Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-15622081-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Febrero de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 36.653-A, y su acumulado n° 36.664-A; "BARTOLOMÉ JUAN ANTONIO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados "BARTOLOMÉ JUAN ANTONIO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 36.653-A, y su acumulado el que lleva número 36.664-A, caratulado "PHOENIX CONTACT S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 5/11, se presenta por derecho propio, el despachante de aduana Juan Antonio Bartolomé e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, recaída en el SIGEA n° 13681-56-2007/6, en cuanto resulta condenado al pago de una multa por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., intimándosele al pago de una multa de $ 129.796,53. Realiza un breve relato de los hechos que dieron lugar al dictado de la resolución apelada. Expresa que la Aduana ordenó practicar un ajuste positivo a los valores FOB de las mercaderías objeto de autos y luego de ello modificó los mencionados ajustes en virtud de una solicitud presentada por la empresa importadora. Sostiene que estas cuestiones fueron notificadas directamente a la empresa. Asimismo, insiste en que durante toda la etapa de investigación de valor nunca se lo notificó de ello. Explica que la empresa no ha comunicado nunca por ningún medio la instrucción impartida por el servicio aduanero. Se refiere a la infracción prevista y penada en el art. 954 del C.A. Indica que el propio Código Aduanero prevé la eximición de responsabilidad del despachante de aduana cuando pruebe haber cumplido con las obligaciones a su cargo, manifestando haber cumplido con todos ellos, y en especial, con el deber de colaboración para con el servicio aduanero. Hace alusión al art. 908 del C.A. Sostiene que se ha vulnerado el derecho de defensa y del principio de la verdad objetiva toda vez que la Aduana cerró el procedimiento sin emitir al menos un

informe que dé fundamento a la condena. Considera que su condena es totalmente improcedente por no ser el autor material del hecho gravado del ajuste de valor efectuado. Agrega que la relación entre el cliente y el despachante está regida por el derecho privado y que la responsabilidad del despachante está vinculada a la tramitación del despacho, no a obligaciones tributarias. Subsidiariamente, solicita se aplique de los arts. 898 y 916 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

A fs. 59/67 vta., se presenta la firma PHOENIX CONTACT S.A. por apoderado e interpone recurso de apelación contra la referida resolución, por resultar incursa en la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., intimándosele el pago de una multa de $129.796,53 y la suma de U$S30.612,39 en concepto de tributos. Expresa que no incurrió en infracción alguna y cumplió con la totalidad de las obligaciones a su cargo declarando en forma correcta todos los elementos de la operación involucrada. Sostiene que la infracción endilgada no alcanza a la situación de hecho planteada, es decir, que una supuesta diferencia de valor no implicaría por si sola una configuración de una infracción aduanera. Recuerda que las infracciones aduaneras son de naturaleza penal y resulta innegable la aplicación de todos los principios que rigen en el ámbito del derecho penal. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 898 del C.A. y la aplicación del principio de bagatela o de insignificancia. Se refiere a la doctrina de los actos propios. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 19/23 vta. y 76/78 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Se refiere al principio de veracidad y exactitud que debe regir en las declaraciones aduaneras y al art. 954 del C.A. En cuanto a la responsabilidad del despachante de aduanas, pone énfasis en su función de auxiliar del servicio aduanero. Realiza consideraciones en cuanto al concepto de perjuicio fiscal del art. 956 inc b) del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 24 se aperturó la causa a prueba, clausurada conf. fs. 47. A fs. 92, se resuelve acumular el expte. n° 36.664-A. A fs. 106 se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen para alegar. A fs. 113/117 se agrega el alegato de la firma PHOENIX CONTACT S.A., a fs. 118/119 el del Fisco y a fs 125/129 vta. el alegato del despachante.A fs. 132, los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas n° 13681-56-2007/6 se inician, a fs. 1, con la Nota n° 669/09 de la División Empresas Vinculadas; a fs. 16, obra el Acta de Denuncia de fecha 28/9/09 y, a fs. 25 y 47, se dispone la apertura de sumario y corre vista de todo lo actuado la firma PHOENIX CONTACT S.A. y al despachante de aduana JUAN ANTONIO BARTOLOMÉ. A fs. 57/57 vta. y 58/58 vta., se notifica al despachante y a la firma importadora (14/3/13 y15/3/13). A fs. 55/56 y 62/70 vta., contestan la vista el despachante y la firma aquí recurrente. Finalmente, a fs. 86/88, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, aquí apelada.

Seguidamente, mediante las actuaciones SIGEA n° 13681-56-2007/7 se inicia a fs. 1, con el Acta de

Denuncia de fecha 12/10/10 y, a fs. 2/3, luce la Nota n° 1042/10 de la División Empresas Vinculadas.

V.- En primer término, corresponde tratar el planteo de nulidad interpuesto por el despachante de aduana en cuanto sostiene que se ha vulnerado el derecho de defensa en juicio y el principio de búsqueda material objetiva.

La co-recurrente manifiesta, en cuanto a ello, que al momento de emitirse la resolución aduanera se la condenó al pago de una multa, sin siquiera habérsele notificado la investigación de valor llevada a cabo al efecto para determinar el ajuste practicado y, decidir, la consecuente imputación infraccional.

Sin perjuicio del planteo defensivo que intenta interponer aquí el despachante, en lo que respecta a la imputación de la infracción endilgada, específicamente en lo que refiere a la sustanciación del procedimiento instructorio por el que se dictó la resolución aquí apelada, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la parte, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Atento a ello, el planteo debe ser rechazado sin más por cuanto no se advierte lesión alguna del derecho de defensa y del principio de la búsqueda material objetiva de las partes involucradas en los trámites cumplidos por la DGA, precisamente en oportunidad de investigar la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc a) del CA.

VI.- Sentado lo que antecede, corresponde analizar en autos si la resolución apelada, por la que se la condena a la firma importadora y al despachante de aduana al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

En la Nota n° 669/09, la División Empresas Vinculadas expresó que, con motivo de un estudio de valor realizado a la firma PHOENIX CONTAC S.A. durante los períodos comprendidos entre los años 2006 y 2008, se realizó un ajuste positivo del valor FOB sobre la mercadería ubicada en la P.A. 8536.90.90 (bornes) de origen Alemania. En este contexto, se refirió a la Nota n° 238/09, la cual ordenó extender los efectos del ajuste mencionado al período 2009. No obstante, aclaró que dicha decisión fue publicada el 20/3/09 en el Boletín de Aduanas, con efectos retroactivos al 1/1/09. Asimismo, declaró que la firma en cuestión solicitó modificaciones al ajuste practicado, y que dicha solicitud fue tenida en cuenta por el servicio aduanero sustituyéndose así la nota que extendía el ajuste (Nota n° 238/09) por la Nota n° 610/09.

Resulta atinado destacar que, la Aduana diferenció tres períodos relacionados con el ajuste: el primero, desde el 1/1/09 al 19/3/09, en el que los ajustes ordenados no habían trascendido a terceros; el segundo del 20/3/09 al 4/6/09, donde correspondía la aplicación de ajustes positivos en los términos de la Nota n° 238/09 y; el último, del 5/6/09 en adelante, en el que se debió aplicar las pautas de la Nota n° 610/09.

La Aduana al consultar en la base Oracle BI Plus DGA observó que durante el período comprendido entre las fechas 20/3/09 y 19/8/09, la firma importadora no efectuó los ajustes previstos en las Notas n° 238/09 y 610/09.

Por consiguiente, el servicio aduanero dispuso la instrucción de sumario por la presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., a la firma importadora y al despachante de aduana Juan Antonio BARTOLOMÉ, fundamentando tal proceder en que al no haberse practicado el ajuste contemplado en las Notas n° 238/09 y 610/09 se habría producido un perjuicio fiscal por el importe no ingresado.

Al contestar la vista conferida el despachante de aduana manifestó no haber sido notificado de los actos mencionados, por lo que no tenía modo de conocer el ajuste que debía llevarse a cabo. Asimismo, la empresa recurrente esgrimió no haber incurrido en ninguna declaración inexacta, expresó que incluso ante una eventual diferencia podría efectuarse un ajuste o una reconstrucción de valor pertinente, pero ello en ningún caso sería punible.

No obstante, el servicio aduanero dictó la resolución aquí apelada, condenando a la importadora y al despachante de aduana a la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., al pago de una multa y tributos adeudados por diferencia tributaria detectada, respecto de las operaciones de importación involucradas.

VII.- En primer término, me referiré a la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., endilgada a la firma importadora y al despachante de aduana.

A los efectos de que se configure la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

En cuanto a ello, cabe señalar que en autos el servicio aduanero no cuestiona la inexactitud del precio mismo declarado, es decir, precio que la importadora debiere documentar como el precio efectivo y el realmente pactado y/o pagado, no dándose en el caso ninguna inexactitud observada por la Aduana en cuanto a la declaración de las circunstancias de la operación comercial en ese sentido.

Lo que acontece aquí es que el servicio aduanero, en base a una investigación de valor, motivada por la sospecha de que el precio declarado resultaba ser inferior al precio de mercado como consecuencia de la vinculación entre empresas del mismo grupo, y al no justificarse adecuadamente el precio y/o porque la Aduana contare con antecedentes comprables de precio considerablemente inferior, entendió tal circunstancia como una condición que comportaría una declaración inexacta. Sin embargo, tal situación, solo conlleva a que el régimen de valoración en importación (Acuerdo Relativo a Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994) autorice la desestimación del precio documentado y su sustitución por alguno de los métodos allí indicados.

Por lo tanto, la obligación del importador es la de declarar el pago que efectivamente abonó por la mercadería que importa, con los documentos que avalan la operación efectuada, declarando el precio o valor mismo documentado, por ello el Dr. Sarli en la causa “Fullerton S.R.L. c/DGA”, de fecha 6/4/05, sostuvo en cuanto a la inexactitud planteada por la administración fiscal que “la inexactitud imputada en autos no puede ser otra que la *falsedad de dicho precio* (en el caso, en rigor, se imputó inexactitud de valor en aduana por desestimación del mismo), es decir que “realmente” se hubiere pactado (como precio pagado o por pagar), y efectivamente pagado, un *precio distinto* del precio declarado en el despacho de importación registrado y presentado ante la aduana. *Queda claro que esta falsedad* (diferencia de precio en el sentido expuesto) *no se puede presumir, lisa y llanamente, sino que debe acreditarse y/o tenerse por*

acreditada, lo cual debe resultar de una acreditación positiva (…) la que no podría tenerse por producida con solo la falta de justificación de un precio "en principio inaceptable"…".

Entiéndase, que la inexactitud a la que refiere el art. 954 del C.A., en referencia a la exigencia de valor, implica que el importe declarado no se corresponda con el que efectivamente fue abonado por la mercadería, circunstancia esta que no se presenta en el caso. Ello quiere decir que, para plantear la inexactitud en términos infraccionales la aduana debiere haber demostrado que los documentos que sustenta el valor declarado adolecen de falsedad, lo cual reitero, no es una situación que se presente en estos autos.

De modo que, resulta improcedente el encuadre infraccional efectuado y la condena impuesta por el servicio aduanero, correspondiendo revocar la resolución aquí apelada, sólo en ese sentido.

VIII.- En cuanto a la formulación del cargo por el concepto exclusivamente tributario, resulta determinante analizar el ajuste positivo del valor FOB efectuado en las operaciones de importación realizadas por la firma importadora durante el período 2009, a los fines de confirmar o desestimar la exigencia tributaria al efecto.

Por medio del Estudio de Valor n° 80/09 la División de Empresas Vinculadas, se propuso investigar la supuesta incidencia de vinculación entre la firma recurrente y su proveedora de Alemania, PHOENIX CONTACT Gmbh, sobre el valor FOB de sus importaciones de bornes (P.A. NCM 8536.90.90) durante los años 2006, 2007 y 2008.

Allí se determinó, mediante un análisis metodológico de antecedentes y de la operatoria de venta entre las empresas del mismo grupo económico, una indudable incidencia de vinculación en los valores de transacción. Se realizaron ajustes para los períodos precedentemente citados adoptando el método del art. 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del GATT de 1994, como método alternativo, una vez desestimados el resto de los métodos anteriores.

Precisamente del estudio de la operatoria de la vinculación -en términos del art. 15.4 del Acuerdo-, se detectaron ciertos patrones o circunstancias de hecho recurrentes que ameritaron el dictado de la Nota n° 238/09, que tenía por finalidad extender los efectos del ajuste positivo realizado a la mercadería detallada en el estudio de valor aludido e importada durante el período 2009, siempre que presentara las mismas características y estructuras metodologías operativas de las descriptas en el estudio de valor en cuestión.

El acto respectivo, fue publicado en el Boletín de Aduanas mediante el n° 11/09 en fecha 20/3/09, y como se mencionó oportunamente, tuvo efectos retroactivos al 1/1/09. Si bien no obra constancia de ello en las actuaciones administrativas acompañadas, la Nota n° 669/09 señala que la firma en cuestión mediante SIGEA n° 13656-18-2009, solicitó modificaciones al citado acto, teniendo su presentación una recepción favorable y dando lugar al dictado de la de la Nota n° 610/09, publicada en el Boletín de Aduana n° 26/09, con igual efecto retroactivo al 1/1/09 que la primer nota mencionada.

A los efectos de corroborar el cumplimiento de la medida, el servicio aduanero consultó a la base Oracle BI Discoverer Plus DGA y detectó que la firma no había abonado los ajustes previstos en las notas citadas durante los períodos comprendidos entre el 20/3/09 y 19/8/09, motivo por el cual se formuló el cargo

pertinente.

IX.- Por lo precedentemente expuesto, considero que resulta atinente referirme a la vinculación empresarial que refiere el ajuste de valor antes mencionado.

La vinculación a la que alude el Acuerdo de Valor en el art. 15.4 del Acuerdo, no necesariamente conlleva el rechazo del valor declarado, sin embargo, si la administración fiscal tuviere dudas acerca de la aceptabilidad del precio, deberá iniciarse un procedimiento a los fines de determinar si la vinculación ha tenido incidencia en la determinación del precio declarado.

Tal como explica el Dr. Zolezzi, son el art. 1 punto 2 del Acuerdo, y su Nota interpretativa, los que se refieren a la investigación fiscal y al derecho de defensa del importador. Dentro del art. 1. 2 sus incisos a) y b) dan forma a dos vías procesales suficientemente distintas, llamando al primero procedimiento "conciliatorio", dentro de un marco de mutua cooperación entre el fisco y el contribuyente, al previsto por el art. 1.2. a), y "contradictorio" al normado en el art. 1.2. b) (ZOLEZZI, Daniel, "Las Empresas Vinculadas y el Valor en Aduana", IAEA, Sección Doctrina, pág. 73/76.).

El primero de dichos artículos, el del inc a), indica que "el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.".

El segundo, el art. 1, ap. 2, inc b), expresa que "En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado: i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5; iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6. Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.".

Cabe aclarar en relación a ello y los hechos de la causa, que al llevarse a cabo el procedimiento de investigación de valor que concluyó con el Informe n° 80/09, el servicio aduanero previamente a su dictado, requirió a la empresa importadora el acompañamiento de información de los costos promedios del producto en cuestión, tal pedido se solicitó en dos ocasiones -el segundo siendo reiteratorio del primero- (mediante las Notas n° 641/08 y 715/08), al contestar esta última intimación, la firma manifestó no poder

brindar la información requerida atento a que la casa matriz se negaba a proporcionar datos de estricto carácter confidencial.

Con posterioridad, como ya se explicó, se dictaron las notas (238/09 y 610/09) que extendieron los efectos del ajuste, tales instrumentos fueron debidamente notificados a la importadora, obsérvese que en ninguna de las instancias, la firma recurrente ha dado una respuesta a este planteo que resulta ser conducente a luz de las constancias obrantes en el expediente administrativo.

De ello se colige, necesariamente, de acuerdo al examen de las circunstancias de la venta entre el vendedor y comprador, que la vinculación existente entre ambos ha influido en el precio de la venta de la mercadería en trato.

Por ello, corresponde confirmar el ajuste de valor y, por ende, la resolución apelada en cuanto a la exigencia tributaria a la firma importadora.

X.- Respecto a la responsabilidad del despachante de aduana Juan Antonio BARTOLOMÉ -co-recurrente en los presentes autos-, cabe estar a lo establecido en el Considerando VII, conforme el cual se decidió revocar la infracción aquí endilgada, lo cual conlleva a dejar huérfana de fundamento la imputación infraccional que le fuere atribuido al despachante de aduana. En virtud de ello, frente a las circunstancias del caso, no result responsable de la infracción que le fuere infligida (art. 954, ap. 1, inc. a) del CA).

XI.- En cuanto a las costas del proceso, en lo que refiere a la multa, corresponde que sean soportadas por el Fisco y, en cuanto, al aspecto tributario deben ser impuestas a la firma importadora.

Atento a lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, recaída en la actuación administrativa n° 13681-56-2007/6, en cuanto condena a la firma recurrente y al despachante de aduana al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., con costas al Fisco.

2.- Confirmar el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, declarando que el monto de tributos a exigir a la firma importadora asciende a la suma de TREINTA MIL SEISCIENTOS DOCE DÓLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS (U$S30.612,39) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la co-actora PHOENIX CONTACT S.A..

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, recaída en la actuación administrativa n° 13681-56-2007/6, en cuanto condena a la firma recurrente y al despachante de aduana al pago de una

multa por comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc a) del C.A., con costas al Fisco.

2. Confirmar el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 7853/15, declarando que el monto de tributos a exigir a la firma importadora asciende a la suma de TREINTA MIL SEISCIENTOS DOCE DÓLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS (U$S30.612,39) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la co-actora PHOENIX CONTACT S.A.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 16:20:19 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:32:05 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:32:06 -03:00