República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-57539400-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA Causa N° 39.785-A: "PIONEER ARGENTINA S.R.L. 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° 39.785-A: "PIONEER ARGENTINA S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación",

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que, se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo Nro. 234/2018 (AD SAPE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en la Actuación N° 12634-108-2014 (Sumario Contencioso 060-SC-219-2015/3), mediante la cual se condena a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L. por la infracción prevista en el artículo 954 aparatado 1 incs. a) y c) del Código Aduanero, al pago de una multa por la suma de $ 656.796,35, a la vez que se la intima al pago de tributos (diferencia de derechos de exportación) por la suma de U$S 5.801,06, con más los intereses.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que a fs. 17/35vta. se presenta la actora por apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. Comienza efectuando el relato de los hechos y plantea, en primer lugar, la nulidad de lo actuado en virtud del incumplimiento del procedimiento previsto en la RG AFIP N° 620/99. Considera que se ha visto vulnerado su derecho de defensa en tanto no se le otorgó la posibilidad de justificar los valores declarados en los PE investigados. Cuestiona el hecho de que se detectara una supuesta declaración inexacta respecto de un valor declarado sin una previa investigación del valor. Afirma que la Aduana utilizó como único sustento para justificar su accionar la consulta al sistema INDIRA, sin darle intervención alguna, procediendo unilateral y arbitrariamente a efectuar una determinación de valor en base a los valores de ingreso de la mercadería a Brasil. Cita lo dispuesto en el art. 954 del C.A.. Sostiene que la venta de mercadería a una compañía, vinculada o no, remitiendo la misma, por pedido de la compradora, a otra tercera radicada en el exterior, no resulta ser una operatoria prohibida, surgiendo dicha circunstancia de la documentación aportada al

permiso de embarque. Alude al principio de inocencia esgrimiendo que es la Aduana quien debe demostrar de modo concluyente la configuración de la infracción. Señala que la Aduana debería probar y demostrar que el precio pagado o por pagar es falso o inexacto. Afirma que el precio declarado en el permiso de embarque es el efectivamente pactado con la firma compradora y el efectivamente girado por la compradora e ingresado al país. Indica que la propia Aduana reconoce en la corrida de vista y en la resolución apelada que las divisas fueron ingresadas por el monto equivalente al FOB casillero de cada destinación. Considera que las planillas obtenidas del sistema INDIRA no constituyen un antecedente suficiente que permita válidamente descartar el valor declarado. Manifiesta que si se hubiese declarado en el PE el precio que la Aduana considera aplicable (precio de ingreso de la mercadería a Uruguay), en tal supuesto sí se hubiera cometido la infracción de declaración inexacta ya que ese precio declarado no coincidiría con el pactado con la compradora y por ende el que se debía ingresar. Cita jurisprudencia. Insiste en cuestionar la determinación unilateral del valor fundamentada en la información recabada del sistema INDIRA y Discoverer, a los efectos de descartar como base de valoración idónea el precio pagado o por pagar. Subsidiariamente, en caso de confirmarse el ajuste de valor, solicita que se ordene el pago de los reintegros, o en su caso se compensen con el reclamo de los derechos. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se deje sin efecto la multa y el reclamo tributario, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> Que a fs. 45/53 el representante fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un detallado relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Cumple con la negativa genérica de los hechos y el derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surgieran de las actuaciones administrativas. Asegura que en el caso se efectuó una maniobra tendiente a manipular los precios mediante la subfacturación en origen de las mercaderías exportadas para lograr un menor ingreso de divisas en un contexto de control de cambios, y a su vez, reducir la base imponible del impuesto a las ganancias. Respecto de la nulidad planteada por la recurrente considera que dicha declaración es inadmisible en tanto el acto defectuoso fue consentido expresa o tácitamente, para lo cual menciona el art. 1051 del C.A.. Sostiene que la firma se encontraba en mejores condiciones de sostener la veracidad de los valores declarados, recayendo sobre la misma la carga de probar y/o demostrar la veracidad del valor de transacción declarado y que la vinculación no había influido en el precio. Cita jurisprudencia. Cita el texto del art. 954 y refiere al concepto de perjuicio fiscal. Manifiesta que en el caso se sanciona la declaración efectuada ante el servicio aduanero para cumplir una destinación de exportación, al haberse consignado en la misma no tener vinculación con el comprador extranjero, y que de haber pasado inadvertida hubiere podido producir un perjuicio fiscal. Considera que se trató de una operación simulada con intermediación de una empresa extranjera vinculada al vendedor con el único objeto de producir un ingreso desde el exterior de un importe inferior al que efectivamente correspondía y pagando menos tributos. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal, y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12634-108-2014 (060-SC-219-2015/3) se inician a fs. 1 con la copia del SIGEA N° 16544-60-2014. A fs. 2/7 luce copia del informe técnico Nro. 001/2014 (SE COSU) de fecha 04/06/2014 mediante el cual la Sección Cereales, Oleaginosas y Subproductos determina que de la fiscalización de 40 destinaciones documentadas entre los años 2012-2013, surgen diferencias entre el valor FOB de salida de Argentina y el FOB de ingreso a Brasil y Uruguay, ello como resultado del cruce de los datos obtenidos de consultas efectuadas a los sistemas Discoverer, INDIRA, E-fisco, Depositario fiel, MALVINA y la documentación aportada por la firma. Asimismo, concluye que, si bien la vinculación con Brasil ha sido declarada por la firma exportadora, ésta no ha reconocido la influencia en el valor en aduana de la mercadería exportada, advirtiendo el propósito de radicar la ganancia en una jurisdicción distinta de aquella donde se produce dicha mercadería. A fs. 8/9 se listan las referidas destinaciones (de exportación) de donde surgen los datos

relativos a número de destinación en Argentina, posición arancelaria (PA N° 1005.10.00.000Q y PA N° 1007.10.00.000C), país de destino, valor FOB de exportación en U$S, destinación registrada en Brasil/Uruguay, valor FOB de importación -INDIRA-, la diferencia establecida en porcentaje, incremento de la base imponible, porcentaje relativo al derecho de exportación, y total de derechos/ajuste. A fs. 11 luce copia del acta de denuncia de fecha 12/06/14 que incluye dentro de las destinaciones, las involucradas en autos (PE Nros. 13060EC01004493J, 13060EC01004492X, 13060EC01004489Y, y 13060EC01004491H, todos oficializados con fecha 30/08/2013). 13/16 lucen copias autenticadas de los permisos de embarque. A fs. 20 se agrega el Informe Sección “V” N° 40/15 de fecha 12/08/15. A fs. 21/26 se encuentran prints de pantalla del SIM correspondientes a cada una de las destinaciones de exportación y de la destinación uruguaya. A fs. 27 se ordena la agregación de copias digitalizadas de la totalidad de los legajos vinculados a las destinaciones de exportación SIM involucradas, las cuales lucen a fs. 28/75. A fs. 76/81 se dicta la resolución N° 308/2015 de fecha 04/09/2015 mediante la cual se dispone la instrucción de sumario por la infracción endilgada y la corrida de vista respectiva. Particularmente, se determina que las operaciones involucradas versan sobre maíz (PA N° 1005.10.00.000Q) y sorgo (PA N° 1007.10.00.000C) para siembra con destino a Uruguay, a un valor FOB de exportación declarado de U$S 383.362. Se detalla que las cargas se realizaron en la planta de la firma en la localidad de Salto, vía terrestre y que, en virtud de que el destino de la mercadería fue Uruguay, se contrastó la operación con su ingreso a dicho país mediante el sistema INDIRA. Asimismo, se establece que la mercadería fue ingresada por ante la Aduana de Fray Bentos al día siguiente de la carga mediante la oficialización de la destinación N° 2013155042, a un valor FOB total de U$S 499.383,26, documentada por la firma AGROSAN S.A.. Considera –en cuanto a la imputación efectuada conforme lo dispuesto por el art. 954 inc. c)- que la diferencia existente entre el valor FOB de ingreso en el país de destino respecto del declarado en el PE ante la Aduana argentina (U$S 383.362,00), produjo un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía. Cuestiona el hecho de que la cotización de la tonelada de maíz se hubiera incrementado en un 30,26% siendo que la destinación de importación se oficializó el mismo día de la salida de la mercadería de las destinaciones de exportación mediando refacturación de la misma mercadería. Asimismo, y en relación a la imputación del inciso a), entiende que la diferencia de valores FOB habría producido un perjuicio fiscal al haberse abonado derechos de exportación en menos. Se corre vista del importe de la multa mínima en $ 656.796,35, y la diferencia de tributos en la suma de U$S 5.801,06, cuya notificación a la firma PIONEER ARG SRL luce a fs. 83 (10/09/15). A fs. 87/105 contesta la vista la firma exportadora con fecha 24/09/15 a la cual acompaña enviada por PIONEER OVERSEAS CORPORATION explicando el motivo de la diferencia de precios (cuya copia certificada debidamente apostillada luce agregada a fs. 113/115) y copia de los cumplidos de los PE, extraídos de la propia página del BCRA y comprobante de liquidación de las divisas correspondientes. A fs. 119, con fecha 26/10/15 se resuelve tener por contestada la corrida de vista y se ordena, como medida para mejor proveer, remitir las actuaciones a fin de resolver la nulidad planteada por la firma. A fs. 121/124, con fecha 11/04/16 se dicta la Nota N° 994/16. A fs. 125/130 se dictan el dictamen jurídico N° 252/2016 y la resolución N° 152/2016 (AD SAPE) que resuelve rechazar el planteo de nulidad impetrado por la firma exportadora en oportunidad de contestar la vista (notificadas a fs. 140 en fecha 07/07/16). A fs. 133/137 la firma exportadora plantea revocatoria con fecha 24/06/16, y a fs. 139 se rechaza la misma. A fs. 141, con fecha 30/08/16, se tiene presente el descargo, la prueba documental acompañada, y se ordena como medida para mejor proveer que se aporte copia certificada de las facturas comerciales de venta de la mercadería involucrada, como asimismo de las de venta a la firma AGROSAN S.A., vinculadas a los PE de autos. A fs. 143/155 la firma acompaña copias certificadas de las facturas Nros. 0035-00001284, 0035-00001276, 0035-00001278 y 0035-00001275, emitidas por PIONEER ARGENTINA SRL a PIONEER OVERSEAS CORP.. A fs. 157/164 se tienen por agregadas las copias certificadas de las facturas aportadas por la firma, se da por decaída la medida de prueba ordenada en cuanto se requirieron las facturas de venta emitidas por la firma PIONEER OVERSEAS CORP a favor de la firma AGROSAN S.A., a la vez que se ordena la agregación de los permisos de embarque originales, los cuales lucen

agregados en sus carpetas originales a fs. 165/168. A fs. 169 mediante Nota N° 6/17 se remiten las actuaciones con el fin de determinar que *"… si la vinculación existente entre comprador y exportador influye en el precio declarado en las Destinaciones SIM de exportación detalladas y, en caso de resultar afirmativo el informe emitido por el área especialista en la materia, se proceda con el estudio del valor en los términos de la Resolución General AFIP Nro. 620/1999, procedimiento que permitirá evaluar la existencia de infracción aduanera de declaración inexacta en los términos del Artículo 954 del Código Aduanero, otorgando el fundamento legal necesario a tal fin."*. Consecuentemente, a fs. 172/175, se elabora el Estudio de Valor mediante Nota N° 882/17. A fs. 177/182 se dicta la Nota N° 156/17 de fecha 19/10/17 mediante la cual se ratifica la denuncia contenciosa. A fs. 183 se ponen las actuaciones para alegar, y en consecuencia la firma presenta su alegato a fs. 187/189. Seguidamente luce agregada por cuerda la Actuación SIGEA N° 12634-108-2014, donde a fs. 194/210 se emite el dictamen jurídico N° 76/2018 de fecha 30/05/18. A fs. 211 se agrega el resultado de la búsqueda de la consulta al registro de infractores. Finalmente, a fs. 212/228, con fecha 27/11/18 se dicta la resolución apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación de fs. 17/35vta..

Que, al respecto, cabe señalar que dicho planteo se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ..."* (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

VI.- Que, en consecuencia, y a los fines de resolver la cuestión de autos, corresponde analizar el aspecto de la infracción endilgada a la recurrente.

Que, cabe recordar, que el tipo infraccional del art. 954 del C.A. requiere en primer lugar una diferencia entre alguno de los aspectos o rubros de declaración "exigibles" y la comprobación que efectúe el servicio aduanero respecto de tales aspectos. Luego, se determina si esa diferencia ha producido o –en caso de haber pasado inadvertida- hubiera podido producir -en el caso de autos- un perjuicio fiscal (inciso a) y el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (inciso c), que resultan ser dos de los tres efectos previstos en la figura para hacer punible aquella diferencia.

Que se debe distinguir entonces entre la ***declaración*** ("exigible") del precio y de todo otro elemento de declaración exigible relativo a las circunstancias comerciales de la operación (que inciden en la valoración), de la valoración que efectúa el documentante (y "revisa" la aduana), pues la figura infraccional de declaración inexacta

sanciona la diferencia entre lo declarado exigible y lo “comprobado” (verificado física o materialmente) por la aduana al respecto.

Que, de la lectura del propio texto del artículo en comentario, se desprende entonces que la figura de declaración inexacta requiere, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que, en el caso de autos, lo que la Aduana cuestiona es la diferencia de importes (percibidos/pagados) entre las operaciones de exportación registradas ante la Aduana argentina y la de importación de la mercadería en Uruguay, objetando que, como consecuencia directa de dichas operaciones, se deje la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior. Considera que esta metodología comercial detectada, conlleva una diferencia en el valor FOB declarado que produce una diferencia en menos de pago de derechos de exportación y el ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado, configurándose -a su entender- la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c) del C.A..

Que dicha diferencia cuestionada por el servicio aduanero se obtuvo tras la consulta al sistema INDIRA (Intercambio de Información de Registros Aduaneros), conforme surge de del INFORME SECCIÓN “V” N° 40/2015 en cuanto establece que: *“… se efectúa la denuncia conjunta de las 4 destinaciones atento que existe una sola importación Uruguaya extraída del INDIRA no pudiéndose desglosar los valores de IMPORTACIÓN de cada EXPORTACIÓN Argentina.”* (ver. fs. 20 de la act. adm.).

Que conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, los valores declarados por PIONEER ARGENTINA SRL en las destinaciones de exportación Nros. 13060EC01004489Y, 13060EC01004492X, 13060EC01004493J y 13060EC01004491H suman un Valor FOB total de U$S 383.362,00.-, los cuales se corresponden con los facturados e ingresados por aquélla, con lo cual, queda descartada la posibilidad de configuración del supuesto previsto en el inciso c) del apartado 1 del artículo 954 del Código Aduanero. Tal circunstancia, se encuentra acreditada con las facturas comerciales Nros. 0035-00001284 (U$S 114.344,80), 0035-00001276 (U$S 89.672,40), 0035-00001278 (U$S 89.672,40) y 0035-00001275 (U$S 89.672,40) y la documentación aportada por la aquí recurrente en sede aduanera en oportunidad de contestar la vista, comprensiva de la copia que refleja los cumplidos de embarque en la página del BCRA. En relación a dicha prueba, cabe señalar que la consulta a la página web del Banco Central de la República Argentina permite, a través del sistema de Seguimiento de Cobro de Exportaciones (SECOEXPO), el efectivo conocimiento de los cumplidos de embarque informados por las entidades financieras, como ser en el caso de autos el CITIBANK. Permitiendo de este modo a los exportadores verificar el cumplimiento de la obligación cambiaria surgida a raíz de las operaciones de exportación concertadas. De allí la importancia de esta prueba, cuya autenticidad no fue puesta en duda ni ante esta instancia ni en sede aduanera, ya que la propia Aduana la tuvo por agregada en el sumario, a la vez que en dicha providencia se ordenó como medida para mejor proveer, el agregado de copias certificadas de las facturas comerciales antes referidas. (ver copias digitalizadas y originales de los permisos de embarque a fs. 28/75 y 165/168, copias certificadas de las facturas comerciales a fs. 144/155, copia de la página del BCRA a fs. 100, y providencia de apertura a prueba de fs. 141 de las actuaciones administrativas).

Que, como se ve, no se encuentran reunidos los elementos necesarios para afirmar la existencia de una declaración inexacta por cuanto no se advierte una diferencia entre la declaración comprometida -permisos de embarque- y el resultado de la comprobación efectuada por el servicio aduanero. En tal sentido, el valor FOB declarado en cada uno de los permisos de embarque, resulta ser el mismo que el consignado en cada una de las facturas comerciales, y que se corresponde en definitiva con las divisas liquidadas con motivo de la exportaciones llevadas a cabo por la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L..

Que, a mayor abundamiento, y conforme se tratará en el considerando siguiente, cabe señalar que la aduana en todo caso pudo tal vez "impugnar y desestimar" el precio documentado, a partir de la realización del estudio de valor.

Que dicho estudio de valor, el cual fue efectuado en el caso de autos conforme las constancias obrantes a fs. 172/175 de las actuaciones administrativas, se realiza como base para determinar el valor en aduana, y no como precio de la realidad. En suma, de ningún modo ha quedado en el caso acreditada una diferencia entre el precio documentado y el precio efectivamente pactado y pagado. La irrealidad del "precio declarado" 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 el precio realmente pagado o por pagar) no puede presumirse, sino que debe ser o quedar acreditada; lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que, en consecuencia, en este caso se está ante una situación que podría haber dado lugar –siguiendo el procedimiento reglado para ello- a un "ajuste" o recomposición del valor documentado (en términos más propios o estrictos, una "desestimación" del valor documentado y su sustitución por el valor determinado por la aduana), a los fines de la determinación del valor en aduana, pero no ante una declaración inexacta como ilícito aduanero. Conforme surge de lo dispuesto por el propio Administrador a fs. 169 de las actuaciones administrativas, de comprobarse que la vinculación influía en el precio declarado, se debía proceder *"… con el estudio del valor en los términos de la Resolución General Nro. 620/1999 …"*, que resulta ser, como se dijo, el procedimiento reglado a tal fin. No obstante, en el presente caso, recordemos que inicialmente se aperturó el sumario por la infracción de declaración inexacta, y luego se efectúa el estudio de valor, con las salvedades que se refieren a continuación. En el mismo, se determinó que la fijación de los precios de exportación resultaba arbitraria y que, en razón de ello, no se aceptaron los valores de transacción por influencia de vinculación. No obstante, se limita a justificar dicha conclusión en los datos obtenidos de los sistemas EFISCO y DEPOSITARIO FIEL, a la vez que alega la falta de presentación por parte de la firma de la documentación que respalde sus afirmaciones, más no determina el método de valoración utilizado como lo exigen tanto el Código Aduanero y la normativa que regla el procedimiento de valoración en exportación.

VII.- Que, descartada la configuración de la infracción de declaración inexacta, resta expedirme en relación al reclamo tributario (diferencia de derechos de exportación) contenido en la resolución recurrida.

Que resulta oportuno señalar que la valoración de mercaderías en Aduana, en materia de exportación, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. En tal sentido, el art. 735 determina que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Que el legislador, para los casos de operaciones de exportación, ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare -art. 745-, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro -arts. 735 y 742-. En los artículos subsiguientes -hasta el art. 750- se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

Que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que *"Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad*

con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable".

Que surge de lo hasta aquí expuesto que las facultades de desestimación del valor imponible documentado, se dan legalmente en materia de exportación principalmente en los supuestos de vinculación -art. 746- y, en un sentido mucho más amplio, cuando por las posibilidades de valor comparable que resultan de los métodos previstos en el art. 748 del C.A., el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, que será el resultante de los precios corrientes o en su caso de determinados precios de venta de la mercadería que se exporte, o del costo de producción. Dichos precios corrientes son básicamente los valores que resultan de los parámetros de los incisos a), b) y c) del aludido art. 748, los señalados precios de venta son los previstos en los incisos d) y f) del mismo artículo y el valor a partir del costo de producción está previsto en el inc. e).

Que, preliminarmente, es importante destacar que el sólo hecho de la vinculación no permite desestimar el valor de transacción, sino que debe probarse en cada caso particular que dicha situación incide realmente en el precio pactado entre las partes. En tal sentido, y contrariamente a lo sostenido por la Aduana en el informe de fs. 172/175 de las actuaciones administrativas, cabe señalar, por un lado, que el hecho de la vinculación fue declarado por la aquí recurrente en forma negativa en la hoja de valor correspondiente a cada una de las destinaciones involucradas en autos, las cuales lucen dentro de los sobres contenedores -originales- de los permisos de embarque a fs. 165/168 de las actuaciones administrativas. Por el otro lado, y como se viera en el considerando anterior, la vinculación aducida por la Aduana fue analizada en la Nota N° 882/2017 (DV EVIN) fundando su acreditación por intermedio de la consulta de bases de datos de la AFIP pero sin acompañar los resultados arrojados por dichas consultas.

Que, de esta manera, y conforme surge de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero no ha seguido el procedimiento reglado para cuestionar el valor de exportación y apartarse fundadamente del mismo. Asimismo, el hecho de que la Aduana se haya limitado a comprobar a través del Sistema INDIRA, que la mercadería fue vendida por PIONEER ARGENTINA SRL a una empresa presuntamente vinculada en Uruguay, por un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma recurrente en la primera de las ventas resulta inexacto o que no es el precio real de la operación.

Que, así lo entendió la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en oportunidad de sentenciar en una Causa de igual carátula que la presente ("Pioneer Argentina SRL c/DGA" Expte. N° 20/2019 TF N° 38.718-A, Sent. 22/10/2019). En tal sentido, y contrariamente a lo sostenido por la Aduana en estos autos, la centralización de las ventas de exportación por intermedio de terceras sociedades (o *traders*) *"… resulta perfectamente lícita, siempre y cuando no se trate de una "maniobra" para perjudicar intereses fiscales. …"*. Al igual que en el caso que resolvió el Tribunal de Alzada, no ha sido probado de forma fehaciente, ni ha sido constatada mediante los elementos obrantes en autos, la existencia de una simulación entre las operaciones de ventas sucesivas, como tampoco fue cuestionado el hecho de que el precio declarado resulta idéntico al efectivamente facturado y percibido. De este modo, resulta insuficiente la actividad probatoria desarrollada por la Aduana a los fines de descartar el valor de transacción declarado en cada una de las operaciones de exportación involucradas en autos.

Que el servicio aduanero no sólo incumplió el procedimiento previsto para la investigación del valor, sino que

tampoco especificó la norma en la cual basó el criterio utilizado para arribar al nuevo valor dado a la mercadería, simplemente se limitó a descartar el valor documentado en 4 destinaciones por la firma exportadora –tras la consulta al sistema INDIRA-, reemplazándolo por el valor documentado en 1 sola destinación registrada ante la Aduana de Fray Bentos, Uruguay.

Que, al respecto, considero que la sola declaración de un valor distinto al declarado -en este caso en el país donde se documentó la importación de la mercadería- no resulta por sí mismo un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción, pues no se podría presumir, sin mayores elementos, que el documentante en nuestro país sea quien declaró incorrectamente el valor de la mercadería, confiando en la exactitud de la declaración del país donde se importó la misma.

Que, en consecuencia, se torna improcedente el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de derechos de exportación.

VIII.- Que, en virtud de las razones antes expuestas, habiéndose concluido que en el caso de autos no se configuró la infracción de declaración inexacta y que el reclamo tributario resulta improcedente, corresponde revocar la resolución aduanera, con costas al fisco.

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución Fallo Nro. 234/2018 (AD SAPE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en la Actuación N° 12634-108-2014 (Sumario Contencioso 060-SC-219-2015/3), con costas al fisco.

El Dr. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos reseñado en el Considerando de la Resolución Fallo N° 234/2018 (AD SAPE) apelada en autos.

II. Adhiero a lo resuelto por el vocal preopinante respecto de la nulidad planteada por la actora.

III. Como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe dilucidar si la actora habría incurrido en una declaración inexacta, al comprobarse una diferencia existente entre el valor FOB de ingreso de la mercadería a Uruguay respecto del declarado en la destinación de exportación.

IV. En atención a ello, ante todo, cabe afirmar que no suscribo que en los casos en que el valor FOB total del permiso coincide 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 exportación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el antes pactado entre el exportador y el comprador 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.

V. En este entendimiento, corresponde entonces analizarse si, de lo actuado en la etapa administrativa y en esta instancia, surgen evidencias de subfacturación.

VI. Primeramente, debe advertirse que no está controvertido en autos la existencia de una venta de mercadería a una compañía vinculada, y la remisión de tal producto, por pedido de la compradora, a otra empresa distinta radicada en el exterior. Lo que en la jerga de la tributación internacional, más precisamente en el campo de la planificación fiscal, suele llamarse "una triangulación comercial".

Según surge de la resolución en crisis, la operatoria bajo análisis se enmarca como ventas sucesivas entre empresas que forman un grupo económico. Específicamente, el presente sumario contencioso trata sobre operaciones detectadas con el envío de mercadería a Uruguay y tienen como común denominador el despacho físico directo de la mercadería a la firma "AGROSAN S.A." radicada en dicho país, mientras que la venta es facturada por PIONEER ARGENTINA SRL a su vinculada PIONEER OVERSEAS CORPORATION USA, radicada en EE.UU.

VII. Llegado a este punto, surge imperioso dejar asentado que, en materia de transacciones entre empresas de un mismo grupo económico, la tributación internacional ha dado avances significativos en los últimos tiempos, de la mano de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y sus "Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017"[1]. Tal estándar resulta de cumplimiento directo obligado para los países miembros de la Organización y, previo consentimiento explícito, de las otras jurisdicciones signatarias de la Declaración sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales de la OCDE, como miembros del Marco Inclusivo; Argentina desde el 22/4/1997 se encuentra comprendida en este grupo[2].

VIII. Además, resulta pertinente resaltar que, si bien las reglas y estándares contenidas en dichas Directrices se ubican mayoritariamente bajo el paraguas de la imposición a la renta, debe señalarse, con especial énfasis, que no son de incumbencia específica de tal tributo toda vez que se materializan mediante operatorias de comercio exterior y, por tanto, afectan también a los tributos relacionados al comercio trasfronterizo. Ello, porque cualquier regla que se aplique a las transacciones entre empresas vinculadas implicará un análisis y eventual apartamiento de los precios convenidos entre las partes, con el consiguiente efecto en la base imponible del impuesto a la renta y, por una cuestión de coherencia fiscal, también respecto de los tributos que gravan el comercio exterior. Esto cobra especial relevancia en Argentina, donde coexisten tributos no sólo a las importaciones sino también a las exportaciones.

IX. Ello así, la preocupación radica entonces en definir el tratamiento a dar a operaciones que se articulan global y conjuntamente, en el marco de un grupo económico, con el resultado final de la reducción de la tasa impositiva global efectiva, mediante el desvío de utilidades -y de divisas- al exterior, a través de la utilización de mecanismos que ocultan y distorsionan las operaciones reales.

X. Al respecto, puede leerse en el cuerpo de las Directivas que, como principio rector, “los países miembros de la OCDE han elegido … [el] criterio de entidad independiente como el medio mas adecuado para llegar a unos resultados equitativos … así, el impuesto [a la renta] debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa con el principio de plena competencia”. Y explica el sentido de tal principio en que “las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que difieran de aquellas que se hubieran acordado en caso de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre”. Para concluir diciendo que “a fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de le entidad independiente, los países miembros de la OCDE han optado por el principio de plena competencia, en virtud del que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios” (Prólogo, puntos 5 y 6).

XI. Así, la OCDE ha definido “Precios de Transferencia” como aquéllos que se utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas en países distintos. Los Precios de Transferencia muchas veces permiten que el grupo multinacional transfiera beneficios a jurisdicciones de menor nivel de imposición o a aquéllas en que las que la administración tributaria ejerce menor presión. Además, indica que aunque no exista intención de evadir tributos es conveniente establecer pautas legales que permitan determinar en forma objetiva los valores asignados por partes relacionadas en transacciones internacionales.

XII. Y define el Principio de plena competencia o también denominado Principio “arm´s length” -principio rector para la determinación de los precios de transferencia correspondientes a operaciones entre empresas vinculadas-, como el precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de la transacción controlada. Este principio requiere la comparación de la transacción examinada con operaciones no controladas y/o empresas independientes.

XIII. Específicamente con relación a los tributos que gravan el comercio exterior, entre las Guías OCDE para la aplicación del Principio de Plena Competencia, se menciona “la utilización del valor en aduana”. Así, sostiene la Organización que “muchas administraciones de aduana aplican el principio de plena competencia para comparar el valor atribuible a bienes importados[3] por empresas asociadas, que puede estar afectado por la relación especial existente entre ellas, con el valor de bienes similares importados por empresas independientes”. Advierte que “los métodos de valoración a los efectos de aduanas pueden no coincidir con los métodos reconocidos por la OCDE para la determinación de precios de transferencia” -en el marco de los tributos que gravan la renta-, a la vez que reconoce que tal valor “puede resultar útil a las administraciones tributarias para evaluar las condiciones de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada, y viceversa” (Capítulo I “El Principio de la Plena Competencia”, punto 1.137).

En otras palabras, la determinación de los Precios de Transferencia en materia aduanera no debe necesariamente ceñirse a los Métodos de determinación sugeridos por la propia OCDE para el impuesto a la renta -Precio libre comparable, Precio de reventa, Coste Incrementado, Margen neto operacional o Distribución de resultado-, mientras se persiga el Principio de plena competencia, estándar rector de las Directrices OCDE.

XIV. De lo antes expuesto, y retomando el hilo de razonamiento del considerando IV, se desprende que, a efectos de establecer la existencia o inexistencia de subfacturación corresponde ceñirse al Principio de Plena Competencia OECD, esto es, que el precio al que se vendió la mercadería entre las dos vinculadas -PIONNEER ARGENTINA SRL Y PIONEER OVERSEAS CORPORATION- sea similar al que se hubiese vendido entre firmas no relacionadas, para bienes de iguales características físicas, calidad y volumen.

XV. En ese sentido, de la Resolución atacada surge que las operaciones involucradas versan sobre maíz (PA N° 1005.10.00.000Q) y sorgo (PA N° 1007.10.00.000C) para siembra con destino a Uruguay, en las destinaciones 13060EC01004493J, 13060EC01004492X, 13060EC01004489Y y 13060EC01004491H, a un valor FOB de exportación total declarado de U$S 383.362.- Asimismo informa el servicio aduanero que, habiéndose contrastado la operación con su ingreso al país vecino mediante al utilización del sistema de consultas INDIRA, resultó que la Destinación Uruguay -única- N° 2013155042, con destino a AGROSAN S.A., se registró con un valor total FOB de U$S 499.383,26, es decir en más de U$S 116.021,26. Y, a fs.113/118 de la Actuación SIGEA N° 12634-108-2014 contesta vista la actora acompañando copia certificada -y apostillada- de Nota de PIONEER OVERSEAS CORPORATION (POC) explicando el motivo de la diferencia de precios. En efecto, informa que "la diferencia de precios … se debe a los mayores riesgos asumidos por POC en virtud de que …las facturas de POC a AGROGAN fueron emitidas entre el 20 de agosto de 2013 y el 20 de diciembre de 2013 y, en todos los casos, la fecha de vencimiento fue el 30 de junio de 2014; el plazo de pago de las facturas emitidas por POC a PIONEER ARGENTINA SRL fue de 30 días; el precio de POC a AGROGAN se vio incrementado por los cargos financieros cobrados por POC a AGROSAN por la extensión significativa en el plazo de pago". Para concluir diciendo que "en síntesis, las operaciones de venta de POC a AGROSAN, empresa con la que no existe ninguna vinculación económica, se estableció en términos financieros distintos a aquella entre PIONEER ARGENTINA y POC…en todos los casos, la diferencia de precio pagado por POC a PIONEER ARGENTINA y el facturado a AGROSAN varió entre un 22% y un 30%".

Sin embargo, debe llamar la atención que no se advierte documentación que respalde tal argumento, como podría haber sido la factura de POC a AGROSAN con los costos financieros discriminados, reduciendo así la fundamentación antes descripta a meras afirmaciones carentes de fuerza para correr el velo de incertidumbre que aqueja a la operación.

Así, en el caso concreto, el fisco logra demostrar inconsistencias de precios en un contexto de transacciones entre partes vinculadas, sin que la recurrente haya podido justificar las diferencias con el grado de certeza necesaria para fulminar el argumento del servicio aduanero, puesto que no basta con afirmar una cierta situación sino que debe demostrarse. Por ello, entiendo no existe evidencia suficiente que asegure que se ha respetado el Principio de Plena Competencia, sino que a contrario sensu, surge claro que PIONNEER ARGENTINA SRL vendió a PIONEER OVERSEAS CORPORATION -su vinculada- cierta mercancía que es entregada directamente a una tercera parte no relacionada -AGROSAN-, mediando por exactamente el mismo producto una diferencia de precio en más de entre un 22% y un 30%, sin que la actora pudiera justificarla. En tales condiciones, no queda sino inclinarme por la existencia de subfacturación.

XVI. Sentado lo anterior, y ya en el marco de la figura de la declaración inexacta, el precio declarado debe reputarse verosímil para que la acción endilgada no sea merecedora de reproche sancionatorio. La ausencia de sinceridad de la operación es lo que en sustancia se castiga mediante la infracción examinada. No debe olvidarse el carácter fragmentario del derecho sancionador y su aplicación como última razón. Por ello las discrepancias relativas al valor se subsanan mediante los procedimientos determinativos de ajuste de valor.

XVII. En ese orden de ideas, de lo que se trata de ponderar es si la inexactitud atribuida tiene entidad suficiente para producir un perjuicio fiscal, o bien un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía. Por ello es que, si bien es verdad que una discrepancia del valor declarado en aduana de la mercadería no es suficiente para encuadrar la conducta en la figura de marras, no es menos cierto que siempre será menester que el precio declarado sea verosímil. Afirmar, en consecuencia, que so pretexto de la naturaleza penal de la infracción endilgada es menester una prueba inequívoca del precio verdaderamente concertado representa una desnaturalización del régimen sancionador aplicable. Es verdad que la sola declaración

de un valor distinto al declarado en el país de exportación por sí mismo no resulta un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción; pero, no es menos cierto que, al observarse diferencias manifiestas entre los valores FOB declarados y constatándose la utilización de un esquema de ventas trianguladas sucesivas realizadas por entidades vinculadas entre sí, era menester una explicación plausible que justifique las diferencias detectadas. Consecuentemente, y en orden a lo precedentemente detallado, no encuentro necesario que para desestimar el precio declarado resulte menester la prueba inequívoca de la falsedad de la facturación o de los registros de contabilidad. Por de pronto, ello es así, por cuanto la figura endilgada no requiere la presencia de las circunstancias ardidosas, toda vez que es suficiente la acreditación material del incumplimiento material del deber ingresar la divisa que hubiera sido menester con sujeción al precio concertado. Efectivamente, debe advertirse que la acción no requiere que sea fraudulenta sino que corresponde la multa por el mero hecho de no declarar el precio debido. Por ello es que debe analizarse si concurre en las presentes actuaciones, alguna causal exculpatoria. Ello así, destacando que una vez verificada la configuración material de la conducta infraccional imputada, corresponderá al interesado alegar y acreditar alguna causal de eximición suficiente, que permita tener por no configurado el elemento subjetivo en cuestión.

XVIII. En ese orden de ideas, no ha de llamar a la confusión que el asunto que nos concierne refiere principalmente al ejercicio de la potestad sancionadora. Es verdad que en el ámbito administrativo sancionador resulta menester la comprobación efectiva de la falta para sustentar la imputación determinada por el servicio aduanero; pero, no lo es menos, que esa conclusión también es susceptible de ser mantenida con relación a cualquier acto administrativo, ya que la validez de la disposición siempre está condicionada a la veracidad de los hechos y el derecho que le preceden. En efecto, en el ámbito administrativo sancionador no está prohibida la utilización de medios indirectos para la determinación de los hechos, si bien condicionada en su realización a un escrutinio estricto. Es manifiesto que no se lesiona la igualdad ante la ley cuando se dispensa a las personas sometidas a un procedimiento administrativo sancionador menores garantías, comparados con las que gozan los destinatarios de los procedimientos sancionatorios penales, a pesar de que entre ambos grupos medie la acusación de cometer un ilícito. Para poder dimensionar si la diferencia de trato en tales situaciones resulta justificada se requiere expresamente una ponderación en el sentido de examen de proporcionalidad, especialmente respecto de una diferencia de trato de gran intensidad, para lo cual se requiere que aquélla persiga un fin legítimo, que esa búsqueda sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto.

XIX. Así las cosas, se observa que la restricción de los medios de prueba y el derecho a la defensa en el curso de un procedimiento administrativo sancionador es razonable, pues el margen de configuración del legislador en materia de sanciones administrativas es mayor que en materia penal, habida cuenta de la menor gravedad que tienen comúnmente las sanciones administrativas así como de los campos donde éstas son aplicadas y de las circunstancias en las cuales son impuestas por las autoridades administrativas competentes. Por ello, puede aminorarse la carga de la prueba que incumbe al órgano acusador y aumentar la carga del investigado siempre que esta imposición sea razonable. En ese sentido, si bien puede considerarse plausible que el hecho ilícito resulte constatado por medios de prueba indirectos, debe dejarse al abrigo que el encartado pueda probar su inocencia.

XX. Como corolario de lo anterior, la dispensa de un trato diferenciado en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa y la potestad penal, resulta justificado si los particulares no hacen sacrificios innecesarios y desproporcionados en la consecución del Interés Público. La ausencia de una regulación constitucional de las sanciones administrativas no es pretexto ni para una descarga indiscriminada de las soluciones penalistas ni para un apartamiento deliberado. Lo crucial del caso es orientar el ejercicio de la potestad sancionadora dentro de la órbita del derecho público administrativo y con sujeción a pautas racionales, advirtiéndose que el test de proporcionalidad constituye el instrumento hermenéutico por excelencia para dirimir la incorporación de los

principios y reglas penales a la órbita administrativa.

XXI. En línea con lo comentado, es preciso enfatizar, en consecuencia, que el bagaje de normas del ámbito penal no son mandatos que deben rigurosamente cumplidos en el campo administrativo. Ello armoniza con la caracterización de los principios penales como mandatos de optimización que deben cumplirse en mayor medida posible. De allí que las antinomias que se presenten entre las normas penales y las administrativas deberán decidirse en razón de las circunstancias del caso.

XXII. En ese orden de ideas, a la luz de los ojos de un observador imparcial, va de suyo que no existe una explicación satisfactoria de porque habiéndose vendido la mercadería en Argentina por un valor FOB U$S 4,46/tn el maíz y U$S 3,66/tn el sorgo, el mismo lote haya sido comprado- en una venta sucesiva- por un valor FOB de U$S 5,04/tn (un 30,3% mayor), siendo que la mercadería se entregó directamente al segundo comprador de la cadena directamente, siendo únicamente la facturación -y el movimiento de fondos- el que registró dos tramos. En el horizonte, de nada sirve explicar que el valor FOB total del permiso coincide con el consignado en la factura comercial, por cuanto es de sentido común colegir que la triangulación entre empresas vinculadas coloca al exportador en la carga de demostrar que su relación con las mismas no influyó en el precio de venta. En otros términos, en las actuaciones existen elementos para presumir que la declaración fue efectivamente inexacta y más allá de la conexión empresarial del caso y de la eventual influencia de ella en el precio, quien se encontraba en mejores condiciones de hacerlo, debió explicar las diferencias de facturación entre las distintas operaciones.

XXIII. En esa comprensión del asunto, encuentro que la decisión de la autoridad administrativa de apartarse de la declaración consignada no surge del mero voluntarismo sino que precede de un razonamiento fundado en la experiencia de las cosas. Efectivamente, en orden al cumplimiento de su competencia y de los propósitos por los que se la otorgó no podía esperarse una actuación pasiva. La argumentación de la recurrente, expuesta más arriba, con la síntesis debida, no ha afectado los fundamentos de la resolución recurrida.

XXIV. En tales condiciones, la decisión apelada debe mantenerse, en el sentido de que existe un precio no justificado en cabeza del obligado, toda vez que éste no logró probar la veracidad del precio informado. En función de lo anterior es que se comparte el criterio del organismo administrativo, en cuanto a que se encuentra configurada la situación prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, en cuanto refiere al ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto del que efectivamente correspondiere. Por ello, es importante insistir en que no se trata de una figura que no requiere la demostración de la falsedad del precio declarado o de la factura que no requiere la comprobación de una actividad dolosa, sino que sólo se requiere para su configuración que lo que resultare de la comprobación o verificación demuestre que dicho precio no se compadece con el valor real de la mercadería. Efectivamente si, para que se configure la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. debe mediar falsedad de factura o precio tornaría la figura de dicha norma en una figura carente de contenido puesto 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 C.A. (Cfr. Voto del vocal Krause Murguiondo in re: Fullerton S.R.L, Sala G Nº 9173, 6/4/05).

XXV. Al respecto, no me resulta ajena la opinión contraria en orden a que debe mediar una prueba positiva y fehaciente de que el precio declarado es falso para que resulte ajustada a la figura penal en cuestión (art. 954 inc. c) del Código Aduanero). Sin embargo, encuentro que esa tesitura, por una parte, hace una lectura incorrecta de la ley aplicable confundiendo la figura de marras con la de contrabando. En efecto, si el hecho ilícito sería susceptible de encuadrar en ambas figuras represivas, es decir en la delictual del artículo 864 inciso b) y en la infracción del artículo 954, resultaría menester el necesario desplazamiento de la segunda según lo establecido en el artículo 913. Además de lo anterior, en la hipótesis que el documentante acompañase una factura conteniendo

datos falsos, jamás podría pensarse que tal conducta podría encuadrarse culposamente, ya que el que sub o sobre factura siempre lo hace intencionalmente, por eso debería endilgársele la figura del delito de contrabando tipificado en el inciso b) del artículo 864 y no una mera infracción de declaración inexacta.

XXVI. Pues bien, en este contexto, debo hacer notar que no es cierto que, con sujeción a los principios del derecho penal, es menester que la aduana compruebe inequívocamente por medio de prueba directa que el precio pagado por la mercadería que se exportó no se corresponde con el que efectivamente fue abonado. Se colige entonces que en materia sancionatoria, aun administrativa, lo que está vedado es la utilización de medios indirectos para acreditar una maniobra dolosa, pero no para la determinación de los hechos. Al respecto, la Corte Suprema ha tenido oportunidad de abordar una cuestión que presenta puntos de contacto con la que es objeto de discusión en el sub lite, al referir que, solamente cuando se trata de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco no es posible utilizar las presunciones que contempla la ley para presumir —y tener de ese modo probada— la existencia de esa conducta, sino que tal extremo debe acreditarse con otros elementos de prueba (in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello", Fallos 322:519; "Montenegro Hermanos S.A.", Fallos 323:2172). Este es el tratamiento legal dispensado a las figuras dolosas, lo que, a contrario sensu, permite aplicarlas para los casos en que la existencia de la infracción no requiere demostrar la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. En ese sentido, si bien va de suyo que la prueba recabada no podría servir de base para la imputación de una figura dolosa como el contrabando, si es suficiente para ser aplicada en el caso de autos y máxime que, como lo explica la jurisprudencia de la Corte Suprema, cuando se trata de determinaciones impositivas rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba, toda vez que el sistema está basado en declaraciones juradas presentadas por los propios interesados y puede éste formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, aun mediando inclusión de datos ajenos a la realidad. (doc. Fallos: 268:514).

XXVII. Así las cosas, si bien en el artículo 746 del Código Aduanero se estipula que el hecho de que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, no es menos cierto que la objeción viene objetivamente materializada por indicios serios que autorizan a ponderar que el precio pagado no condice con realidad. Justamente, al hilo de lo anterior, encuentro que todo el procedimiento se llevó apelante bajo el principio de igualdad de armas, puesto que las partes adversarias pudieron acudir ante el tribunal con las mismas herramientas de persuasión, los mismos elementos de convicción, sin privilegios ni desventajas, a fin de convencerlo de sus pretensiones procesales, ya que ningún obstáculo impidió el adecuado y equitativo desarrollo del derecho de defensa.

XXVIII. Por lo expuesto, entiendo que la decisión apelada debe mantenerse, en el sentido de que existe un precio no justificado en cabeza del obligado, toda vez que éste no logró probar la veracidad del precio informado. En función de lo anterior es que se comparte el criterio del organismo administrativo, en cuanto a que se encuentra configurada la situación prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, en cuanto refiere a una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir a) un perjuicio fiscal y c) un ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto del que efectivamente correspondiere.

XXIX. Con relación al impuesto determinado, en sentido contrario, si era un requisito insoslayable la realización del procedimiento previsto en la resolución citada. Su ausencia no puede ser subsanada a posteriori en esta instancia recursiva, so pretexto de la conocida doctrina que pone de manifiesto que no puede declararse la nulidad por la nulidad misma. En la especie, no en vano existe un procedimiento específico para que pueda arribarse a la verdad jurídica objetiva sin que estos recaudos puedan ser suplidos razonablemente en la instancia recursiva, de lo que se sigue que debió darse al interesado la oportunidad de expresar sus razones antes de la emisión del acto

administrativo. Se reitera, el hecho de que el agente haya promovido el recurso de apelación con posterioridad al acto determinativo no suple, sin más, la omisión en la que incurrió la Administración, lesionando el principio de defensa en juicio, que -como es sabido- integra el del debido proceso, y que constituye una garantía constitucional de la que la Administración no puede prescindir sin mengua del ordenamiento jurídico fundamental.

Por ello, VOTO por:

1) Confirmar el art. 1° de la Resolución Fallo Nº 234/2018 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-108-2014 y, consecuentemente, condenar a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L. al pago de la multa impuesta, la cual asciende a la suma de PESOS SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS NOVENTA Y SEIS CON 35/100 ($ 656.796,35).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº 234/2018 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-108-2014 y, consecuentemente, dejar sin efecto el concepto tributario impuesto a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L.

3) Imponer las costas conforme los respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar el art. 1° de la Resolución Fallo Nº 234/2018 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-108-2014 y, consecuentemente, condenar a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L. al pago de la multa impuesta, la cual asciende a la suma de PESOS SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS NOVENTA Y SEIS CON 35/100 ($ 656.796,35).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº 234/2018 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-108-2014 y, consecuentemente, dejar sin efecto el concepto tributario impuesto a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L.

3) Imponer las costas conforme los respectivos vencimientos.

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

[1] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-d e-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2 017_9788480083980-es#page95

[2] La Argentina adhirió a la Declaración sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales de la OCDE el 22/4/1997. La adhesión a esa Declaración hizo a nuestro país signatario de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (LDEM), que son parte de aquel instrumento. Argentina también estuvo representada y participó activamente en el referido proceso de actualización de las LDEM.

[3] Nótese que se refiere únicamente a bienes importados y no a operaciones de exportación por cuanto tal imposición es poco común en el mundo, siendo el caso argentino uno de los pocos hoy en día. Sin embargo, a los efectos de autos sólo implica un cambio de perspectiva, sin mayores contratiempos.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.06.07 17:53:46 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: 2022.06.07 19:06:59 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: 2022.06.07 22:24:26 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: 2022.06.07 22:24:42 -03:00