acuerdo del GATT (reconocido en el acápite VIII.7 del escrito de la actora, pagina 22/56). En este orden de ideas, repite que la diferencia debe ser justificada por el importador, recalcando nuevamente que tal solución se encuentra en el Acuerdo GATT como en el CA. Cita doctrina sobre el caso de vinculación del art. 15 (4) (b) del Acuerdo del GATT y señala que, en este caso, la vinculación no solo está reconocida, sino que ha influido en el precio y que la venta responde a una planificación fiscal nociva. En el punto V.4. se expide sobre la causa "Pioneer" de esta Sala del tribunal, análoga a la presente, aludida por la actora en su recurso de apelación, atento haber sido revocada por la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, señalando que tal sentencia no se encuentra firme por haberse interpuesto recurso extraordinario federal por la Aduana, el que fue concedido. Indica que la doctrina emanada del llamado caso "Pioneer" sigue tan vigente como cuando el área administrativa lo utilizó para fundar la cuestión de precio. Señala que, contrariamente a lo sostenido en la sentencia de la Excma. Cámara Federal, la sola declaración de un valor distinto al declarado en el país de exportación resulta un elemento suficiente para reprochar el valor de la declaración y desestimar el valor declarado como valor de transacción, puesto que se trata de la misma operación transnacional. Sostiene que resulta irrelevante que el precio declarado resultare idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente puesto que, es obvio, quien incurre en una acción ilícita no va registrar su acción en libros contables. Finalmente, en el punto V.5., la demandada refiere al caso "MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO (Expte. CAF 44028/2019)" de la misma Sala III de la alzada en cuanto convalida (entre otras cosas) la pertinencia del método de "precios de transferencia", no para controlar el valor en aduana a los fines de determinar los derechos de importación y de exportación sino *"con el objetivo de controlar la exactitud (o inexactitud) de la declaración aduanera (de importación o de exportación) debido al alto impacto que una inexactitud en dicha declaración aduanera puede generar en la tributación interna (vgrs. por ejemplo, en el impuesto a las ganancias puesto que, si se eleva el valor en aduana de la mercadería importada, ello tiene potencialidad para bajar la base imponible de la aludida gabela de tributación interna)"*. Agrega que en esa causa se enrostra a la actora una infracción aduanera de declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. c) del CA y esta distinción se hace porque *"claramente la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del CA no tiene por objeto punir la diferencia de derechos de importación o de exportación"* -como sucede en el art. 954 inc. a) del CA-. Señala la demandada que la pregunta es ¿Para qué se le otorga a la aduana la facultad de punir en los términos del art. 954 inc. c) del CA?, y responde que lo que controla la AFIP *"es la manipulación de las bases imponibles de la tributación interna cuando se tiene por exacto el precio de importación… y justamente por ello es lógico que -a los fines infraccionales- no se aplique el rígido sistema de valoración del GATT (o de la valoración de Bruselas contenido en CA)"*. Señala entonces que la "excelente" sentencia de la Sala III en el caso "Maltería Pampa" hace un análisis que reconoce ser *"mucho más profundo que sus análisis previos"*, dando un giro

copernicano (y de docencia) a la doctrina relacionada a las triangulaciones. Señala que, en este contexto, no importa si hablamos de operaciones de importación o de exportación, lo coherente es que se exija de quien puede probar el precio declarado, que explique el motivo de la diferencia del precio en la mercadería, por aplicación de las cargas dinámicas de la prueba. Manifiesta que el inciso c) del art. 954.1 del C.A. debe ser apreciado desde la perspectiva amplia que implica la fiscalización de los importes que deben ingresarse con motivo de una importación o una exportación (respecto a los declarados), en tanto constituye una facultad inherente, derivada del control sobre el tráfico internacional de mercaderías, que se vincula con el ejercicio del poder de policía del estado. Señala que tal criterio no es novedoso, puesto que también fue desarrollado en otros casos (similares) antes de la sentencia recaída el 06.10.21 en autos "MALTERIA PAMPA SA" de la Sala III y que esa representación fiscal, en casos cuyas circunstancias de hecho fueron sustancialmente análogas, viene resaltando (refiere a la contestación de demanda "EX-2020-11821374-APN-SGASAD♯TFN -SYNGENTA AGRO SA-" en trámite por ante la Sala "G", Voc. 20° Nominación, entre otros). Realiza luego una amplia cita de la sentencia de la Sala III de la Excma. Cámara en la referida causa "MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A". Termina señalando que siendo muy claro el criterio defensivo expuesto, se remite a él y peticiona el rechazo del recurso de apelación de la actora, con costas. Plantea el caso federal y ofrece como prueba las actuaciones administrativas.

III.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** A fs. 1 de las actuaciones administrativas ("act. adm.") SIGEA 16588-807-2014 obra, fechada el 05.11.14, el Acta Denuncia contra Pioneer Argentina S.R.L. por la infracción tipificada en el art. 954.1. inc. c) del CA. A fs. 2/3, con fecha 29.10.14, obra nota de la despachante de aduana dirigida a la División Gestión de Fiscalización con Primera Línea de la DGA (Ref.: NOTI: 14001NOTI060200 F. ADO Nº 112768/0214–Despacho de Importación Nº 14072IC04186004U) por la que justifica el precio pagado por la importación y solicita se desbloquee y libere la mercadería a plaza para evitar perjuicios a la empresa actora. Adjunta despachos de importación que, indica, tendrían un precio coincidente con el declarado en el despacho objeto de examen, los que se agregan a fs. 4/29. A fs. 30 obra impresión de pantalla, de fecha 05.11.14, con los datos del procedimiento infraccional en curso. A fs. 31 obra resultado de liquidación de Fiscalización Importación referida a la DIT de autos. A fs. 32 obra Consulta de Declaración del Sistema Indira a la Aduana de Anapolis (Brasil) referida a los datos de origen de la DIT de autos -cuando se exportó la mercadería desde Brasil-. A fs. 33/36, con fecha 05.11.14, obra la Nota 1265/2014 (DV GFSP) que fundamenta, respecto de la DIT 14073IC04186004U, la denuncia bajo el art. 954.1 inc. c) del CA, por haberse detectado una diferencia de base imponible respecto del origen de U$S 226.799,22, adjuntando copia de pantalla del Sistema Malvina de la destinación y la impresión de pantalla del Sistema Indira de los documentos de exportación de Brasil. A fs. 37/44 obra presentación de la actora ante la DGA a fin de que se designe sumariante para liberar a plaza la mercadería. A fs. 45/46 obra impresión de pantalla del Sistema Informático Malvina sobre datos de la destinación en trato y el tipo de cambio aplicable para la divisa "Dólar USA" al 22.10.14. A fs. 47, con fecha 13.11.14, en base a los datos de fs. 45/46, obra el aforo y liquidación de la multa del art. 954.1 inc. c) del CA. A fs. 48 se agrega el SIGEA 16588-807-2014/1 que se abre con la Nota 650, de fecha 13.11.14, dirigida a la División Registro de la Aduana de Ezeiza con la liquidación del monto a garantizar para la liberación de la mercadería. A fs. 49 se agrega copia de la nota de la actora solicitando constitución de garantía a los fines de liberar a plaza la mercadería detenida. A fs. 50 obra impresión de pantalla con consulta de la subcuenta de la empresa actora Pioneer Argentina S.R.L. A fs. 51, con fecha 17.11.14, obra comprobante de recepción de una garantía para la destinación de autos. A fs. 52 obra la Liquidación Manual para la destinación en trato en relación a la multa del art. 954 del CA. A fs. 53, con fecha 17.11.14, obra nota 2304/14 (SE LIEZ) informando que se procedió a garantizar la importación en trato, adjuntando los comprobantes de pago. A fs. 54, con fecha 21.11.14, se agrega Resolución (DEPRLA) 8389 por la que se abre sumario contra la empresa actora en los términos del art. 954 del CA; en relación a la destinación de importación se libera, bajo el régimen de garantía, la mercadería correspondiente y notifica a la actora. A fs. 55 la actora se notifica de la resolución que se acaba de referir. A fs. 56, con fecha 25.11.14 se remiten las actuaciones a la División Verificación Ezeiza. A fs. 56vta/58 obran las actuaciones por las que se extrae muestra de la mercadería en trato, todo labrado con fecha 28.11.14. A fs. 57 se visualiza agregada la carpeta de la destinación en trato, indicándose a fs. 59 que se agregó con su documentación complementaria, remitiéndose todo a la Secretaría de Actuación Nº 3. A fs. 60, con fecha 30.04.15, obra resolución del Jefe (Int.) del Depto. Procedimiento Legales Aduaneros por la que se corre vista del sumario infraccional a la actora y a la despachante de aduana, obrando las cedulas de notificación a fs. 62/64, notificándose con fecha 18.05.15. A fs. 65/77 obra la

contestación de la vista de la actora presentada con fecha 01.06.15. A fs. 78/80 obra la contestación de la despachante de aduana. A fs. 82 la actora solicita la designación de sumariante. A fs. 84, con fecha 23.05.16, obra la resolución de apertura a prueba en el sumario. A fs. 85/94, la actora acompaña como documental: ***a)*** la constancia de giro de divisas correspondientes al pago de la mercadería importada -señalando que coincide con el de la factura y el importe declarado- y; ***b)*** certificación contable de la factura de importación, que demuestra que el precio declarado en la destinación de importación fue el acordado. A fs. 95, con fecha 19.07.17 se remiten las actuaciones al Departamento de Valoración y Comprobación Documental de Importación. A fs. 96 obra la Nota 1321/2017 (DE VADI) por la que se remiten las actuaciones a la División Bienes Intermedios y de Consumo Sección Insumos Agropecuarios a los efectos de la agregación de las destinaciones según lo mencionado a fs. 84 y 71vta. A fs. 98/103, con fecha 07.09.17, obra Nota 090/2017 (SE IAGR) de la Sección Insumos Agropecuarios que da tratamiento a la contestación de vista de la actora y de la despachante respecto a la imputación infraccional, concluyendo que la prueba aportada no resulta suficiente para justificar las diferencias de precios detectadas, considerando que corresponde ratificar la denuncia contenciosa. A fs. 105, con fecha 07.09.2017, se remiten las actuaciones al Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, Secretaría de Actuación Nº 3, Sección Asuntos de Cantidad y Calidad. A fs. 107/109 obra la Resolución 9288/19, fechada el 30.10.19 y apelada en estos autos, por la que se condena a la actora con la multa prevista en el art. 954.1. inc. c) del CA, se formula cargo por dicha multa y se absuelve a la despachante de aduana. A fs. 110/111, con fecha 15.011.19, obra el IF-2019-00471001-AFIP-DVDSAD#SDGASJ por el cual la Dirección de Asesoría Legal Aduanera dictamina que corresponde confirmar la absolución de la despachante. A fs. 113, con fecha 27.11.19 obra la resolución RESOL-2019-506-E-AFIP-SDGTLA por la que se aprueba el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) 9288/2019 apelada en autos, en cuanto absuelve a la despachante.

IV.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal***: Que, cumplida la intimación por la Aduana para que acompañe las act. adm. se corrió vista a la actora por el término de 10 días (PV-2021-122817527-APN-VOCXIII#TFN). Oportunamente se intima a la DGA para que acompañe copia completa del contenido del sobre contenedor de la DI 14072IC04186004U involucrado en autos -fs. 59 de las act. adm. cuyo contenido no había sido digitalizado- lo que cumple el 11.07.22 (IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM). El 28.06.22 se declara la causa de puro derecho (PV-2022-*-APN-VOCXIII#TFN) y se eleva la causa a la Sala “E” (PV-2022-(*)-APN-VOCXIII#TFN). El 08.08.22 se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Decisión del caso:*** Debe decidirse si la empresa actora realizó una declaración inexacta en el campo Valor Mercadería (precio) en la destinación de importación (“DI”) 14073IC04186004U (of. el 22.10.14., fs. 57 de las act. adm) al consignar la suma de U$S 301.707,22. La comprobación determinó que el valor FOB en origen (Brasil) de la mercadería era inferior al precio declarado en destino (Argentina) imputando una sobrefacturación del precio de importación, en un porcentaje superior al 200%. Tal diferencia resulta, conforme la Aduana, en un monto de divisas egresado de la Argentina sin justificación de U$S 226.799,22 por esta única operación de importación. La referida variación del valor FOB de origen respecto al precio de destino ocurrió en un plazo breve: la exportación en Brasil se oficializó el 16.10.14, se embarcó por vía aérea el 21.10.14 y se oficializó la importación en la Argentina el 22.10.14. Asimismo, la *facturación del precio* de la operación de importación Brasil-Argentina se realizó mediante un esquema de triangulación (Brasil-USA/USA-Argentina) entre empresas vinculadas del grupo multinacional al que pertenece el importador argentino. A partir de la comprobación, la Aduana imputa a la actora la comisión de la infracción penada en el art. 954.1 inciso c) del CA.

V.1. Tratamiento de la excepción de prescripción de la actora

Corresponde, en primer lugar, tratar la excepción de prescripción opuesta por la actora. Se aplicará para resolver la cuestión, por fundamentales razones de seguridad jurídica e imparcialidad, el criterio mayoritario de esta Sala, sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión expuesta en la causa “LA CARDEUSE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación”, sentencia del 12.11.19, Expte. 35.693-A (se puede ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/35693-A-12-11-19- 1.pdf).

El CA establece, en los arts. 934 y 935, que prescribe por el transcurso de cinco años la acción del fisco para imponer

penas por las infracciones aduaneras, plazo que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, desde la fecha en que se hubiera constatado el ilícito. A su vez, el art. 937 del CA establece que: *"la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras se **interrumpe** por: **a)** el dictado del auto por el cual se ordene la apertura del sumario; (…) **d)** el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera"*.

Por aplicación de las referidas normas resulta que, en este caso: **(i)** La prescripción de la acción del fisco comenzó a correr el 01.01.15 pues el hecho infraccional se produjo con la oficialización de la DI 14073IC04186004U el 22.10.14. En consecuencia, la prescripción de la acción de la Aduana para imponer la sanción hubiera ocurrido el 01.01.20; **(ii)** Conforme surge de las actuaciones administrativas, el 21.11.14, se dispuso la instrucción del sumario (fs. 54), *antes* de que se iniciara el inicio del cómputo del plazo de prescripción el 01.01.15; **(iii)** Conforme surge de las mismas actuaciones, el 30.10.19 se dictó la resolución condenatoria apelada (fs. 107/019) interrumpiéndose en tal fecha el plazo quinquenal de prescripción iniciado el 01.01.15, *antes* de su expiración el 01.01.20 e iniciando uno nuevo (art. 937 inc. d) del CA, conf. fallo plenario de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal "HUGHES TOOL S.A. C/A.N.A. (T.F. 7830-A)" de fecha 21.09.03, y sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "WONDERLAND SRL c/ ADUANA ROSARIO" del 12.05.09). Por los motivos expuestos corresponde rechazar el planteo de prescripción efectuado por la actora, con costas.

V.2. Tratamiento del planteo de nulidad de la actora

Atento ser concomitantes, el planteo de nulidad de la actora se tratará conjuntamente con el fondo.

V.3. Precedentes invocados por las partes. Distinción entre *precio* y *valor en aduana* de la mercadería

La controversia suscitada en autos resulta análoga a la ya resuelta por esta Sala en la causa "PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ APELACIÓN", Expte. Nº 38.718-A, sentencia de fecha 14.06.18 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/10/38718-A-14-06-18.pd f), referida por las partes en sus presentaciones. Al respecto, cabe señalar que el hecho de que tal sentencia haya sido revocada por la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal el 22.10.19 no conmueve el criterio sentado. Ello, además, se confirma en tanto la misma Sala III, en una causa posterior -"MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" (https://www.cij.gov.ar/inicio.html2*/d/sentencia-SGU-2ade6fc3-f71b-4dd6-8578-c59ae670 5fb5.pdf)- varió su posición sobre la cuestión autos, referida a la *inexactitud*, en la declaración comprometida, de *precios controlados* fijados por empresas *vinculadas*, en el marco de una operación *triangulada* de comercio exterior, bajo el régimen sancionatorio del art. 954.1 inc. c) del CA.

Vale señalar también que no existen mayores diferencias por el hecho de tratarse los casos de operaciones de exportación ("Maltería Pampa") e importación ("Pioneer" y el presente) puesto que en lo que atañe a *precios* la norma sancionatoria -inc. c) del art. 954.1.- predica simétricamente para ambos supuestos. Asimismo, la declaración inexacta del *precio* puede generar -o no- según la concreta operación de importación o exportación de que se trate, una repercusión tributaria -inc. a) del art. 954.1 del CA- por estar gravada o no con derechos. Ello no ocurre en el presente caso, como tampoco ocurría en la causa "PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ APELACIÓN", Expte. Nº 38.718-A, sentencia del 14.06.18.

Ahora bien, lo que *nunca puede perderse de vista*, es que la Aduana imputa una declaración inexacta respecto del campo "Valor Mercadería" del Permiso de Embarque/Despacho de Importación que consigna el *precio* de la mercadería, no una declaración inexacta del campo "Valor en Aduana", sobre el que se determinan los tributos. No resulta ocioso indicar por qué las referidas causas versan sobre *precios* inexactos y no sobre *valores en aduana* inexactos. En la familia de controversias de "Maltería Pampa" -subfacturación de exportaciones- ello es así porque el *valor en aduana* (sobre el que se pagan los derechos de exportación) es el valor oficial FOB dispuesto por el art. 6 de la ley 21.453 (BO: 11.11.1976), autónomo del precio, en tanto valor aduanero teórico fijado directamente por la ley. En los dos casos de "Pioneer" -sobrefacturación de importaciones-, el del expediente 38.718-A y este, resulta irrelevante el *valor en aduana* consignado, por tratarse de mercadería no incidida por derechos de importación (lo que, en sí, puede actuar como incentivo para una

sobrefacturación del precio de la importación) y donde, por ende, la manipulación del precio imputada carece de una repercusión tributaria -castigada por el inc. a) del art. 954.1. del CA-. Por una elemental cuestión jurídica y lógica -ínsita a la recta comprensión de la estructura normativa del art. 954 del CA- siempre un *precio* inexacto incidirá sobre el *valor en aduana* cuando, como especie puramente normativa, ese valor *derive* del *precio* -que no es normativo, sino un hecho de la realidad negocial-. De modo *inverso*, resulta posible una discusión de *valor en aduana, bajo las reglas aduaneras de valoración* de las mercaderías (sea como determinación suplementaria del art. 1053 o en el marco de un sumario infraccional *exclusivo* del art. 954.1. inc. a) del CA) sin ninguna observación sobre los *precios* como inexactos. Se realizan estas distinciones para dejar sentado donde pueden residir las confusiones entre los conceptos de *precio* y *valor en aduana* en esta clase de discusiones; no, por cierto, en las sentencias de esta Sala.

V.4. Hechos no controvertidos

Conforme surge de las actuaciones administrativas y los antecedentes de la causa no se encuentra controvertido que: **1)** se realizó una operación de importación, con origen en Anápolis (Brasil), de semillas parentales; **2)** la fecha de oficialización de la exportación en origen (Brasil) fue el **16.10.14** -embarcando el 21.10.14- y la de oficialización en destino, Argentina, el **22.10.14**; **3)** El valor FOB en origen (Brasil) fue de U$S 74.928, el precio declarado en origen (Brasil) fue de U$S 89.776,78 (ver informe del Sistema Indira agregado en el sobre contenedor del DI 14072IC04186004U, IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM) y el precio declarado en Argentina ante la DGA, al momento de la importación, fue U$S 301.707,22; **4)** La facturación del precio de importación en Argentina de la mercadería procedente de Brasil se realizó mediante un esquema de triangulación. La exportadora de **Brasil** -*Du Pont do Brasil S.A.*- facturó el precio de origen (U$S 89.776,78) a Estados Unidos ("USA") -*Pioneer Overseas Corporation*- y esta facturó el precio de destino (U$S 301.707,22) a la importadora en Argentina -*Pioneer Argentina S.R.L.*-, la parte actora de estos autos; **5)** Las tres empresas que concretaron el esquema de facturación triangular (Brasil-USA/USA-Argentina) de la importación Brasil-Argentina, son vinculadas entre sí y pertenecen al mismo grupo económico multinacional; **6)** La factura de *Pioneer Overseas Corporation* de USA a Pioneer Argentina S.R.L, tiene fecha 01.10.14 y es por un precio de U$S 301.707,22 (mercadería) y total de U$S 314.573,05 sumando el costo del flete aéreo (ver en el sobre contenedor de fs. 57 de las act. adm. la factura -Nro. 9970023067- campo Información Complementaria del DI 14072IC04186004U, IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM); **7)** La mercadería importada no tributa derechos de importación, con lo que, al momento de la oficialización, se encontró gravada exclusivamente con la tasa de estadística, el IVA de importación, soportando las percepciones computables contra este último impuesto y contra el impuesto a las ganancias.

V.5. Tratamiento del fondo de la cuestión

V.5.1. <u>Validez de la comprobación aduanera</u>

Argumentando la nulidad de la resolución apelada, sostiene la actora que *"no puede convalidarse una imputación infraccional con el sólo hecho de efectuar, la aduana, una supuesta consulta a un sistema que le es propio (…) para concluir al observar supuestas diferencias en operaciones trianguladas, que el precio de salida observado es el correcto y que el declarado por esta parte, no"* (páginas 11/12 del recurso de apelación). Agrega que no se encuentran agregados los fundamentos documentales que sustentarían el precio de salida de Brasil como *"verdadero"* (página 12, segundo párrafo) y afirma que la Aduana no ha fundado la imputación infraccional que le endilga, por carecer de *"**sustento documental** (…) capaz de demostrar seriamente que el precio declarado en las destinaciones es inexacto (...)"* y "*que el servicio aduanero (…) pretende fundamentar su postura con meras planillas supuestamente extraídas de un sistema denominado INDIRA (...)"* (página 9 segundo párrafo del recurso de apelación).

Frente a lo dicho cabe reseñar lo que surge de las actuaciones administrativas. A fs. 33/36 la Nota 1265/2014 (DV GFSP), de fecha 05.11.14 indica, según consta en el Sistema INDIRA (oficialmente el **Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros del Mercosur**) respecto del DI de autos, que se trata de una importación, identificando los datos relevantes (datos que no fueron controvertidos por el importador en sede administrativa y tampoco ante este tribunal). En la misma nota la Aduana explica el funcionamiento del Sistema Indira como la validez de los datos

obtenidos a través de dicho sistema, concluyendo en que *"(…) con los antecedentes recabados (…) entiende (…) que las diferencias detectadas de **302 %** sobre el valor de salida de origen, no son comercialmente justificables en el marco del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC"*. A fs. 98/103, con fecha 07.09.17, obra la Nota 090/2017 (SE IAGR) de la Sección Insumos Agropecuarios (fs. 102) que señala que las tres empresas intervinientes en las transacción comercial (*Du Pont do Brasil*, *Pioneer Overseas Corporation* y Pioneer Argentina S.R.L.) son vinculadas en los términos del apartado 4 del art. 15 de la Parte 1 del *Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio*, aprobado por la ley 23.311 (BO: 15.07.86, en adelante el "Acuerdo del GATT/OMC") perteneciendo las tres al mismo grupo económico multinacional. A fs. 100 el mismo informe señala que se *"corroboró que la mercadería fue exportada a la República Argentina, a un valor FOB significativamente inferior al declarado por el importador en nuestro país"*. El informe equipara luego, en cuanto a su validez, a los datos obtenidos por el Sistema Indira con la vía consular, con la ventaja de la celeridad del Sistema Indira. Finalmente, a fs. 102, señala que, en ningún momento se consideró ilícita la operatoria de *"triangulación comercial"* entre empresas vinculadas o que no pudieran diferir los valores de egreso e ingreso; aclara que se objetó la diferencia detectada en este caso -302%- por su cuantía, pues se encuentra fuera de toda realidad comercial internacional *"sin haber sufrido la mercadería en cuestión ningún agregado de valor en dicho traspaso"*. Destaca además que se solicitó a la actora justificaciones al respecto -notificación SICNEA 14001NOTI060200F- y que, con fecha 29.10.14 (fs. 2/29 de las act. adm.) respondió la despachante de aduana, respuesta que no se consideró satisfactoria. Similar consideración -ausencia de prueba convincente- se postula en la nota respecto de la contestación de vista de la actora (fs. 65/72 de las act. adm.). Así, de la mera compulsa del sumario aduanero surge que, tal como se refiriera *supra*, a fs. 30/36, 47, 98/103 y en la propia resolución apelada de fs. 107/109, la Aduana expuso fundamentos suficientes para sustentar la imposición de la sanción.

En el cuadro siguiente, tomando la información del Sistema Indira volcada en dichas actuaciones, se puede visualizar: **(i)** la fecha de oficialización de la exportación de Brasil a Argentina y de la oficialización de la importación en Argentina, indicando la diferencia en días entre una y otra; **(ii)** la fecha de las factura entre Pioneer Overseas Corporation (EE.UU.) y Pioneer Argentina S.R.L. -correspondientes a la importación en Argentina- y; **(iii)** el precio pagado/valor FOB en Aduana a la salida de la mercadería desde Brasil por la venta de Du Pont do Brasil S.A. a su *vinculada* Pioneer Overseas Corporation (EE.UU.) –"POC"- y el precio de la importación entre POC y su *vinculada* Pioneer Argentina S.R.L. con; (**iv**) los porcentajes de variación entre el precio/valor FOB en origen *versus* el precio de importación en Argentina:

Destinación Brasil-Argentina Fecha de oficialización	DI Argentina Fecha de oficialización	Diferencia en días of. Brasil y Argentina	Precio/Valor FOB en U$S en origen (Brasil)	Factura P.O.C./Precio U$S de venta a Argentina	Porcentaje variación precio DI vs/precio y vs/valor FOB en origen
Destinación 21410776603 **16.10.14** (ver sobre contenedor del DI el Informe Sistema Indira, fs. 57)	DI 14073IC04186004U **22.10.14** (ver el DI en sobre contenedor de fs. 57)	**6 días**	**U$S 89.776,78**/ **U$S 74.928** (ver en el sobre contenedor del DI el Informe del Sistema Indira; fs. 57)	9970023067 **U$S 301.707,22** (sin costo de flete aéreo) U$S 314.573,05 (con costo flete aéreo)	**236,063%**/ **302,66%**

Con relación al reconocimiento del Sistema Indira como herramienta de consulta de la AFIP-DGA, cabe remitirse *brevitatis causae* a lo expuesto en las dos notas antes referidas de las act. adm. (fs. 33/36, Nota 1265/2014 (DV GFSP), de fecha 05.11.14 y, a fs. 98/103, de fecha 07.09.17, la Nota 090/2017 (SE IAGR) de la Sección Insumos Agropecuarios). La consulta al Sistema Indira (obrante a fs. 32 y agregada en también el sobre contenedor del DI de autos 14073IC04186004U a fs. 57 de las act. adm., ver IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM) constituye "sustento documental" suficiente para la imputación de la declaración inexacta por la Aduana, dada la plena veracidad que la información suministrada por la Aduana de Brasil merece, no redargüida como falsa o inexacta por la actora. Tales datos, por demás, refieren a operaciones de comercio exterior del grupo multinacional al que pertenece la actora, con lo que si fueran falsos o inexactos nadie en mejores condiciones que la propia actora para desmentirlos. Debe considerarse también que los datos suministrados por la Aduana de Brasil provienen, precisamente, de las propias declaraciones de la empresa exportadora de ese país, vinculada a la importadora argentina, parte actora de estos autos.

La sanción impuesta por la Aduana se encuentra fundamentada en la notoria diferencia del precio declarado en Argentina con relación al valor FOB de exportación documentado en Brasil. Siendo ello así, la Aduana se encontraba legitimada, con base en las normas del GATT/OMC, para cuestionar el precio atribuido a la mercadería importada. Se trata de información conocida por la actora respecto a una transacción entre empresas vinculadas. Esto último la actora lo reconoce en la Declaración del Valor en Aduana (sobre contenedor del DI 14072IC04186004U, IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM) al responder la pregunta 8 a), *negando* que dicha vinculación -pregunta 8 b)- haya influido en el *precio* de la mercadería importada. Esta declaración jurada ratifica y califica lo ya juramentado en la declaración comprometida de la actora -DI 14073IC04186004U- al consignar el *precio controlado* allí consignado -U$S 301.707,22-, controvertido en autos.

Las diferencias notorias entre los valores considerados (tratándose de *precios controlados*), diferencias que se producen, sin mayor justificación, en el breve plazo de seis (6) días, se encuentran en pugna con lo dispuesto por el art. 1 punto 1 de la Parte 1 del Acuerdo del GATT/OMC que establece que: "El valor en aduana de las mercaderías importadas será el *valor de transacción*, es decir, el *precio* realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando *éstas se venden para su exportación* al país de importación (…)". Lo apuntado resultaba suficiente para habilitar a la DGA a impugnar como *inexacto* el precio declarado en destino -de conformidad con el art. 17 del Acuerdo del GATT/OMC-, así como para hacer uso de sus facultades sancionatorias -de conformidad con las disposiciones de las Sección 12 y Título 2 del CA- frente a una declaración aduanera que consideró carente de veracidad.

Siendo ello así no solamente resulta inverosímil el planteo de nulidad de la actora, sino que, bajo el principio de veracidad y plena responsabilidad que recae sobre el operador de comercio exterior respecto de la declaración comprometida, es ella quién debía dar respuesta cabal, con prueba contundente, sobre las observaciones de la comprobación aduanera, justificando el precio declarado en la importación a consumo (campo "Valor Mercadería" del DI).

V.5.2. Procedencia de la sanción impuesta

Respecto del fondo de la cuestión cabe precisar, *de modo liminar,* que la Aduana no realizó en autos un ajuste del *valor en aduana* de la mercadería importada. Ello, por demás, no sería conducente puesto que la mercadería no se encuentra alcanzada por derechos de importación.

Queda pues claro que la operación comercial es fiscalmente neutra en el aspecto aduanero tributario, lo que no es un dato menor a la hora de analizar si hubo manipulación de los precios declarados -en los términos del art. 954.1. inc. c) del CA- máxime cuando los otros impuestos relevantes involucrados en la importación son pagos a cuenta (las percepciones de IVA y Ganancias) o se recuperan como crédito fiscal (el IVA de importación).

La Aduana hizo uso de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional respecto del *precio* declarado (campo "valor mercadería" del DI) imponiendo a la recurrente -previo sumario, donde pudo ejercer su derecho de defensa- la multa del art. 954.1 inc. c) del CA. Apelada la sanción, la recurrente tuvo una segunda oportunidad, ante este tribunal, de defenderse y ofrecer prueba, justificando la veracidad del precio declarado. Establecida pues la actuación de la DGA en autos y previo a dirimir la controversia suscitada en torno a la sanción impuesta, corresponde realizar un examen respecto al contenido y alcance de la norma infraccional aplicada.

La figura del art. 954.1. del CA en este caso: El art. 954.1 inc. c) del CA establece como presupuesto de hecho para su aplicación que el servicio aduanero *verifique* una diferencia respecto del contenido *comprometido* de la declaración aduanera del exportador o del importador: la detección de tal diferencia constituye la *comprobación* aduanera.

La sanción prevista por el art. 954.1 del CA se completa en su tipicidad cuando la diferencia detectada por la comprobación aduanera tiene, como consecuencia, alguno de los hechos descriptos en los tres incisos del apartado 1 del art. 954 del CA. En el caso que nos ocupa la DGA consideró configurado el del inciso c), que acaece cuando la diferencia de *precios* detectada en la comprobación aduanera resulta en "el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar *distinto* del que efectivamente correspondiere". De modo sintético: si la comprobación aduanera respecto al *precio* prevalece respecto al *precio* declarado, y tal diferencia genera un egreso o ingreso de divisas *diverso* del que corresponde conforme la comprobación, la sanción es procedente y debe aplicarse.

Respecto de lo expuesto la Corte ha destacado que el bien jurídico tutelado por el art. 954.1 en la declaración aduanera es su *veracidad* y *exactitud* dado que, a partir de ella, se construye el sistema de despacho en confianza de las mercaderías, razón por la cual solamente se controla una parte de ellas. En consecuencia, *"la declaración comprometida formulada por el administrado en una destinación aduanera es determinante y su inexactitud debe ser severamente penada por la legislación aduanera"* (COTTER, Juan Patricio: *Derecho Aduanero*; Tomo II, Abeledo Perrot, págs. 1301/1302, 2014). La doctrina citada sintetiza la jurisprudencia invariable del Alto Tribunal en relación al art. 954.1 inc. c) del CA, conforme los fallos "Frigorífico Rioplatense S.A." (Fallos 315:942 sentencia del 12.05.92); "SUBPGA S.A.C.I.E. e I. y Nación Argentina (Administración Nacional de Aduanas)" y "Bunge y Born Comercial S.A." (Fallos 321:1614, sentencia del 11.06.98). Tal jurisprudencia asume el carácter de interpretación auténtica del pensamiento del legislador apoyada en la propia Exposición de Motivos del Código Aduanero vigente, a la que se remite *brevitatis causae*.

Autodeterminación y carga de la prueba: Asimismo, vale despejar también, para evitar confusiones, que la declaración de precios fijados entre partes vinculadas de un mismo grupo económico, esto es *precios controlados* (conceptualmente opuestos a los precios *libres* fijados entre partes independientes) desplaza la carga de la prueba sobre su validez y justificación.

Resulta natural que si se trata de precios *controlados* quien los declara deba dar cabal respuesta para sustentar por qué se fijaron en la cuantía que ostentan, que son veraces y que no fueron manipulados por exceso o defecto. Tal como, también, se desprende del art. 954.1. inc. *c)* que obliga al exportador o importador, so pena de sanción, a declarar precios *exactos*.

Y es que opera en el caso, concomitantemente, un principio fundamental del derecho aduanero, sobre el que se estructura todo el sistema punitivo del art. 954.1. Tal concepto refuerza lo expuesto en relación a la carga probatoria respecto de los sujetos *vinculados* que fijan *precios controlados*. Es el concepto de *despacho en confianza*, que implica que es primariamente el importador o el exportador, no la Aduana, quien debe justificar los precios que declara, los que deben ser exactos. El precio declarado por el importador en el despacho de importación –en cuanto declaración comprometida- se encuentra gobernado, aun para los casos que no tengan implicancia tributaria aduanera, por el principio de autodeterminación tributaria. El importador, por demás, no ignora que el precio que declara debe ser veraz por su incidencia en materia de imposición interna, en el caso de sobrefacturación de importaciones: **(i)** en el impuesto al valor agregado al acrecentar artificialmente el crédito fiscal computable; **(ii)** en el impuesto a las ganancias, por su carácter deducible para determinar la renta imponible. Del mismo modo, en relación al impuesto a las ganancias, operan las diferencias de cambio que deben satisfacerse para pagar el precio en divisa extranjera de la importación, deducibles como

gastos en dicho impuesto. Lo anterior se señala sin perjuicio de otros efectos extra-fiscales referidos al precio declarado con vicio de sobrefacturación en la importación: e.g. remisión en exceso de divisas al exterior.

En materia aduanera todo el sistema de despacho en confianza descansa sobre dicho principio de autodeterminación de los tributos aduaneros -análogo a los de las normas directrices de los arts. 11 y 13 de la ley 11.683- que implica, de modo especial para tal materia, la obligación grave de *veracidad* del exportador o el importador en su declaración, sobre la que tiene que *dar cuenta de modo cabal ante el fisco*. Cuando el exportador asigna un *precio* a la mercadería que importa se encuentra sobrentendido que tal actividad no se realiza de modo ligero, ni que es una decisión superficial, sino tomada con máxima seriedad y con conciencia de todas las implicancias que genera, fiscales y extra-fiscales. Pesa sobre tal sujeto la obligación genérica de *exactitud* en su declaración, que debe realizarse con respaldo probatorio -y eventualmente jurídico- suficiente, al nivel de que pueda sustentarse lo declarado durante el plazo legal de prescripción establecido para la revisión de las declaraciones comprometidas, sea mediante un proceso infraccional como este, o uno de determinación suplementaria de los tributos que pudieran corresponder.

El estándar de juzgamiento en esta materia es el del *actuar diligente del buen hombre de negocios*, que excluye un comportamiento culposo, vedado para tales supuestos, encontrándose sujeto a la sanción prevista por el art. 954.1. del CA.

Los hechos del caso: Dirimido el alcance de la norma infraccional aplicada, corresponde repasar los hechos ventilados en autos, para lo que se remite *supra* a **V.4. -Hechos no controvertidos-** y **V.5.1. -Validez de la comprobación aduanera-**. Al respecto el egreso en exceso de divisas detectado por la Aduana respecto de la única operación de importación de autos resulta de **U$S 211.930,44** considerando el precio FOB en origen (311.707,22 – 89.776,28) y de **U$S 226.779,22** considerando el valor FOB en origen (311.707 – 74.928). En ambos casos se trata de diferencias de precio y valor superiores al 200 %.

Si bien, como sostiene la actora, la existencia de triangulación comercial resulta una praxis comercial lícita, ella exige un examen riguroso de la operación por parte de la DGA, ante el riesgo de que puedan alterarse o manipularse los precios, por ser *controlados*. Tal circunstancia, cuando es opuesta al importador por parte del servicio aduanero, coloca sobre el primero la carga de demostrar que su relación de vinculación con los sujetos intervinientes en la transacción no ha incidido en el precio o, también, que tales precios son los propios de una transacción acordada entre sujetos independientes. Ello se encuentra recogido por el art. 1 párrafo (2) del Acuerdo del GATT/OMC.

El comportamiento de la actora respecto de la diferencia de precios detectada en origen, frente al precio declarado en el DI: En contraste con los principios expuestos *supra*, el comportamiento de la actora se ha caracterizado como evasivo respecto a su carga de justificar la exactitud del precio consignado en la declaración comprometida. En esa línea la actora pretendió, sistemáticamente, trasladar a la Aduana lo que es su carga probatoria propia. Los hechos puestos de relieve por la comprobación aduanera, sumado a la conducta de la actora a lo largo del procedimiento, lejos de generar algún tipo de reparo a su favor -que podría autorizar la aplicación del art. 898 del CA- conduce a afianzar la convicción de que el precio FOB de importación declarado fue manipulado y resulta *inexacto*.

Lo anterior se verifica con la mera constatación de los hechos no controvertidos, donde las transacciones comerciales relativas a la exportación desde Brasil y la importación en Argentina fueron realizadas por las empresas vinculadas *Du Pont do Brasil S.A.*, *Pioneer Overseas Corporation* (EE.UU.) y Pioneer Argentina S.R.L. La vinculación entre ellas, no desconocida ni negada con elementos fehacientes por la actora, desplaza de modo neto hacia ella la carga probatoria. Y es que la actora, de consuno con sus sujetos vinculados, contaba con plena capacidad operativa y comercial para alterar el precio facturado, contabilizado, sobre el que se giraron las divisas y que se consignó en la declaración comprometida. De modo simétrico, es la misma recurrente la que se encontraba en mejores condiciones para sostener su veracidad ante la comprobación del servicio aduanero. Recae sobre ella tal carga, como la de demostrar que la relación de vinculación no incidió sobre la veracidad del valor declarado de la mercadería.

El Comité de Valoración del Acuerdo del GATT/OMC en sus Estudios de Casos sostiene en el Caso 10.1. (Aplicación del artículo 1.2. del Acuerdo del GATT/OMC) apartado 12 que: "*Según el art. 1.2. del Acuerdo el corresponde al importador demostrar que la vinculación no ha influido en el precio. Es cierto que el Acuerdo requiere que las Aduanas den al importador oportunidad razonable para suministrar la información que demuestre que la vinculación no ha influido en el precio, sin embargo,* ***no obliga a la Administración de Aduanas a emprender una investigación exhaustiva encaminada a justificar la diferencia de precios.*** *Por tanto,* ***toda decisión a este respecto debe basarse, esencialmente, en la información proporcionada por el importador***".

Tal desplazamiento de la carga de la prueba hacia el importador en el tipo infraccional del art. 954.1 inc. c) del CA surge, en última instancia, de la recta comprensión del bien jurídico tutelado por dicha norma, conforme la jurisprudencia invariable de la Corte Suprema en la materia, todo lo cual ya fue referido.

<u>*Prueba rendida por la actora para justificar el precio de importación declarado*</u>: Desde antiguo esta Sala ha expresado que "...la prueba ... siempre queda a cargo del afectado, debiendo la misma ser suficiente y acreditativa de sus dichos" (sentencia del 28.3.05, "Vordian Argentina SRL", causa Nº 20016-A).

Como prueba de la veracidad del precio de importación declarado existen solamente dos elementos aportados por la recurrente para justificar la diferencia entre el precio de origen (Brasil) y el de destino (Argentina): **(i)** los meramente conceptuales o verbales: la declaración del despachante a fs. 2/3, lo manifestado en la contestación de vista a fs. 66 párrafos 2º, 3º y 4º de las actuaciones administrativas y, luego, en los mismos términos en el recurso de apelación (págs. 7/8). Conforme tales manifestaciones, la diferencia entre los precios obedece a diferentes actividades (*research*) relativas al desarrollo de la semilla parental (tecnología genética, que insume 3 a 7 años de investigación, con estudios de biotecnología y ensayos) que fueron a costo de Pioneer Overseas Corporation, y que se trasladan del precio de exportación en Brasil al precio de importación en Argentina, generando la diferencia entre ellos; **(ii)** A fs. 85/94, copia de: *a)* la constancia del giro de divisas por la mercadería importada, que coincide con el importe facturado y el precio declarado en la DI; *b)* una certificación contable de la factura de importación que demostraría que el precio pagado en la DI fue el acordado, implicando ello "*inexistencia de infracción*" (página 11 del recurso de apelación).

En consecuencia, solamente nos encontramos con: **(i)** manifestaciones unilaterales de la actora, que pretenden justificar por sí la diferencia de precios y; **(ii)** prueba documental que verifica el giro de las divisas correspondiente al monto de la factura que se imputa sobrefacturado, que se corresponde con la certificación contable agregada a las actuaciones administrativas (fs. 86/94).

Las manifestaciones respecto al *valor agregado* que *Pioneer Overseas Corporation* habría incorporado al precio de origen de en Brasil (fs. 2/3, 66 párrafos 2º, 3º y 4º de las act. adm. y págs. 7/8 del recurso de apelación) no dejan de ser más que una mera verbalización unilateral respecto a la causa del incremento del precio de la transacción comercial entre *Pioneer Overseas Corporation* y Pioneer Argentina SRL, respecto al precio de origen (entre *Du Pont Do Brasil S.A.* y *Pioneer Overseas Corporation*). Siendo el único esfuerzo probatorio realizado por la recurrente para justificar la diferencia del precio pagado respecto a los valores de origen en Brasil, carece tanto de sustancia material como de la esencial imparcialidad, en cuanto sustento técnico –propio de un informe pericial-, como para ser admitido por el tribunal. Son palabras.

Menos relevante aún resulta la certificación contable de fs. 86/94 de las actuaciones administrativas. Vale destacar que ni el giro de las divisas, su asiento en los libros, ni la certificación contable fueron objetados por el servicio aduanero. Por el contrario, el servicio aduanero no tiene dudas de cada uno de esos hechos. Y es que, en sí, no constituyen prueba conducente para demostrar la causa eficiente de la diferencia detectada entre los precios controlados de origen y destino, o que el precio de importación sea exacto. La actora pretende sostener que el precio declarado fue exacto y veraz, con una mera verificación documental sobre la DI *a posteriori* de la operación, con exclusión de cualquier otro elemento y cualquier indagación sobre sus contrapartes vinculadas -*Pioneer Overseas Corporation* y *Du Pont Do Brasil*-. Conforme la actora, con la correspondencia identitaria entre el *precio* declarado, la factura comercial de dicho *precio*, su

contabilización en los libros respectivos y los montos de los giros de divisas al exterior (transferencias bancarias) la *veracidad* del precio no puede ponerse en discusión. Este argumento resulta llamativo por su *simpleza*. Se contrapone con la notable evolución normativa, jurisprudencial y doctrinaria sobre la permanente preocupación del legislador argentino -en los ámbitos impositivo y aduanero- por el problema de la *subfacturación* de los *precios* en las exportaciones y su *sobrefacturación* en las importaciones. La previsión punitiva consagrada en el art. 954 apartado 1 inc. *c)* del CA -siguiendo su antecedente de la Ley de Aduanas- tiene como objeto sancionar la manifestación de *precios* inexactos o falsos en las declaraciones aduaneras. La *inexactitud* que combate el legislador no es excusivamente *documental*, visualizable en una declaración aduanera por divergir lo allí asentado respecto de lo facturado, contabilizado y transferido bancariamente; *por el contrario, resulta esperable* que el precio *inexacto* o *falso* de una declaración aduanera sea el mismo que el exportador o importador factura, contabiliza y transfiere. Debe oponerse a tan insólita tesis -que carece de fundamento normativo- que el tipo punitivo del art. 954 apartado 1 inc. *c)* del CA tutela bienes jurídicos, que hacen al interés nacional, *más altos que la práctica de una contabilidad prolija* por parte de las empresas importadoras nacionales y multinacionales: el objetivo del tipo punitivo es disuadirlas -por ejemplo- de que se *sobrefacturen precios* (convirtiéndolos en *inexactos* o *falsos*), los *mismos* que, sin duda, luego deben asentarse, idénticos, en la *contabilidad* de la importadora que los paga -la actora- para registrar un mayor *gasto* en el *balance contable*, que opere como una deducción -con una consecuente *menor rentabilidad gravada*- en el *balance impositivo*, en coincidencia identitaria con las transferencias bancarias por las *mismas* sumas, *que implicarán un egreso de divisas mayor que el que genuinamente correspondía*. El bien jurídico de la *veracidad* de precios que combate el inc. c) del art. 954.1 del CA -con la pena que dispone- no puede anularse -convirtiendo a tal instrumento del CA en un dispositivo inerme- mediante el simple recurso de oponer la confección de una certificación contable que constate la elemental identidad cuantitativa entre el *precio* declarado, facturado, contabilizado y transferido. Ninguna de tales constataciones mecánicas (que puede adelantarse serán exitosas en la mayoría de los casos, salvo una contabilidad desprolija o errores materiales) podrán arrojar alguna luz sobre la naturaleza de exactos o veraces de los *precios* -en caso que lo sean- y, por supuesto, mucho menos, si fueran inexactos o manipulados *trocarlos en veraces.* Nada pude decir tal identidad documental respecto de si existió una manipulación de *precios*, fenómeno que no se neutraliza con un chequeo documental. La certificación de fs. 86/94 carece de entidad como para conmover los fundamentos de la sanción impuesta por la Aduana, resultando igualmente aplicable a ella lo ya expresado en el precedente “PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ apelación” -Expte. Nº 38718-A, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, sentencia de fecha 14.06.18, considerando IX segundo párrafo.

En este aspecto, a diferencia de lo sostenido por la apelante, las actuaciones de autos divergen de los precedentes de la Sala F del tribunal –“SIDERCA SAIC c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/apelación”, Expte. 29.827-A, sentencia del 10.09.14, confirmada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Causa N° 2667/2016, sentencia del 02.03.17; “SIDERAR SAIC c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/apelación”, Expte. 30.158-A, sentencia del 23.02.15, confirmada por la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Causa N° 48.077/2015, sentencia del 05.05.16-. Tales precedentes se diferencian en sus aspectos fácticos del presente, dada la profusa actividad probatoria evidenciada en ellos, que fundó la validez de los precios declarados y condujo al éxito de la pretensión revocatoria; ello se contrapone a la orfandad de probanzas imparciales, técnicamente sólidas y conducentes en estos autos. En consecuencia, ninguno de los elementos probatorios opuestos por la actora (manifestaciones verbales y certificación contable) justifican la notoria diferencia entre los valores de origen en Brasil (Valor FOB/precio) con el precio de importación en Argentina, diferencia que subsiste incólume.

Configuración del tipo punitivo del art. 954.1 inc. c) del CA: Como se dijo la comprobación aduanera se mantiene indemne, frente a la falta de pruebas de la actora que permitan justificar la diferencia de precios detectada. Tal disparidad configura el tipo punitivo del art. 954.1. del CA en tanto no puede considerarse veraz el precio declarado en la importación, dado la diferencia expuesta respecto al precio de la exportación en origen.

Ello tiene fundamento normativo preciso -ya señalado *supra*-, en el principio establecido por art. el art. 1 punto 1 de la Parte 1 del Acuerdo del GATT/OMC (“el valor en aduana de las mercaderías importadas será el ***valor de transacción***, es decir, el ***precio*** realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando ***éstas se venden para su exportación*** al país de

importación"). El Acuerdo del GATT/OMC, por ser un tratado internacional adoptado por Argentina mediante la ley 23.311 (BO: 15.07.1986) posee jerarquía superior al derecho interno (art. 75 inc. 22 de la Constitución). La disposición transcripta del GATT no hace más que normativizar un principio universal del derecho tributario en lo que refiere a precios de exportaciones e importaciones que establece que deben tenerse como precios válidos, para confrontar con los declarados, el de *origen* para las importaciones, y el de *destino* en las exportaciones, *sin perjuicio*, contra la prevalencia normativa de dichos precios, de la prueba que, *como carga propia*, pueda ofrecer el declarante (importador o exportador) para justificar los declarados y su variación respecto a los de origen (importación) o destino (exportación).

La norma, troncal y fundamental, del Acuerdo del GATT transcripta, aplicable directamente sobre el precio de transacción de la importación declarado en la DI de autos, lo descalifica como veraz y lo convierte en inexacto, frente al precio de origen. Ello se reafirma, además, por la falta de prueba producida por la actora para sustentar como válido el precio declarado o justificar la variación comprobada. Lo anterior basta para decidir el caso y confirmar la sanción impuesta.

Sin embargo, se realizarán a continuación una serie de puntualizaciones, atento los argumentos expuestos por la actora:

a. En primer lugar, el fundamento normativo en el Acuerdo del GATT sobre el precio de origen, como prevalente respecto al de importación o destino (salvo prueba en contrario), coloca en su justo lugar jurídico al sistemático agravio de la actora contra el Sistema Indira de intercambio de información. El Sistema Indira es un mero *instrumento* que permite conocer los precios fehacientes en origen de las importaciones concretas realizadas en Argentina. El permanente machacar contra el Sistema Indira soslaya -u olvida- que resulta, apenas, una *herramienta* para la aplicación de una norma jurídica fundamental, de jerarquía supranacional, que refleja un principio tributario universal en materia de precios de importaciones, que fue el aplicado en estos autos por la comprobación aduanera.
b. En segundo lugar, los precios informados por el Sistema Indira, en cuanto precios controlados, *son indubitables en su realidad tanto en origen (Brasil) como respecto de su proyección en la importación en Argentina*; para desconocerlos deberían redargüirse como falsos, lo que no tuvo lugar en esta discusión. Máxime cuando cabe colegir que son valores declarados en la aduana de origen por la parte vinculada en Brasil del importador argentino -la actora de estos autos-. No son precios "inventados" por las aduanas de Brasil o de la Argentina, sino que son los precios fehacientes e indubitables de las transacciones celebradas por la parte vinculada del extranjero, perteneciente al mismo grupo económico del importador argentino.
c. En consecuencia, en tercer lugar, dichos datos constituyen el mejor precio *comparable* que pueda pedirse en materia de precios de transferencia entre partes vinculadas. En el precio de origen en Brasil nos encontramos con una especie particular de *comprable interno controlado*, respecto a una única operación de *importación*, con *precio controlado en Argentina*, fijado unos días después de que tuviera lugar la exportación desde Brasil. Siendo *ambos precios controlados* resulta inexcusable para el importador una prueba concreta e integral que justifique su variación, debiendo estarse, siempre, al de origen, conforme la norma del Acuerdo del GATT/OMC referida, *no en virtud del Sistema Indira o porque la Aduana tuviera un comportamiento arbitrario.*
d. Se reitera que la prevalencia del precio de origen en la importación, normativamente impuesta por el Acuerdo del GATT/OMC, no es dogmática e incontrovertible. El importador puede -y pudo- ofrecer toda la prueba que hubiera querido para sostener su precio declarado en la DI; sin embargo, tal prueba brilló por su ausencia en el trámite administrativo, como en el recurso de apelación que encabeza estos autos.
e. No es ocioso recordar que todo lo anterior reproduce los principios fundamentales sobre precios de exportación e importación contenidos ya en la primera redacción del art. 8 de la ley del impuesto a los réditos conforme la reforma del año 1943, que puede considerarse la primera norma sobre precios de transferencia de la legislación argentina, reflejando principios universalmente aceptados en la materia. El Acuerdo del GATT/OMC, en relación a la prevalencia de los precios de la exportación en origen para confrontar lo precios de importación en destino, repite tales principios universales.
f. La actora no parece colegir que cuando se diseñó el Sistema Indira para el intercambio de información relevante en

destino y origen de exportaciones e importaciones (así como sobre todos los demás elementos que hacen a las declaraciones comprometidas de los operadores del comercio exterior) se seleccionaron los datos a informar *en función de las normas y principios de tributación internacionales para la materia aduanera y tributaria*. El Sistema Indira no es más que un *instrumento* sobre el que no cabe agraviarse. En todo caso el apelante debería agraviarse contra la norma del GATT/OMC que fue la que se aplicó en el caso, sirviendo el Sistema Indira a la realización concreta del ordenamiento jurídico en materia de precios de importación veraces.

g. La actora quiere hacerse fuerte en este caso trayendo a colación que la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal revocó el pronunciamiento de esta Sala E en el caso análogo al presente "Pioneer Argentina SRL (Expte. 38718-A del Tribunal Fiscal)". Pues bien, la actora podrá releer de arriba abajo dicho pronunciamiento de la Excma. Cámara y verificar que ha pasado por alto la norma fundamental del Acuerdo del GATT/OMC que gobernaba dicho caso y gobierna el presente, y que constituyó el fundamento del accionar de la Aduana. Vale señalar que dicha norma es derecho vigente, que gobierna de modo específico esta controversia sobre declaración inexacta del art. 954.1 inc. c) del CA.

h. Si bien puede admitirse que los precios sobre una única operación de exportación sufran variaciones cuando la transacción comercial se estructura de modo triangulado, ello nunca puede extenderse al punto de considerarlas normales en porcentajes altísimos, volátiles, injustificados e inverosímiles en lapsos de tiempo brevísimos (días, en el presente caso), con la remisión de divisas por esas notables diferencias entre precios a una tercera jurisdicción, sin mayor justificación. Si la variación de precios, en este caso, entre el valor de origen en Brasil y el precio de importación en Argentina hubiera sido de un porcentaje menor, plausible de producirse en días o justificado apropiadamente con pruebas, seguramente otra sería la perspectiva de examen de esta controversia.

i. En autos el *tipo punitivo* que debe configurarse -el del 954. 1 inc. c) del CA- es el de declaración de un precio *inexacto*, sobre el cual, por los elementos ya expuestos, existe sobrada convicción. Justamente no debe, ni tiene la Aduana la carga de encontrar, previamente, el precio *exacto* para, confrontado con el declarado, poder, recién, considerar inexacto a este último. Tal posición, además de colocar sobre el fisco una carga probatoria diabólica que tornaría imposible la función de control aduanero, excede de modo absoluto al tipo punitivo del art. 954 que requiere la convicción de la *inexactitud* del precio declarado, no la conformación del precio veraz que lo sustituye. Es, por el contrario, y como como ya se expuso, carga primaria del importador fundamentar la veracidad o justificación del precio que declaró, carga que pesa no al momento en que se apertura de un sumario infraccional sino, de modo general y bajo el estándar del actuar diligente del buen hombre de negocios, *desde el mismo momento en que confecciona la declaración comprometida*. En el caso, resulta claro que la declaración comprometida no podía pasar por alto el *precio controlado* en origen al momento de confeccionarse.

j. Esto último, por demás, resulta previsto por las reglamentaciones aduaneras que el importador no desconoce, al punto que se le interroga concretamente mediante la Declaración del Valor en Aduana (sobre contenedor del DI 14073IC04186004U, fs. 57 de las act. adm., ver IF-2022-70630284-APN-DTD#JGM). En el caso la actora negó -siendo falaz su respuesta- que la vinculación -pregunta 8 b)- con su contraparte haya influido en el *precio*, pese a la notoria variación sobre la que no produjo prueba consistente que la justifique. Cabe destacar, además, que la ignorancia del derecho no puede invocarse para eximirse de responsabilidad (art. 902.2 del CA y art. 8 del Código Civil y Comercial) *menos aún en el caso del buen hombre de negocios*, y que el art. 1 punto 1 de la Parte 1 del Acuerdo del GATT/OMC, que establece la prevalencia del precio de origen en materia de importaciones es derecho vigente en Argentina, por su adopción mediante la ley 23.311, desde el año 1986.

k. Bastándole a la Aduana, para configurar el tipo punitivo del art. 954 del CA, formarse convicción sobre la *inexactitud* del precio declarado, vale oponer simétricamente que, tratándose el declarado en autos de un *precio controlado*, nadie mejor que la actora para probar su veracidad o exactitud. Sin embargo, omitió producir cualquier demostración convincente al respecto.

l. Resulta inadmisible que, estando ante *precios controlados internos de un mismo grupo multinacional, notoriamente diferenciados entre sí, respecto de una única transferencia de bienes intragrupo, produciéndose la variación en un plazo de días en las transacciones comerciales subyacentes encadenadas*, se pretenda que sea la Aduana la que elabore la justificación sobre la veracidad de cada uno de tales precios diferenciados para, recién a partir de ahí, poder imputar la infracción del art. 954.1. Tal posición, ya se dijo, no solamente ignora las bases

fundamentales de todo el sistema aduanero de despacho en confianza, de los principios tributarios universales en torno a los precios de exportaciones e importaciones -cristalizados en el art. 1 del Acuerdo del GATT/OMC- sino los principios más elementales que rigen la materia de los precios de transferencia entre empresas vinculadas.

m. En el caso, contrariamente a lo argüido por la actora, la Aduana no consideró que el "verdadero valor" es el precio de origen en Brasil, sino que la asigna prevalencia por las normas referidas del Acuerdo del GATT/OMC para fundar la inexactitud del precio declarado en la importación en Argentina. En rigor, la Aduana no necesita demostrar que el precio en origen sea veraz; son las circunstancias y medida de la notoria variación del precio transaccional en destino, en relación a una única operación de comercio exterior, las que bastan para considerar al segundo como inexacto, y asignarle prevalencia al primero.

n. Constituyen *indicios adicionales* a la manipulación de precios los beneficios que, para la actora, produce su sobrefacturación, señalados por la Aduana y sobre los que se omitió toda consideración o refutación. A saber, el incremento en la deducción de dicho precio sobrefacturado en el impuesto a las ganancias local; el incremento ficticio del crédito fiscal del IVA vinculado a la operación de importación; la salida en exceso de divisas (en los notorios porcentajes de la variación de precios) en un mercado donde regían restricciones cambiarias; las eventuales diferencias de cambio que deben soportarse por tal salida de divisas, también deducibles en el impuesto a las ganancias; etc. Lo anterior, por demás, se da en el marco de una operación que no tributa derechos de importación, con lo que la sobrefacturación carece del único desincentivo o efecto "favorable" al fisco que podría desalentarla; lo anterior con independencia del específico examen financiero de todas las variables antes mencionadas que, incluso, podrían tornar igualmente beneficiosa cierta medida de sobrefacturación de precios sobre mercadería gravada con derechos de importación, conforme la incidencia concreta de tales derechos frente al resto de los beneficios.

o. Lo anterior refuta el argumento de la actora de que la sobrefacturación de importación llevaría al contribuyente a pagar impuestos en demasía respecto del IVA de importación y las percepciones de IVA y el impuesto a las ganancias. En el caso del IVA de importación la sobrefacturación provoca un aumento ficticio del crédito fiscal computable contra el débito generado por las ventas en el mercado interno y, al menos en términos teóricos no habiendo aportado la actora ningún elemento concreto, un menor ingreso -ilegítimo- al fisco por el IVA. Respecto de las percepciones, la suma excedente ingresada por ellas resulta computable en el inmediato IVA mensual a ingresar y en el impuesto a las ganancias anual, disminuyendo el saldo a pagar o aumentando el crédito fiscal en ambos impuestos, de modo artificial.

p. Inadmisible resulta el argumento de la actora de que si, *hipotéticamente, hubiera declarado el precio y/o valor que la Aduana considera aplicable (precio de origen en Brasil), en tal supuesto sí hubiera caído en infracción de declaración inexacta, pues dicho precio no coincidiría con el pactado con la vendedora y, por ende, con el monto que correspondía egresarse* (página 20 del recurso de apelación). Esta afirmación demuestra que se pretende seguir jugando a las escondidas con el concepto de *precio controlado entre partes vinculadas*, como si en este caso estuviéramos tratando precios libres fijados entre partes independientes, que no se conocen entre sí. La Aduana no pretende que la actora declare el precio de origen, sino que aplicando el Acuerdo del GATT/OMC fundamenta que tal precio de origen, objetivamente irreconciliable con el precio de destino, determina la *inexactitud* de este último, fijado por la actora con su parte vinculada (como es vinculada la empresa exportadora de Brasil). Asimismo, el organismo parte de esa diferencia injustificada entre los precios para imponer la sanción del art. 954.1 del inc. c), dado que ambos precios no pueden predicar respecto de una misma mercadería y operación de comercio exterior, fijados uno y otro en un lapso de días.

q. La actora sostiene que por la naturaleza penal de la infracción del art. 954.1 inc. c) del CA rige el principio de inocencia y que, en consecuencia, es la Aduana quien debe demostrar -de modo concluyente, precisa- que cometió una infracción. El hecho de que la jurisprudencia de la Corte haya sostenido la aplicación de los *principios* del derecho penal a las infracciones aduaneras, no convierte a estas últimas en delitos. El CA las asimila expresamente a contravenciones -art. 892- para distinguirlas de los delitos. Como se sostuvo, es el obrar diligente de *buen hombre de negocios la conducta que resulta exigible en la autodeterminación de la declaración comprometida* por parte de un exportador o importador. Ello autoriza la imposición de la sanción del art. 954.1. del CA frente al accionar culposo -no doloso-, máxime ante la completa falta de sustento probatorio que fundamente cabalmente la

veracidad del precio declarado. La ausencia del mínimo esfuerzo probatorio por el importador, exime paralelamente a la Aduana de ellos habiendo comprobado la inexactitud del precio conforme el ordenamiento jurídico vigente.

r. Cabe precisar en este punto, para evitar confusiones conceptuales entre términos jurídicos, que el tipo punitivo del art. 954 es la *inexactitud*, la que se configura en autos (conforme el Acuerdo del GATT/OMC y los principios tributarios aplicables) con sólo confrontar el precio de la importación con su precio de salida en Brasil. No hay presunción, ni se está sancionando a la actora en base a una presunción: la Aduana considera y define al precio declarado como inexacto, conforme la comprobación realizada, con completa independencia del precio exacto. Esta en la esfera de la actora demostrar que la Aduana considera, erróneamente, como inexacto al precio declarado, probando que es exacto u oponiendo, con argumentos sólidos, que la posición de la Aduana resulta equivocada. Nada de eso se ha verificado en autos.

En consecuencia, se encuentra típicamente configurado el tipo punitivo descripto en el art. 954 apartado 1 inc. c) del CA y demostrada una injustificada sobrefacturación del precio de importación, con un egreso de divisas al extranjera diverso, por exceso, del que hubiera correspondido pagar a la actora. La recurrente no ha ofrecido ni producido prueba convincente que permitiera refutar los presupuestos de la comprobación aduanera, lo que sella su suerte. Siendo todo ello así, corresponde confirmar la resolución apelada.

Jurisprudencia que avala decisión: La Corte Suprema en el precedente "SUBPGA" (Fallos 315:942 de fecha **12.05.92**) considerando 8° expresó que *"(…) el art. 954 del Código Aduanero da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior* ***del declarante*** *(…) o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema* ***que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas****; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan"*.

A mayor abundamiento la inteligencia dada por la jurisprudencia del Alto Tribunal al art. 954 apartado 1 inc. c) del CA es también la de esta Sala E (v. precedente "Nidera S.A. c c/Administración Nacional de Aduanas s/Apelación", Expte. 7247-A de fecha 07.03.95.; votos concurrentes de los Dres. Krause Murguiondo, García Vizcaíno y Winkler y, especialmente, consid. VIII del voto del primero). Cabe transcribir también por su relevancia para este caso el considerando III del voto de la Dra. García Vizcaíno en la dicha causa "Nidera" –concordante con el del considerando IX último párrafo del voto del Dr. Krause Murguiondo en la misma causa-: "(…) Que el antecedente del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. se halla en la ley 19.881, siendo que la Nota al Poder Ejecutivo que acompañó su proyecto se expresaba que 'uno de los problemas que ha merecido principal preocupación es el de las **sobrefacturaciones en las operaciones de importación** y de las subfacturaciones en las de exportación, ello debido a que, en general, la repartición aduanera suele concentrar sus esfuerzo en detectar, justamente, los fenómenos inversos. 'Las **sobrevaloraciones en importación** reconocen su causa en situaciones en que los valores reales no adquieren relevancia decisiva a los fines fiscales aduaneros en forma directa o para la aplicación de restricciones a dichas operaciones. 'Las situaciones más expuestas a estos comportamientos son aquellas en que el costo fiscal aduanero directo, por los restantes tributos, derivados de la sobrefacturación, **es insuficiente para contrarrestar las ventajas ilegítimas que pueden proporcionar la diferencia de cotización de divisas entre el mercado oficial y los clandestinos**, **la evasión** total o parcial de la aplicación **de derechos antidumping o compensaciones** y la **evasión de la imposición interna directa, mediante el abultamiento ficticio de gastos con correlativa disminución de beneficios**… Es decir, (…) **se produce un perjuicio directo en el sistema fiscal** (…)". En el mismo precedente debe referirse al voto del Dr. Krause Murguiondo considerando IX: "(…) en la ley de Aduana (t.o. 1962), a partir de las reformas de la ley 16.690, las declaraciones falsas se penaban por el mero hecho de su falsedad, aunque se regulara la pena según posibles efectos (…) se consideraba que la Aduana no podía con su intervención dar visos de legalidad a una operación falsa o errónea, de mayor o menor cantidad de valor (…). **Pero también se estimaba que la legislación aduanera debía contribuir al cumplimiento de cualquier otra legislación que**

pudiera verse afectada por las declaraciones en aduana, como podría ser la legislación impositiva interna. (…) Que en el mensaje de elevatoria al P.E. de la ley 19.881 se mencionan otras motivaciones adicionales, vinculadas a las declaraciones erróneas y su punición. (…) **se pretende paliar** (…) **la evasión de normas impositivas internas (como impuesto a las ganancias por ejemplo**) (…). Debo de observar (…) que la ley 19.881 no cambió la esencia del sistema punitivo de las declaraciones aduaneras de exportación sino (…) intentó *perfeccionarlo* de modo que las declaraciones aduaneras seguían siendo penadas por falsas, y no meramente por sus efectos, que solo influían en la magnitud de la pena (…) XI.- (…) Se puede afirmar que el Código Aduanero **confirma y ratifica** lo expresado. Según la Exposición de Motivos (…) el art. 954 (…) tiene a evitar la extensión y confusión de las anteriores, brindando un nuevo tipo que ordene los arts. 167 y 171 de la ley de aduana (…). **El hecho de que desaparecieran las referencias a modalidades de (…) *valor* de las normas anteriores, no significa que esas diferencias no queden alcanzadas por las sanciones previstas** cuando pudieran dar lugar al efecto previsto en el inciso c del art. 954,1), es decir **cuando pudieren dar lugar a ingresos o egresos distintos de los que realmente correspondieren**". Tal la jurisprudencia antecedente de esta Sala "E" del tribunal, como la de la Sala "G" cuando sus decisiones estuvieron orientadas por el Dr. Krause Murguiondo.

Siendo una regla de interpretación legal que debe darse efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973; cita realizada en el considerando 8° de Fallos: 321:1614 in re "Bunge y Born Comercial S.A.", sentencia del 11.06.98) la referida Nota al Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto que terminó siendo la ley 19.881 -ver BO: **13.11.72** págs., 4 y 5- indica respecto de las exportaciones, pero que resulta también aplicable a las importaciones: "*Paralelamente*, la misma clase de inquietudes motiva la revisión de las disposiciones que reprimen la falsa manifestación de exportación. Las diferencias de valor, ***aun cuando no produjeren perjuicio fiscal,* se encuentran actualmente reprimidas** (…) Para ***perfeccionar*** la disposición pertinente, se le incorporan las diferencias en *materia* de *origen* y destino, *elementos* relevantes tanto para detectar diferencias de valor como para prever la posibilidad eventual de *efectuar* discriminaciones por estos conceptos en el tratamiento de las exportaciones a través de medidas directas (…)".

<u>*Pretensión subsidiaria relativa al IVA de importación y percepciones de dicho impuesto y del impuesto a las ganancias*</u>: En relación a la pretensión subsidiara de la recurrente -para el supuesto de que se confirmara la multa- cuyo objeto es que se ordene a la DGA la devolución de los impuestos que se habrían pagado en demasía (IVA, IVA adicional y percepción de ganancias) tomando como base el precio de transacción en origen de la comprobación aduanera, no cabe sino su rechazo. Remitimos en primer lugar a lo ya expuesto en relación al carácter perjudicial para el fisco que tiene, en principio, el incremento del precio en relación al IVA de importación y el cómputo de percepciones en exceso. Sin perjuicio de ello, la pretensión de la actora excede la competencia del tribunal derivada de la apertura jurisdiccional del recurso de apelación –art. 1132 apartado 1 inc. a) del CA-, encontrándose prevista una vía procedimental específica y previa a la jurisdiccional para tal tipo de reclamos –arts. 1068, 1069 y ccds. del CA o art. 81 y concordante de la ley 11.683- cuyo contenido material difiere del de la discusión de autos.

Con independencia de lo anterior, y dada la reiterada preocupación de la actora por las implicancias de esta discusión en materia de imposición interna (impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado), siendo el presente el segundo caso en que resulta sancionada por una conducta vinculada a la ***sobrefacturación de importaciones***, a la vez que, en este tribunal -con mejor suerte-, tramitaron y tramitan recurrentes discusiones en torno al mismo art. 954.1 -incs. a) y c)- pero por ***subfacturación de exportaciones*** (ver expedientes de la Sala F de este tribunal, 34.802-A; 34.807-A; 34.808-A; 34.811-A; 35.086-A; 34.808-A; 34.807-A; 39.782-A; 39.788-A y 40.029-A) repitiendo el esquema de triangulaciones entre empresas vinculadas (*Du Pont Do Brasil*, *Pioneer Overseas Corporation* y Pioneer Argentina S.R.L.) se ordenará notificar la presente sentencia al Administrador Federal de Ingresos Públicos. Ello a fin de que, conforme su mejor criterio, decida el curso a seguir por la Dirección General Impositiva en relación al impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado vinculados a las operaciones de comercio exterior de la actora bajo el esquema de triangulación descripto, por los años no prescriptos de ambos impuestos.

VI.- ***Costas:*** Por aplicación del art. 1163 del Código Aduanero se imponen a la actora vencida.

VII.- Conforme lo expuesto, VOTO por:

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la actora, con costas.

2.- Confirmar la Resolución Fallo 9288/19 (DE PRLA) del 30.10.2019, dictada por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA 16588-807-2014, con costas.

3.- Notificar esta sentencia al Administrador Federal de Ingresos Públicos, a fin de que, conforme su criterio decida el curso a seguir por la Dirección General Impositiva en relación al impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, en los términos del último párrafo del capítulo **V** *supra*.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la actora, con costas.

2.- Confirmar la Resolución Fallo 9288/19 (DE PRLA) del 30.10.2019, dictada por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA 16588-807-2014, con costas.

3.- Notificar esta sentencia al Administrador Federal de Ingresos Públicos, a fin de que, conforme su criterio decida el curso a seguir por la Dirección General Impositiva en relación al impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, en los términos del último párrafo del capítulo **V** *supra*.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por licencia de la Dra. Musso (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 16:14:49 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 16:21:55 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 16:21:56 -03:00