República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-136948535-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA Causa N° 32.572-A: "REFINERIA DEL NORTE S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 32.572-A: "REFINERIA DEL NORTE S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nro. 359/2012 (AD CAMP), dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N° 12578-55-2006/1 (SC08-241/2007), por la que se resolvió condenar a la firma REFINERIA DEL NORTE S.A. al pago de una multa por la suma de $ 2.367.532,50 por encontrarla responsable de haber cometido la infracción prevista y penada por el art. 954 incisos a) y c) del C.A.. Asimismo se absuelve al despachante de dicha infracción.

II.- Fundamentos del recurso:

Que a fs. 13/30vta. se presenta REFINERIA DEL NORTE S.A. mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución referida en el considerando anterior. En primer lugar, formula una completa reseña de los hechos antecedentes del caso y, a continuación, pasa a fundamentar los agravios. Sostiene que, a la fecha de los hechos, el Sistema María no permitía registrar para el régimen de importación, una destinación suspensiva con precio provisorio y una definitiva con precio firme. Asegura que no se configuró en el caso la infracción de declaración inexacta en tanto no existió diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación. Afirma que desde un inicio se informó al servicio aduanero la modalidad de la operación y que el precio resultaba provisorio y susceptible de ser modificado, en virtud de la fórmula de conformación de precio contenida en el contrato de compra de la mercadería en cuestión. Asegura que la Aduana aceptó la circunstancia de que el precio era provisorio y susceptible de ser modificado con posterioridad, librando de todos modos la mercadería a plaza. Considera aplicables al caso los principios de legalidad y de inocencia. Manifiesta que la forma elegida para la declaración resulta adecuada a los efectos de plasmar la operatoria en los términos de la

Res. 29/81 y frente a las diferencias del Sistema María. Hace referencia a los lineamientos que posee dicho Sistema para la operatoria de precios revisables pero en exportación. Cita jurisprudencia. Señala que ante la falencia del Sistema, complementó la declaración informática con una declaración manual presentada formalmente por escrito y que adjuntó a ella todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero estuviera en conocimiento de la modalidad de la operación pudiendo controlar la misma. Cita el art. 234 del C.A.. Destaca que las facturas adjuntadas al momento de las operaciones eran facturas pro forma y que el momento del pago se encontraba estipulado en el contrato y figuraba incluso en aquéllas. Considera que la supuesta diferencia imputada por la Aduana no resulta punible en tanto la misma no pudo haber pasado inadvertida por aplicación de lo dispuesto por el art. 959 del C.A.. Cita jurisprudencia al respecto. Entiende aplicables los principios penales de culpabilidad y de la duda razonable. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 42/47 la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, relata sucintamente los hechos acaecidos en sede administrativa. Seguidamente, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Reconoce que la operación en cuestión estaba signada por la posibilidad de revisar los precios inicialmente declarados. Cita lo dispuesto en el expediente administrativo por el Departamento Supervisión Regional de la SG OAI. Cita jurisprudencia de este Tribunal pero referida a operaciones de exportación. Manifiesta que el bien jurídico tutelado en el art. 954 del C.A. es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana, y que la misma deviene inalterable una vez registrada. Considera que en el caso se efectuó ante el servicio aduanero una declaración que difiere con el resultado de la comprobación y que ello produjo un perjuicio fiscal, configurándose en el caso la infracción del art. 954 incs. a) y c) del C.A.. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12578-55-2006** se inician a fs. 1/28 con las copias autenticadas de la siguiente documentación: presentación de REFINERÍA DEL NORTE S.A. informando en fecha 24/10/05 que las operaciones que se detallan fueron realizadas bajo la condición de precios revisables y que dicha opción no se encuentra incluida en el SIM, Importación Suspensiva de Depósito de Almacenamiento N° 05 008 IDA2 003023 A (ofic. 20/10/05), FC N° R0510191 emitida en fecha 19/10/05 con fecha de pago 18/11/05, BL N° ZRT 01 PY de fecha 25/08/05, Importación Suspensiva de Depósito de Almacenamiento N° 05 008 IDA2 003024 B (ofic. 20/10/05), FC N° R0510192 emitida en fecha 19/10/05 con fecha de pago 18/11/05, BL N° ZRT 01 de fecha 25/08/05, Importación Suspensiva de Depósito de Almacenamiento N° 05 008 IDA2 003025 C (ofic. 20/10/05), FC N° R0510193 emitida en fecha 19/10/05 con fecha de pago 18/11/05, BL N° ZRT 02 de fecha 25/08/05, Importación Suspensiva de Depósito de Almacenamiento N° 05 008 IDA2 003026 D (ofic. 20/10/05), FC N° R0510194 emitida en fecha 19/10/05 con fecha de pago 18/11/05, BL N° ZRT 03 de fecha 25/08/05, Contrato de compraventa de gasoil celebrado entre REFINERIA DEL NORTE S.A. y VITOL S.A. de fecha 22/09/05, planilla de especificaciones de producto “EXHIBIT A”, y traducción del contrato. A fs. 29 luce agregada la Actuación Nro. 12578-422-2006. A fs. 30 luce presentación de la firma importadora de fecha 24/10/05. A fs. 31/34 lucen sobre conteniendo copias de las destinaciones 05 008 IC06 000425M, 05 008 IC06 000427Y, 05 008 IC06 000426N y 05 008 IC06 00428P. A fs. 35 luce la Actuación N° 12578-423-2006. A fs. 36 luce copia autenticada de la presentación de fecha 14/11/05 efectuada por la firma importadora informando que se estableció el precio definitivo de la importación amparada por el despacho 05 008 IC06 000427Y y que VITOL S.A. generó la factura correspondiente la cual adjunta. Asimismo, solicita la generación de LMAN correspondiente al ajuste de pago de derechos y demás tributos al valor final. A fs. 37 luce la FC N° S0507854

emitida en fecha 08/11/05, con fecha de pago 18/11/05. A fs. 38/39 se encuentra cálculo del ajuste de valor sobre la factura antes referida. A fs. 40/44 lucen cotización N° 2 USGC WB Spt., copia autenticada del DI N° 05 008 IC06 000427Y, copia de las presentaciones efectuadas por la firma, y LMAN N° 05 008 LMAN 020230Z con motivo de la reliquidación. A fs. 45 luce la Actuación N° 12578-424-2006. A fs. 46 luce copia autenticada de la presentación de fecha 15/11/05 efectuada por la firma importadora informando que se estableció el precio definitivo de la importación amparada por el despacho 05 008 IC06 000426N y que VITOL S.A. generó la factura correspondiente la cual adjunta. Asimismo, solicita la generación de LMAN correspondiente al ajuste de pago de derechos y demás tributos al valor final. A fs. 47 luce la FC N° S0507855 emitida en fecha 08/11/05, con fecha de pago 18/11/05. A fs. 48/49 se encuentra cálculo del ajuste de valor sobre la factura antes referida. A fs. 50/54 lucen cotización N° 2 USGC WB Spt., copia autenticada del DI N° 05 008 IC06 000426N, copia de las presentaciones efectuadas por la firma, y LMAN N° 05 008 LMAN 020246A con motivo de la reliquidación. A fs. 55 luce la Actuación N° 12578-425-2006. A fs. 56 luce copia autenticada de la presentación de fecha 15/11/05 efectuada por la firma importadora informando que se estableció el precio definitivo de la importación amparada por el despacho 05 008 IC06 000425M y que VITOL S.A. generó la factura correspondiente la cual adjunta. Asimismo, solicita la generación de LMAN correspondiente al ajuste de pago de derechos y demás tributos al valor final. A fs. 57 luce la FC N° S0507856 emitida en fecha 08/11/05, con fecha de pago 18/11/05. A fs. 58/59 se encuentra cálculo del ajuste de valor sobre la factura antes referida. A fs. 60/64 lucen cotización N° 2 USGC WB Spt., copia autenticada del DI N° 05 008 IC06 000425M, copia de las presentaciones efectuadas por la firma, y LMAN N° 05 008 LMAN 020251T con motivo de la reliquidación. A fs. 66 luce la Actuación N° 12578-426-2006. A fs. 67 luce copia autenticada de la presentación de fecha 15/11/05 efectuada por la firma importadora informando que se estableció el precio definitivo de la importación amparada por el despacho 05 008 IC06 000428P y que VITOL S.A. generó la factura correspondiente la cual adjunta. Asimismo, solicita la generación de LMAN correspondiente al ajuste de pago de derechos y demás tributos al valor final. A fs. 68 luce la FC N° S0507853 emitida en fecha 08/11/05, con fecha de pago 18/11/05. A fs. 69/75 se encuentra cálculo del ajuste de valor sobre la factura antes referida. A fs. 71/44 lucen cotización N° 2 USGC WB Spt., copia autenticada del DI N° 05 008 IC06 000428P, copia de las presentaciones efectuadas por la firma, y LMAN N° 05 008 LMAN 020253V con motivo de la reliquidación. A fs. 78/80 lucen sendas Notas de diversas áreas de la Aduana. A fs. 81 luce copia autenticada de la presentación del despachante en representación de la importadora, con fecha 07/09/05. A fs. 82/83 luce copia autenticada de la Nota N° 2473/05 de fecha 08/09/05 emitida por el Jefe de la Sección V de la Aduana de Campana. A fs. 84 luce Nota N° 2156 de fecha 10/07/06. A fs.85 se agrega copia de la Res. N° 29/1981 y a fs. 86/90 lucen diversas notas ordenando remisiones del expediente. A fs. 91/92 luce copia autenticada de la Nota N° 130/07 emitida por la División Valoración de Importación. A fs. 93/94 se agrega la Nota N° 120/07. A fs. 95 se encuentra la Nota N° 302/07. A fs. 96/98 luce la Nota N° 313/07 de fecha 29/05/07 dictada por la referida área. A fs. 99/110 se agregan planillas obtenidas de consulta a sistema interno de AFIP. A fs. 111 se intima a la importadora a fin de que dé una explicación complementaria y aporte otros elementos de juicio. A fs. 112 luce constancia de notificación de correo argentino de fecha 10/08/07. A fs. 231 luce Nota N° 231/07 de fecha 09/10/07. A fs. 115, en fecha 06/11/07, se apertura sumario por presunta infracción al art. 954 inc. a) y c) del C.A.. A fs. 116/117, con fecha 13/10/07 se liquidan la diferencia de tributos y el valor en aduana respecto de cada uno de los despachos involucrados. A fs. 120, con fecha 11/03/08, se le corre vista al despachante y a la importadora, informando que el monto de la multa asciende a la suma de $ 2.367.532,50 y que los tributos fueron cancelados mediante LMAN. A fs. 124/125 lucen constancias de notificación del correo argentino a la importadora con fecha 24/07/08. A fs. 138/155 contesta la vista la importadora. A fs. 161/187 luce la siguiente documentación en original o bien copia autenticada por la DGA: constancia de pago mediante transferencia TRF181105 de fecha 18/11/05 por la suma de U$S 5.213.582,07 que tiene por beneficiario a VITOL S.A. relacionado a las facturas S0507853, S0507854, S0507855, S0507856; estado de la cuenta de Refinerías del Norte S.A. del HSBC conteniendo el débito por el importe de la transferencia antes referida,

planilla de “Precio Zárate” equivalente a 497,275 U$S/m3; informe de precios “platts”; carta en inglés emitida por VITOL S.A. en fecha 14/08/08 dirigida a Refinor S.A. aludiendo a las facturas pro forma y a las definitivas con su correspondiente traducción; e informe de contador público confeccionado para Refinería del Norte S.A. analizando distinta documentación relativa a la operación de autos. A fs. 188 luce copia de la corrida de vista y en su anverso constancia de notificación de la misma por parte del despachante de aduana en fecha 22/09/08. A fs. 189/203 obra la contestación de vista del despachante en fecha 24/09/08 y documentación autenticada: presentaciones de fechas 07/09/05 y 13/09/05. A fs. 204, con fecha 17/04/12, se tuvieron por contestadas las vistas y por agregada la prueba. A fs. 210/212 lucen agregadas las carpetas originales de los despachos de importación Nros. 05008IC06000426N, 05008IC06000427Y y 05008IC06000428P. A fs. 213/216 luce el dictamen 406/12 y a fs. 217/221la Resolución N° 359/12 (AD CAMP) apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, deberá determinarse si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma REFINERIA DEL NORTE S.A. (también REFINOR S.A.) en los Despachos de Importación Nros. 05008IC06000425M, 05008IC06000426N, 05008IC06000427Y y 05008IC0600428P, la cual previamente había sido destinada a depósito provisorio de almacenamiento mediante las siguientes destinaciones: 05008IDA2003026D, 05008IDA2003025C, 05008IDA2003024B y 05008IDA2003023A, respectivamente. Para ello, se decidirá en base a las constancias que surgen de las actuaciones administrativas.

Para una mejor ilustración de los datos contenidos en las operaciones antes referidas, se confecciona el siguiente cuadro:

DEPOSITO DE ALMACENAMIENTO	OFIC.	IMPORTACIÓN A CONSUMO	OFIC.	CANT. LTRS.	PRECIO UNIT.	FOB
05008IDA2003026D	20/10/05	05008IC06000425M	24/10/05	1.167.010,00	0,3957	461.797,53
05008IDA2003025C		05008IC06000426N		3.500.000,00		1.384.985,00
05008IDA2003024B		05008IC06000427Y		878.870,00		347.777,65
05008IDA2003023A		05008IC0600428P		5.000.000,00		1.978.550,00
TOTAL				10.545.880		4.173.110,10

Que, mediante los referidos despachos de importación a consumo (respecto de los cuales la DGA agregó copias a fs. 31, 33, 32 y 34 de las actuaciones administrativas, encontrándose asimismo agregados a fs. 210, 211 y 212 los sobres originales de los despachos 05008IC06000426N, 05008IC06000427Y y 05008IC0600428P) REFINERIA DEL NORTE S.A. documentó –bajo el régimen de precios revisables regulado por la Resolución N° 29/81-, en fecha **24/10/05**, la importación para consumo de un total de 10.545.880 litros de la mercadería originaria y

procedente de Bahrein, clasificada en la PA 2710.19.21.000H cuya descripción es *"Gasóleo ("gas oil") Otros aceites combustibles –Los demás- Aceites de petróleo o de mineral bituminoso (excepto los aceites crudos) y preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento base, excepto los desechos de aceites: ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS; PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL DE BITUMINO…"*, con un valor FOB total en dólares de U$S 4.173.110,10 y un precio unitario de U$S 0,3957 por LITRO.

Que, resulta oportuno reseñar aquí las presentaciones efectuadas por la firma importadora y las consecuentes intervenciones de la Aduana en instancia administrativa, a fin de una mejor comprensión de los hechos y a modo de análisis de los mismos para la resolución de la causa.

Que en la misma fecha de oficialización de los despachos (recordemos, 24/10/05), el despachante de aduana interviniente, en representación de la importadora, efectuó dos presentaciones ante el servicio aduanero poniendo en conocimiento que la compra de la mercadería en trato había sido efectuada bajo la condición de precio revisable, para lo cual acompañó copia del contrato, de las destinaciones suspensivas de depósito de almacenamiento, de las facturas comerciales y de los conocimientos de embarque. Asimismo, en la primera de las presentaciones, puso de manifiesto que *"… en el Sistema Informático María, no se halla incluida la operatoria de ´Importación con Precio Revisable´ mencionada en la Res. ANA Nro.: 29, de fecha 07/01/1981…"*, y en consecuencia, solicitó efectuar el pago mediante LMAN de la diferencia correspondiente a los tributos, una vez que fuera determinado el valor definitivo. (ver fs. 1/30 de las act. adm.).

Que, posteriormente, con fecha 15/11/2005, el despachante efectuó una nueva presentación por cada una de las cuatro operaciones involucradas en autos, dando a conocer que había sido establecido el precio definitivo de la importación y que por ende, la empresa VITOL S.A. (vendedora de la mercadería) había generado la factura comercial correspondiente, solicitando nuevamente la generación de LMAN a fin de proceder al pago de los tributos por el valor final. En consecuencia de ello, el servicio aduanero generó las LMAN correspondientes, las cuales obran agregadas a fs. 44, 54, 64 y 75 de las actuaciones administrativas. Cabe señalar que en el reverso de cada una de las fojas referidas, surge la constancia de haberse cotejado el pago de cada una de las LMAN por parte del servicio aduanero.

Que, en virtud de las presentaciones antes mencionadas, la Aduana de Campana (ante la cual se registraron las destinaciones de importación) con fecha 25/01/2006, procedió a agregar las destinaciones involucradas informando que las mismas se encontraban canceladas y que las mismas se habían efectuado *"… bajo la condición de "Precio Revisable de Importación", ajustándose los valores de transacción mediante liquidación manual…"* (ver fs. 78 de las act. adm.). Elevadas las actuaciones a la Dirección Regional Aduanera de La Plata, la misma, con fecha 19/09/2006, manifiesta compartir lo contemplado por la Sección V de la Aduana de Campana, cuyo informe obra agregado a fs. 82/83 de las actuaciones administrativas (ver fs. 86 de las act. adm.). Mediante dicho informe se consideran tres alternativas a fin de instruir sobre la operatividad de la importación de gasoil con precio revisable: 1, que se establezca un sub-régimen en el SIM con características similares al de exportación; 2, que se autorice la confección de un documento de importación definitiva bajo la condición de auto liquidación para que se modifiquen los importes; 3, que se corrija la diferencia entre el IDA2 y el IC06 mediante una liquidación manual (LMAN) previa presentación de las cotizaciones internacionales, declaración jurada de formulario de incidencia, etc.. Tras compartir la misma opinión la División Aduana de Campana y la Dirección Regional Aduanera La Plata, el expediente administrativo recorre nuevas instancias en requerimiento de nuevas opiniones de parte de otras áreas. Así, con fecha 25/01/2007, la División Valoración de Importación emite la Nota

N° 130/07 la cual, en cuanto aquí interesa, manifiesta que *"… debería establecerse un régimen en el Sistema Informático María que permita documentar esta operatoria que contemple la posibilidad de documentar dos precios diferentes en dos momentos diferentes (precio revisable vs. precio definitivo)…"* (ver fs. 91/92 de las act. adm.). No obstante el camino recorrido por el expediente administrativo hasta lo aquí relatado, con fecha 29/05/2007, el Depto. Supervisión Regional cambia el sentido en el que venían expidiéndose las diversas áreas y entiende que la mercadería fue vendida con precio firme y que *"… La diferencia de valores entre las dos Facturas Comerciales implica la necesidad de la determinación del valor de la mercadería, y frente a esta circunstancia (reconocida por el importador aportando una nueva factura), correspondería se evalúe la conveniencia de realizar un estudio, por el área de valoración, para determinar la veracidad del valor de esta nueva factura, ya que mínimamente implicaría un encuadre bajo el art. 954 inc. a) y c). …"* (ver fs. 96/98 de las act. adm.).

Que, resulta entonces en base a la intervención del área antes citada, que en el caso de autos se terminó aperturando sumario –luego de poco más de dos años de oficializados los despachos de importación- por la infracción de declaración inexacta prevista en el artículo 954 incs. a) y c) del C.A., y con idéntica imputación se condenó a la actora mediante la resolución aduanera que aquí se encuentra apelada.

VI.- Que el artículo 954 del Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El referido artículo, reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos –y en este caso particular-: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; y c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia. Por dichos supuestos ha sido condenada aquí REFINERIA DEL NORTE S.A..

Que el artículo en comentario, *"da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo los supuestos previstos en la propia ley- 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 aduana 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"*. (Corte Suprema, 12/05/92, "Subpga SACIE e I", Fallos 3 15:942).

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación. Y entiendo que aquí claramente dicho presupuesto no se encuentra configurado, ya que tal como surge de las constancias arrimadas en sede administrativa, lo declarado (y exigible) en cada una de las destinaciones de importación a consumo, se corresponde con la comprobación (de los elementos exigibles) efectuada por la Aduana.

Que, la resolución apelada, y los argumentos vertidos por la representación fiscal en la contestación del recurso ante esta instancia, no logran contrarrestar las cuestiones fácticas que se desprenden de las actuaciones administrativas y que han sido analizadas *a priori* en el considerando precedente. No se encuentra controvertido lo esgrimido por la importadora respecto de que la operación de importación bajo la modalidad de precios revisables no estaba contemplada en el Sistema Informático María. En consecuencia de ello, y no contando con

un procedimiento específico, es la propia Aduana de Campana (a la que luego y en forma conteste se le suma la opinión de la mayoría de las áreas de la DGA que intervinieron), la que recepta lo propuesto inicialmente por la importadora de confeccionar una liquidación manual por la diferencia de tributos que surgirían entre el precio con el que se contaba al momento de la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento (IDA2) y el precio definitivo obtenido tras la cotización pactada contractualmente, al momento de oficializar la importación a consumo (IC06).

VII.- Que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en la propia norma, en este caso, los contemplados en los incisos a) y c).

VIII.- Que, en relación a la imputación respecto del primero de los incisos mencionados, se requiere que la diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, produjere o hubiese podido producir *"… un perjuicio fiscal…"*. En tal sentido, la propia representación fiscal en oportunidad de contestar el recurso ante esta instancia, señala en cuanto a este punto que *"… El perjuicio fiscal en los términos del art. 954 inc. a) del Código Aduanero, se configura al pagar al Fisco menos tributos que los que correspondían. La acción típica resulta ser el no pago o el pago insuficiente de los tributos …"*. Rápidamente, se rebate dicha imputación ya que conforme lo analizado en el considerando V de la presente, ha quedado demostrado que se pagó la diferencia de tributos y que la misma fue cancelada mediante las correspondientes liquidaciones manuales, cuyo pago fue justamente constatado por el servicio aduanero, como lo reconoce expresamente la resolución apelada en estos términos *"… A fs. 44; 54; 64 y 75, consta el pago de las respectivas LMAN, por la diferencia de derechos, y a fs. 44 vta; 54 vta; 64 vta y 75 vta, surgen los pases a la sección "R" para el cotejo de pago, lo cual es realizado por Aduana de Campana sin observación, con fecha 18/11/05.- …"*. A mayor abundamiento, en la resolución condenatoria no se le exigen tributos a la importadora, sólo la multa.

IX.- Que en cuanto al efecto requerido en el inciso c) del artículo 954, el cual estipula que la diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir *"… el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere …"* la Aduana sólo se limita a transcribir jurisprudencia en la resolución apelada y a fundar dicha imputación en escasas líneas en su presentación ante esta instancia.

Que, tratándose de una sanción de naturaleza penal, la declaración inexacta que se imputa sólo puede resultar procedente en el caso que se encuentren reunidos los presupuestos establecidos en la norma y en tanto que la misma sea idónea para causar el efecto lesivo previsto -en el caso- en el inciso c) del art. 954 del Código Aduanero.

Que en materia infraccional aduanera, no se requiere una conducta dolosa, pues surge de la exposición de Motivos del Código, que se mantiene la exigencia de dolo para delitos, el principio que rige para las infracciones, es que se configuran por la simple transgresión de la norma, por culpa o negligencia cuya consecuencia es la inobservancia de la conducta impuesta en la ley.

Que en instancia administrativa, se le requirió a la importadora (ver fs. 111 de las act. adm.) la presentación de explicaciones y elementos complementarios *"… relacionados con la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercaderías importadas mediante las destinaciones del asunto, en los términos de la Res. Gral. AFIP 1907/05 Anexo III Apartado I Punto 8, atento a que existen motivos para dudar de la veracidad de los valores declarados …"*. Como resultado de dicha requisitoria, la firma aportó las constancias relativas a la transferencia efectuada desde su cuenta del Banco HSBC, sucursal New York, respecto al pago de las facturas

comerciales S0507853, S0507854, S0507855 y S0507856 (ver fs. 161/162 de las act. adm.); Nota emitida por VITOL S.A. en fecha 14/08/08 en referencia al Contrato firmado con REFINOR S.A. en fecha 22/09/05, aludiendo a que las facturas R0510191, R050192, R050193 y R050194 revisten el carácter de facturas "pro forma" mientras que las nros. S0507853, S0507854, S0507855 y S0507856 son las definitivas (ver fs. 174/177 de las act. adm.); y por último el informe contable que fuera tenido por agregado con la restante prueba documental, mediante providencia de fecha 17/04/12, y que no fuera cuestionado por la aduana.

Que dicho informe contable es conteste con lo informado por la Nota emitida por el vendedor del exterior, en cuanto a distinguir las facturas pro forma y las definitivas. Al respecto señala el informe que *"… las facturas Proforma indicadas a continuación no figuran en los registros contables de Refinor SA durante el periodo compulsado. …"* y seguidamente en un cuadro detalla las facturas R0510191, R050192, R050193 y R050194. Mientras que respecto de las facturas S0507853, S0507854, S0507855 y S0507856 señala que las mismas *"… fueron contabilizadas por Refinor SA …"* y agrega que *"… El pago de las facturas detalladas anteriormente fue registrado en los libros de Refinor SA …"* (ver fs. 178/185 de las act. adm.).

Que, pese al cumplimiento de la requisitoria por parte de la importadora, la aduana no efectuó ninguna otra actividad tendiente a desvirtuar los valores declarados en las destinaciones de importación (y de los cuales a su entender existían motivos para dudar de la veracidad de los mismos de conformidad a lo manifestado a fs. 111 de las act. adm.), limitándose a emitir el dictamen respectivo y la resolución aduanera dictada en consecuencia, la cual, como se dijo anteriormente no logra fundar acabadamente la imputación en los términos de la infracción contemplada en el artículo 954 incisos a) y c) del C.A.. Es más, en la propia resolución reconoce que *"… se encuentran agregados los Precios conforme lo convenido, de entre el 01 de Noviembre al 07 de Noviembre para obtener el precio promedio que arroja un unitario de USD 497,275/M3…"*. De este modo, no se encuentra acreditado de forma fehaciente la falsedad o diferencia entre el precio declarado y el precio real comprobado. Es postura del suscripto que la sola y mera diferencia, pues, entre el valor (en aduana o imponible) documentado, y el valor (en aduana o imponible) resultante del ajuste (desestimación -como base de valoración- del precio declarado), y nada más no es constitutiva de declaración inexacta porque ese "valor" no es de declaración exigible. En cambio, la irrealidad del precio declarado sí es un ilícito merecedor de la sanción correspondiente (delito o infracción según el caso), pero en materia penal tal irrealidad (que el precio declarado no sea realmente el precio pagado o por pagar), insisto, no puede presumirse, sino que debe ser o quedar acreditada. Lo que en definitiva corresponde analizar en cada caso, es si el precio declarado se ajusta al precio de la transacción comercial involucrada. Este precio declarado debe ser conteste con el precio de la transacción, y ello –como se vio- no fue desacreditado por la aduana en el caso de autos.

Que, no obstante, y en tanto a la somera referencia que hace la resolución apelada al respecto, resulta oportuno señalar que los hechos posteriores -como son el efectivo cobro/pago e ingreso/egreso de las divisas- no tienen entidad para definir la exactitud o inexactitud de una declaración aduanera en los términos de lo descripto en el inciso bajo análisis. Por lo tanto, en la medida que la declaración formulada resulte veraz y contenga un detalle exacto de los elementos exigibles de la declaración comprometida y estos se adecúen con la operación comercial instrumentada (recordemos que en este caso no se encontraba operativa la modalidad de precios revisables para importación en el SIM), ésta será veraz y exacta. Cualquier hecho posterior que tuviere impacto en el cobro/pago de la operación de comercio exterior y consecuentemente tuviere su incidencia cambiaria, no obsta a la validez y exactitud de la declaración.

Que de todo lo expuesto se evidencia que en el caso no se encuentra configurada la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 ap. 1 incisos a) y c) del C.A..

X.- Que, al no tener por configurada la infracción imputada en el caso, no corresponde tratar la solicitud de condonación de la multa por aplicación de la ley 27.260, en virtud de lo peticionado por la actora a fs. 49 y vta. de autos.

XI.- Que las costas se imponen a la parte vencida (conf. Art. 1163).

Que en virtud de lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución Nro. 359/2012 (AD CAMP), dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N° 12578-55-2006/1 (SC08-241/2007), por la que se resolvió condenar a la firma REFINERIA DEL NORTE S.A. al pago de una multa por la suma de $ 2.367.532,50 por encontrarla responsable de haber cometido la infracción prevista y penada por el art. 954 incisos a) y c) del C.A..

2.- Costas al fisco.

El Dr. Miguel Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, y previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos detallados en los considerandos I a VI del voto del Dr. Horacio Joaquín Segura.

II. En las condiciones indicadas, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe determinar si los actos imputados a la actora pueden ser considerados como una declaración inexacta y, por tanto, ser objeto de la sanción correspondiente de acuerdo con lo estipulado en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del C.A.

III. Primeramente, debo advertir que no suscribo que en los casos en que el valor de transacción declarado en la destinación coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. A mi entender esa es la inteligencia acorde al bien jurídico tutelado por la norma en la declaración aduanera, el cual es su veracidad y exactitud, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de la mercadería (cfr. doc. Fallos 315:929 y 315:942), y en donde reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614). Así las cosas, suponer que a los fines del art. 954, en la importación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el antes pactado entre el importador y el vendedor refleja una interpretación limitada que no sólo no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador de atender a la función primordial del organismo aduanero que consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” y en donde “el inc. c, ap. 1° del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guardan coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado” (Fallos: 322:355), sino que desatiende el sentido del régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera en el marco de lo dispuesto en el artículo 9 del decreto 618/97. Téngase presente que en el apartado 2 inciso d) de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no condice con el recto sentido de la normativa que se considere a la subfacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato.

IV. En este entendimiento corresponde entonces analizarse si, de lo actuado en la etapa administrativa y en esta instancia, surgen evidencias de subfacturación. Para ello, debe dilucidarse si la operación aduanera en crisis se

realizó bajo el Régimen de Precios Revisables instaurado por la resolución n° 29/81 (ex ANA), considerando que el precio de la mercadería estaría sujeto a una determinación posterior a la fecha de la oficialización o si, por el contrario, se trató de una transacción con precio firme, antedatada al planteo, tomando en cuenta la existencia de dos facturas comerciales sobre una única importación a consumo con depósito de almacenamiento, que modifican el Valor de la mercadería.

V. Llegado a este punto, resulta atinado remitirnos al marco normativo involucrado. Así, mediante la ley N°24.425 del 23/12/1994, se aprueba el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales, el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art . VII del GATT de 1994. Este último incorpora, además, la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*"* .

VI. Con relación al Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1984, la valoración de las mercaderías en las operaciones de importación se determina a partir de las normas en él contenidas, las que instruyen aplicar, primeramente, a efectos de la determinación del valor en aduana, el "valor de transacción" definido como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8, siempre que concurran ciertas circunstancias que se enuncian taxativamente en el mencionado art. 1°. Si el valor de transacción se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia del valor normal que pudiera corresponder a la mercadería. Si no se adecúa, esto es, si la mercadería no pudiera valorarse conforme al valor de transacción, los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1°, los que deberán aplicarse recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo. Este orden de prelación de aplicación de métodos secundarios de valoración que enumera el Acuerdo, en una suerte de sistema "cascada", establece que cuando no pueda aplicarse el primer método de valoración en aduana, esto es, el valor de transacción, el orden de la aplicación subsidiaria será: si hay mercadería idéntica, corresponderá aplicar este valor, si no hubiera y existiera mercadería similar, el valor de ésta última será el aplicable, y así sucesivamente. Luego, vista la dificultad de la valoración conforme al método deductivo del art 5° (se parte del precio de venta en el país de importación y se deducen las ganancias del vendedor, los gastos ocasionados en el país de importación y los tributos internos abonados) y al método del valor reconstruido del art. 6° (se parte del costo de producción y se adicionan los gastos y ganancias hasta llegar a un valor CIF), el Acuerdo prevé la posibilidad de alterar el orden de aplicación, a pedido del administrado -del 5° por el 6°-. Por último, el art. 7° establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en que no pueda determinarse con arreglo a ninguno de los artículos anteriores.

VII. Respecto de la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado", tal como dije en mi voto en autos TFN "PARANÁ S.A. DE SEGUROS (TF Expte. n°34.201-A)", sentencia del 13/07/2022 a cuyo texto me remito, a efectos de una adecuada interpretación de la intención de los firmantes del Acuerdo, y en particular de la mencionada Decisión, cobra particular relevancia entender el trasfondo de las negociaciones multilaterales que concluyeron en la Ronda Negociaciones de Uruguay con la aprobación, por parte del Comité de Valoración en Aduana (CVA)[1], de dicha normativa. En tal oportunidad planteé que la mencionada Decisión surge para dar respuesta a la inquietud de los países en desarrollo quienes veían con preocupación que el Código de Valoración del GATT (tal como venía de la Ronda de Tokio) imponía a la aduana una carga demasiado grande

para demostrar que un precio declarado era falso antes de poder rechazar el valor de transacción, particularmente en los casos en que los importadores y sus proveedores actuaron en connivencia para ocultar el fraude. Se expuso que este problema era particularmente grave para los países en desarrollo, porque no tenían acceso a información comparativa de precios, procesos y bases de datos automatizados, o la experiencia técnica necesaria para detectar declaraciones falsas. Entonces, se propuso que las administraciones aduaneras tuvieran más flexibilidad en virtud del Acuerdo de Valoración para rechazar valores declarados sospechosos, lo que se materializó en la Decisión Ministerial de la OMC que aclara la cuestión de la carga de la prueba, en los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado.

Ello así, la Decisión define el procedimiento a seguir en tales casos, diciendo: "*1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran*".

VIII. Ahora es oportuno hacer notar que, según surge de la letra la Decisión, se habilita un equilibrado juego de **carga de prueba dinámica** entre las Partes, que debe ser comprendido.

En primer lugar, si el servicio aduanero tuviera indicios que lo lleven a dudar de la veracidad y exactitud del valor de transacción declarado, debe exponerlos debidamente –carga de prueba para el fisco–; en tal caso, puede requerir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas

En segundo lugar, entonces, la carga de la prueba recae en el importador quien, a efectos de que pueda utilizarse el "valor de transacción" como la primera base para la determinación del valor de aduana de conformidad con el Acuerdo, debe demostrar fehacientemente, de modo que genere convicción al servicio aduanero, que dicho valor es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías que se venden para exportación al país de importación, en las condiciones indicadas en los art. 1° y 8°. Si éste no respondiera o no generara convicción su respuesta, la aduana podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1, y expondrá sus motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados.

En tercer lugar, la carga de prueba recae en el fisco, quien antes de adoptar una decisión definitiva, deberá comunicar al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder.

Por último, en cuarto lugar, la carga de prueba recae en el importador, a quien compete ejercer su derecho de

defensa y buscar despejar la duda del fisco de modo que genere convicción. De no ser este el caso, el servicio aduanero tomará una decisión definitiva en base a las pruebas disponibles.

La fundamentación del desplazamiento de prueba antes indicada puede hallarse en palabras de López Mesa, quien sostiene que "*La doctrina de las cargas probatorias dinámicas consiste en imponer el peso de la prueba en cabeza de aquella parte que por su situación se halla en mejores condiciones de acercar prueba a la causa, sin importar si es actor o demandado. La superioridad técnica, la situación de prevalencia, o la mejor aptitud probatoria de una de las partes o la índole o complejidad del hecho a acreditar en la litis, generan el traslado de la carga probatoria hacía quien se halla en mejores condiciones de probar"* (López Mesa, Marcelo, "La doctrina de las cargas probatorias dinámicas", 1998, Zeus Editora SRL, Tomo Zeus N° 76, p. 1).

Esto es, en concordancia con los antecedentes que dan origen a la Decisión, a través de ella la OMC reconoce las dificultades que surgen a la hora de fundamentar el apartamiento del método de "valor de transacción" del art. 1° del Acuerdo, especialmente en países en desarrollo como la República Argentina, por lo que en caso de dudas de la administración aduanera acerca de la veracidad y exactitud de dicho valor –la que debe estar lo suficientemente explicitada como para que la contraparte pueda ejercer su derecho de defensa–, habilita la inversión de la carga de la prueba recayendo en el importador la obligación de demostrar dicha exactitud, a efectos de que pueda utilizarse tal método de valuación.

IX. Llegados a este punto, corresponde referirse a la Resolución n°359/2012 (AD CAMP) impugnada en autos, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12578-55-2006/1, a través de la cual el servicio aduanero condena a la firma REFINERIA DEL NORTE S.A. al pago de una multa de $ 2.367.532,50, por resultar responsable de la infracción prevista y reprimida por el Art. 954 inc. a) y c) del Código.

Funda el fisco tal decisorio en el rechazo de valor de transacción contemplado como criterio principal y contenido en el art. 1° del "Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994", en un Informe del Departamento Supervisión Regional de la SG OAI (fs. 96/98) en donde se sostiene que "se han presentado dos facturas definitivas, entendiendo que resulta inaceptable como documentación complementaria para la consideración de un Régimen Suspensivo (en este caso de importación con Precio Revisable al igual que lo es para importación o Exportación temporaria o para el Régimen de Precios revisables o de Consignación en Exportación, que utilizan facturas pro forma", y que "la existencia de dos facturas comerciales en una importación a consumo sobre depósito de almacenamiento, que modifican el valor de la mercadería genera dos interrogantes irresolutos: el monto del giro de divisas al exterior y el momento de egresarlas".

X. Sin perder de vista la secuencia de carga de prueba dinámica que impone la normativa antes mencionada, corresponde primero analizarse la base argumentativa del fisco que sustenta la infracción en litigio.

Ello así, más allá del mencionado Informe del Departamento Supervisión Regional de la SG OAI sobre el cual se funda el decisorio impugnado –que se limita al incluir el párrafo citado en el Considerando anterior–, el fisco no lleva a cabo estudio de valor de ninguno de los precios informados por la actora. Su análisis se limita a descartar los precios declarados en las Destinaciones Suspensivas de Importación a Depósito de Almacenamiento IDA2, que coinciden con las de las correspondientes Destinaciones para Consumo n° 050081C06000425M, 050081C06000426N, 050081C06000427Y (fs. 211) y 050081C06000428P (fs. 212) respaldadas por las Facturas n° R0510194 (fs.31), R0510193, R0510192 y R0510191, e incluidas en los sobres contenedores de los DI. Y, en su lugar, a tomar el precio que surge de las Facturas n° S0507856 (fs. 57), S0507855 (fs. 47), S0507854 (fs. 37) y S0507853 (fs. 68), respectivamente, presentadas por la recurrente el 15/11/2005 en oportunidad de informar a la Aduana el establecimiento del precio definitivo de las importaciones amparadas por los despachos antes

indicados, solicitar se arbitre los medios necesarios para efectuar las LMAN correspondientes a los ajustes del pago de derechos y demás tributos a los valores finales, y acompañar dichas constancias de pago (fs.35/44, 45/54, 55/64 y 66/75, respectivamente).

Obsérvese aquí, que el único fundamento de la infracción impuesta a la encartada es el haber presentado dos facturas comerciales para cada uno de los DI. Y si bien esta circunstancia podría significar un indicio válido que lleve al fisco a plantear una duda razonable acerca de la veracidad y exactitud del precio pagado o por pagar de la mercadería importada, lo cierto es que no justifica porqué entiende que, en este caso, no correspondía la existencia de dos documentos. Esto es, porqué entiende que el precio de la transacción tal como se declara en ambos tipos de destinaciones – suspensivas y definitivas– era definitivo y no revisable.

Con esto lo que quiero significar es que, si bien entiendo que la existencia de indicios basta como fundamento de duda, en tanto la Decisión no requiere ningún grado de certeza sino que basta la existencia de duda razonable, esto no implica que sea suficiente con decir que existe un indicio y no respaldarlo con algún tipo de documentación que lo sustente o argumentación fundada y que, fundamentalmente, sirva a la contraparte para ejercer el derecho de defensa que hace al debido proceso adjetivo.

XI. Dicho esto, y retomando el hilo de razonamiento del Considerando IV entiendo que no puede afirmarse la existencia de evidencias de subfacturación puesto que, según se desprende de las constancias que obran en autos, la representación fiscal no se apegó a lo establecido en el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado", en relación con el procedimiento a seguir a efectos del descarte de la opción de "valor de transacción", por cuanto no obran en autos el detalle de las transacciones que le sirvieron de indicio para fundar su duda razonable.

En este sentido, ha dicho la Alzada que "*Claro está que tales extremos han de ser debida y suficientemente acreditados por el ente recaudador, ya que es éste quien en ejercicio de los poderes mencionados, cuenta con la facultad fiscalizadora, y por ende sobre él recae la carga de probar la configuración de los hechos que determinan la operatividad de la norma… (Fallos: 326:4397), pues comporta un imperativo del propio interés en virtud del cual la suerte de una determinada postura… queda sujeta a la comprobación de los extremos que se invocan en sustento del derecho alegado*" (conf. CNCAF "Omega Coop. de Seguros Ltda. [TF 10.350] c/DGA", Sala III, 28/2/2006).

XII. Agregando a lo anterior, y respecto del procedimiento seguido por el servicio aduanero para la valoración de la mercadería involucrada, debo señalar que lo finalmente resuelto por el organismo aduanero en el presente caso desconoce las implicancias del principio de legalidad tributaria, debido a que el sistema de determinación de impuestos aduaneros no le confiere el poder de decidir discrecionalmente sobre la reconstrucción de la materia imponible. En efecto, en *sub examine* se dejó sin efecto el precio unitario declarado por el responsable so pretexto de un procedimiento aplicable que no tiene entidad inequívoca para considerar que la operación declarada no se ajusta a la verdad material. Al respecto es menester recordar que la facultad atribuida al ente recaudador para impugnar el valor imponible declarado resulta condicionado a la prueba de la ausencia de idoneidad del precio declarado (cfr. art. 748, inc. a), del CA). No debe perderse de vista que, si bien el fisco tiene la prerrogativa de determinar autoritativamente la medida de la obligación tributaria, ejercitando una atribución materialmente jurisdiccional, lo cierto es que, en la específica materia tributaria, esa potestad debe ejercitarse a la luz del principio rector de igualdad entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Desde ese umbral, lo cierto es que el sistema de recaudación de impuestos confía en que las determinaciones de los responsables se ajustarán a los mandatos impositivos y esa certidumbre solamente podría ser resquebrajada cuando fehacientemente se advierta

que el obligado abusó de su posición al hacer una declaración falaz.

En consecuencia, las facultades de autotutela del crédito fiscal que asiste al ente recaudador no lo pueden llevar a posicionarse por encima del responsable e imponer sus criterios por sobre los del obligado, más aun teniendo en consideración que este es el que tiene relación estrecha con la verdad de cómo sucedieron las cosas. En definitiva, lo que se describe tiene relación con el inveterado principio de buena fe, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que va a orientar las relaciones entre los particulares y la administración. Si todas las relaciones jurídicas pudieran ser cuestionadas al solo arbitrio de la autoridad administrativa, difícilmente podría desarrollarse negocio jurídico alguno, pues las partes deberían presumir la inestabilidad del tránsito jurídico y verse obligadas a precaver situaciones inesperadas. El desarrollo demanda que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y previsibilidad, en lugar de dirigirse por impulsos caprichosos, arbitrarios e intempestivos.

Debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartar dicho método, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente. Que, sobre el tema, ha dispuesto la CSJN en un fallo relativo al valor de la mercadería en materia de exportación que "[…] si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos: 315:1361)". Seguidamente, agrega que, "¨[a]l respecto, esta Corte tiene dicho que la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad - constituida por la legalidad y la razonabilidad - con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias" (Fallos: 331:735 y sus citas; y causa M. 53 XLIV. Micheli, Julieta Ethel c/EN – M° Justicia y DD.HH. - Resol. 313/00 - s/ empleo público, Fallos: 332:2741; ver 1° y 2° párrafo del considerando 7° del fallo de la CSJN, recaído en fecha 1/10/2013, en autos YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA).

XIII. No redunda advertir que, a su turno, REFINERIA DEL NORTE S.A. explica las condiciones de la operación de compra-venta involucrada, según se desprende del Contrato respectivo y su obrar diligente a pesar de que el Sistema SIM de la AFIP no le permitía ingresar el despacho de importación según las condiciones contractuales y debió recurrir a una LMAN complementaria.

Así, manifiesta que con fecha 22/09/2005 suscribió un contrato de compra de 10.000 m3 de Gasoil con la firma VITOL S.A., domiciliada en Ginebra, Suiza, cuya calidad es la especificada en el Anexo A de dicho contrato (fs.14/28), siendo pactada la entrega en dos partes de 5.000 m3 cada una, a partir del 20 de Octubre y hasta el 30 del mismo mes del año 2.005. Destaca la cláusula "PRECIO" del citado documento, en donde se lee: "El precio DDU (Incoterms 2000) base puerto Zarate, será igual al promedio de "High" (Mayor) y "Low (Menor) de todas las cotizaciones efectivas publicadas por Platt's US Marketscan para el n° 2 bajo el encabezado US Gulf Coast Waterborne más una prima fija de trece coma cincuenta (13,50) centavos de dólar estadounidense por galón (cpg).-El período a tener en cuenta para establecer el precio será el de las cotizaciones efectivas publicadas por Platt's entre el 1° de noviembre y el 7 de noviembre de 2005…".

Es decir, agrega, que las condiciones de confirmación de precio, conforme a lo transcripto ut-supra, se

encontraban pactadas para un periodo posterior (del 10 al 7 de Noviembre 2005) a la fecha en que operaría la entrega del Gasoil (del 20 al 30 de Octubre 2005), por lo que en consecuencia el Despachante de Aduana actuante Roberto H. Passerini, presento con fecha 24/10/2005, una nota (fs. 1 AA) por la cual daba cuenta del arribo al muelle de VITCO S.A. del buque MT W.S. CHALLENGER con una partida de 10.545,88 metros cúbicos de Gasoil consignados a REFINERIA DEL NORTE S.A.; y que para su nacionalización debía utilizarse el "sub-régimen de Importación con Precio Revisable", establecido mediante Resolución ANA 29/81.

XIV. Las circunstancias indicadas permiten concluir que no existen en el presente caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, por lo tanto, debo coincidir con la parte actora respecto de que el acto administrativo impugnado no se ajusta a derecho por carecer de causa y motivación.

Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la Resolución n°359/2012 (AD CAMP) dictada en la Actuación SIGEA 12578-55-2006/1.

2.- Imponer las costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución Nro. 359/2012 (AD CAMP), dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N° 12578-55-2006/1 (SC08-241/2007), por la que se resolvió condenar a la firma REFINERIA DEL NORTE S.A. al pago de una multa por la suma de $ 2.367.532,50 por encontrarla responsable de haber cometido la infracción prevista y penada por el art. 954 incisos a) y c) del C.A..

2.- Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

---

[1]El Comité de Valoración Aduanera (CVA) es el órgano creado en el seno del OMC, para intervenir en cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana por cualquiera de los Miembros o con la consecución de los objetivos del Acuerdo.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.12.21 12:29:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.12.21 12:30:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.12.21 12:46:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.21 12:46:49 -03:00