República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-59657301-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA en Causa N° 34.812-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° 34.812-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. 445/2013 (AD SAPE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en la Actuación N° 12634-64-2012 (Sumario Contencioso 060-SC-59-2012/1), mediante la cual se condena a la firma PIONEER ARGENTINA S.A. (en estos autos 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 $ 1.536.045,07, a la vez que se la intima al pago de tributos por la suma de $ 73.144,90 (U$S 19.147,88), con más los intereses.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que a fs. 18/36vta. 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 el PE investigado. 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 Brasil), 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, 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. 51/56 la representante fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un somero relato de los hechos que dieran origen al sumario aduanero. Considera que en el caso se efectuó una declaración que difiere con el resultado de la comprobación y que por ende se encuentra tipificada la infracción del art. 954 incisos a) y c). Señala que siendo que el destino de la mercadería fue Brasil, se contrastó la operación con su ingreso a dicho país mediante el sistema INDIRA. Manifiesta que se constató una diferencia entre el valor FOB de ingreso de la mercadería a Brasil respecto del declarado en la destinación de exportación, lo cual produjo un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía. Afirma que en el caso se trata de una denuncia contenciosa por la infracción endilgada y no de un ajuste de valor, en rechazo a la nulidad planteada por la actora. Aduce que el bien jurídico tutelado en este tipo de infracciones es la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Cita doctrina y jurisprudencia. Sostiene que el inciso c) del art. 954 debe apreciarse mediante una perspectiva amplia que implica la fiscalización de los importes que deben ingresarse con motivo de la exportación respecto a los declarados. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme el fallo recurrido, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12634-64-2012 (060-SC-59-2012/1) se inician a fs. 1 con la copia del SIGEA N° 12539-43-2012. A fs. 2/4 luce copia del informe técnico Nro. 21/2012 (SE FVEX) de fecha 01/06/2012 mediante el cual la Sección Fiscalización y Valoración de Importación determina que de la fiscalización de 12 destinaciones documentadas entre los años 2009-2010, surgen diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en Argentina y el mismo valor FOB consignado en la documentación brasilera en destino, ello como resultado de las consultas efectuadas al sistema INDIRA. Asimismo dicho informe concluye que *"La utilización de sociedades vinculadas vendiendo de manera sucesiva se estaría utilizando en el caso planteado con la clara intención de tributar en menos y dejar divisas fuera del país, lo que se encuadraría prima facie y atento a la mejor opinión de la instancia jurídica interviniente en la infracción prevista y penada por el Art. 954 Inciso a) y c) del Código Aduanero, habida cuenta de que la mercadería involucrada tributa el 5% de derechos de exportación."*. A fs. 5 se listan las referidas destinaciones (de exportación) de donde surgen los datos relativos a número de destinación, cantidades embarcadas, valores FOB unitarios declarados en Argentina, empresa re facturante, país re facturante, país de destino, destinación aduanera en destino, firma importadora en destino, cantidad desembarcada, valor FOB declarado en Brasil y la diferencia. No obstante, no se indica la posición arancelaria de la mercadería en trato. A fs. 6/13 se agregan copias de diversas impresiones de pantalla. A fs. 14 luce copia del acta de denuncia de fecha 13/06/12 que incluye dentro de las destinaciones la involucrada en autos (PE N° 10060EC01000499X). A fs. 15 luce copia de liquidación de multa. A fs. 16/19, lucen diversas Notas ordenando pases internos. A fs. 20 se agrega copia del Informe N° 44/12 de fecha 03/07/12 mediante el cual se informa el perjuicio fiscal y la diferencia de ingresos de divisas. A fs. 21 se encuentra la copia de la providencia que ordena la oficialización de una nueva actuación por cada destinación. A fs. 22/50 lucen copias de la destinación involucrada y de su documentación complementaria. A fs. 51 se agrega print de pantalla del listado al ingreso de la denuncia. A fs. 52 se encuentra el informe N° 54/12 de fecha 16/07/12 mediante el cual se procede a ingresar la denuncia al SIM y a informar la diferencia resultante en concepto de derechos de exportación: perjuicio fiscal U$S 19.147,88 (total en $ 73.144,90); diferencia de ingreso de divisas U$S 402.106,04 (total en $ 1.536.045,07). A fs. 53/57 se dicta la resolución N° 141/2012 de fecha 24/07/2012

mediante la cual se dispone la instrucción de sumario por la infracción endilgada y la corrida de vista respectiva. Particularmente, respecto de la destinación cuestionada, se determina que la misma se refiere a la exportación a consumo de 84.381,06 kgs. de maíz para siembra (PA N° 1005.10.00.000Q) con destino a Brasil, con salida por la Aduana de Santo Tomé, a un valor FOB declarado de U$S 4 la tonelada siendo el FOB total U$S 337.524,24 consignadas a la firma DU PONT DO BRASIL. Se detalla que la mercadería fue ingresada 8 días después al país de destino por la Aduana de Sao Borja, mediante la oficialización de la destinación N° 1003160664, a un valor FOB declarado de U$S 8,76 la tonelada, siendo el FOB total U$S 739.630,28. 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 402.106,04), 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 pudiera haber cambiado tanto en un lapso tan corto de tiempo, como también el que dos empresas vinculadas entre sí, documenten la mercadería por un valor FOB menor y la compren por uno mayor. 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. A fs. 58/59 lucen las cédulas de notificación de la apertura de sumario y corrida de vista a la firma exportadora y al despachante, enviadas con aviso de recibo, encontrándose a fs. 60/61 las consultas web de recepción de las respectivas misivas en fecha 27/07/2012 y 31/07/2012. A fs. 62/63 luce la Nota N° 328/12 con la ficha OM 2031 de apertura de sumario. A fs. 64 se encuentra la constancia del correo argentino de la notificación del despachante en fecha 31/07/2012. Seguidamente se agrega el SIGEA N° 13289-21538-2012 mediante el cual contesta la vista la firma exportadora con fecha 10/08/12 a fs. 65/78. Junto a la presentación efectuada por la firma, se acompaña a fs. 23/128 certificación contable de registraciones de ventas y sus pagos con sus respectivos asientos contables y documentación respaldatoria, copia del contrato de suministro celebrado entre PIONEER OVERSEAS CORP. y PIONEER ARGENTINA, copia de la carta enviada por PIONEER OVERSEAS CORPORATION explicando el motivo de la diferencia de precios. A fs. 130/150 presenta su descargo el despachante de aduana en fecha 14/08/12, junto al cual acompaña copia de la carpeta correspondiente a la destinación involucrada. A fs. 151/152, con fecha 21/08/12 se resuelve tener por contestadas las corridas de vista y se ordenan remitir las actuaciones a fin de resolver la nulidad planteada por la firma y el despachante. A fs. 153 se encuentra la constancia del correo argentino de la notificación de la corrida de vista a la firma exportadora en fecha 27/07/2012. A fs. 154/155 se agregan las cédulas de notificación de la providencia de fecha 21/08/12 a la firma exportadora (23/08/12) y al despachante (29/08/12). A fs. 157/180, mediante SIGEA N° 13289-22707-2012, PIONEER ARG. SRL acompaña copias certificadas de la Carta enviada por Pioneer Overseas Corporation debidamente traducida donde se explica el motivo de las supuestas diferencias entre los precios declarados y los de ingreso a Brasil, y del contrato de suministro celebrado entre Pioneer Overseas Corporation y Pioneer Argentina debidamente traducido. A fs. 186/190 se dictan el dictamen respectivo y la resolución N° 36/2013 (AD SAPE) que resuelve rechazar el planteo de nulidad impetrado por la firma exportadora y el despachante en oportunidad de contestar la vista. A fs. 191/192 lucen sendas constancias de notificación de dicha resolución a la firma exportadora y al despachante, ambas en fecha 21/02/2013. Seguidamente se agrega el SIGEA N° 13289-5051-2013, mediante el cual la firma exportadora plantea revocatoria con fecha 26/02/13, a fs. 194/197vta.. A fs. 198, con fecha 12/03/13 se rechaza la misma. A fs. 199 luce constancia de notificación a la firma de dicho decisorio con fecha 13/03/13. A fs. 200, con fecha 26/03/13, se tienen presentes los descargos, la prueba documental acompañada, se ordena agregar la destinación original y se deniegan las pruebas informativa, testimonial y pericial. Seguidamente, por cuerda, luce agregado el segundo cuerpo de las actuaciones. A fs. 201/202 lucen sendas constancias de notificación de la providencia de fecha 26/03/13 a la firma exportadora y al despachante ambas en fecha 05/04/2013. A fs. 204/232 se procede a agregar copia “digitalizada” de la carpeta del permiso de embarque N° 10 060 EC01 0004999X comprensiva de la destinación y de su documentación complementaria. A fs. 235 luce providencia de fecha 09/08/13 que indica que se procedió a adjuntar *“… copia de la DDT-SIM de exportación 10060EC01000499X digitalizada en sistema, entendiendo esta jefatura que la digitalización del legajo es un fiel reflejo del original, …”*. A fs. 237, en fecha 13/08/13, se ponen autos para alegar. A fs. 238/239 lucen sendas constancias de notificación de la providencia de fecha 13/08/13 al despachante y a la firma exportadora, ambas en fecha 16/08/2013. A fs. 241/243, con fecha 26/08/13 presenta su alegado la firma exportadora, y a fs. 244/246vta. hace lo propio el despachante en fecha 28/08/13. A fs. 247, con fecha 02/09/13, se tienen por agregados los alegatos y se remiten las actuaciones a la División Jurídica. A fs. 249/256 se emite el dictamen jurídico respectivo y a fs. 258/264 se dicta la

resolución aduanera apelada, cuya aprobación luce a fs. 269/271.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación de fs. 18/36vta..

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 la operación de exportación registrada ante la Aduana argentina y la de importación de la mercadería en Brasil, 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).

Que conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, los valores declarados por PIONEER ARGENTINA SRL en la destinación de exportación N° 10060EC01000499X (Valor FOB total: U$S 337.524,24 + Flete total: U$S 12.154,00= U$S 349.678,24.-, ver copia digitalizada del permiso de embarque y

copia de la factura comercial obrantes a fs. 206 y 89 de las act. adm.) se corresponden con los efectivamente cobrados 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 la certificación contable obrante en las actuaciones administrativas mediante la cual se verifica la registración de la factura de exportación N° 002-00002190 por valor de U$S 349.678,24 y la constancia de cobro de la misma mediante la acreditación en cuenta de la suma de U$S 1.037.941,19 ($ 4.232.724,17.-), suma que comprende el monto liquidado por el permiso de embarque en cuestión (U$S 349.678,24.-). (ver fs. 88/97 de las act. adm.)

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 -permiso de embarque- y el resultado de la comprobación efectuada por el servicio aduanero. En tal sentido, el valor FOB declarado en el permiso de embarque -con más el costo declarado en concepto de flete-, resulta ser el mismo que el consignado en la factura comercial, y que se corresponde en definitiva con las divisas liquidadas con motivo de la exportación llevada 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, y realizar consecuentemente una investigación del valor. Pero ello 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 el caso de autos 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.

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, no se encuentra controvertido en autos el hecho de la vinculación, situación que expresamente fuera declarada por la recurrente en la hoja de valor (copia digitalizada) obrante a fs. 208 de las actuaciones administrativas.

Que, 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 vinculada en Brasil, 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 dos operaciones de ventas sucesivas, como tampoco fue cuestionado el hecho de que el precio declarado resulta idéntico al efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente. De este modo, resulta insuficiente la actividad probatoria desarrollada por la Aduana a los fines de descartar el valor de transacción declarado.

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 por la firma exportadora –tras la consulta al sistema INDIRA-, reemplazándolo por el valor documentado ante la Aduana de Sao Borjas, Brasil.

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. 445/2013 (AD SAPE) dictada en la Actuación N° 12634-64-2012 (Sumario Contencioso 060-SC-59-2012/1), 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° 445/2013 (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 Brasil 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 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 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 Brasil y tienen como común denominador el despacho físico directo de la mercadería a la firma “DU PONT DO BRASIL” 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 segundo 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. También resulta oportuno mencionar que las Guías OCDE en materia aduanera recomiendan “La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras en un país para evaluar los precios de transferencia … [lo que] debería ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa”. E insiste en que “sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, y [que] no debería ser difícil de conseguir en aquellos países en los que han integrado la administración d ellos impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana”.

XV. Así, en autos el servicio aduanero argentino, al momento de analizar la destinación en crisis para determinar la procedencia de aplicar el Principio de Plena Competencia a los precios de transferencia de la actora, utilizó la información provista por el Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros) de intercambio recíproco de información aduanera dentro del MERCOSUR, adoptando en su investigación las recomendaciones de la Organización internacional.

XVI. 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 estarse al Principio de Plena Competencia OECD, esto es, que el precio al que se vendió la mercadería entre las dos vinculadas -PIONEER 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.

XVII. Específicamente, de la Resolución atacada surge que la Destinación de exportación N°10060EC01000499-X en crisis involucra la exportación de semillas de maíz para siembra (PA N° 1005.10.00.000Q) con destino a Brasil, en el marco de la Actuación SIGEA N°12634-64-2012, con un valor FOB declarado de U$S 337.524,24 (FOB unitario de U$S 4/Tn). Asimismo informa el servicio aduanero que, habiéndose contrastado la operación con su ingreso al país vecino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, resultó que la Destinación Brasil, con destino a DU PONT DO BRASIL, se registró con un valor total FOB de U$S 739.630,28 (FOB unitario por U$S 8,76/Tn), es decir una diferencia de U$S 383.362.-, lo que representa un incremento del 119,13%, resultando comercialmente razonable en opinión del servicio aduanero.

XVIII. Al respecto, a fs.157/165 de las AA contesta vista la actora acompañando simple Nota -traducida, legalizada y apostillada-, de PIONEER OVERSEAS CORPORATION (POC) explicando que el motivo del precio más alto que POC le cobra a DUPONT BRASIL se debe a los riesgos que enfrenta aquella y la propiedad intelectual de las semillas básicas. Con relación a los primeros, aclara que POC soporta todos los riesgos relacionados con bajos rendimientos, malas condiciones climáticas, técnicas de cosechas deficientes y defectos genéticos de los productos que pueden presentarse durante el proceso de producción de semilla comercial. Informa que PIONEER ARGENTINA tiene un retorno garantizado sobre el costo en que incurra en relación con la producción, independientemente de los resultados de rendimiento, que es el costo total más una remarcación del 10%. Resalta que POC es titular de la propiedad intelectual creada a partir de sus iniciativas para el desarrollo de productos e integrada en las semillas básicas de Pioneer®, por lo

que las vende al valor justo de mercado a partes relacionadas (ej: DUPONT BRASIL) y no relacionadas, y tiene derecho a todas las utilidades

XIX. De las pruebas obrantes en autos aportadas por la actora se destaca el Contrato de suministro (fs. 166/180 AA), presentado para demostrar la veracidad de los valores y/o precios declarados en la destinación en trato. Al respecto se advierte la inoponibilidad a terceros de dicho documento, atento no observarse ni fecha cierta, ni firma certificada, obrando únicamente la respectiva traducción legalizada y apostillada.

XX. Por tanto, debo llamar la atención que no se surge de los actuados documentación con la entidad suficiente como para desvirtuar y/o justificar la diferencia existente el valor FOB de exportación argentino y el de importación brasileño siendo que se trata del mismo producto, incluso el mismo lote, 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 PIONEER ARGENTINA SRL vendió a PIONEER OVERSEAS CORPORATION -su vinculada- cierta mercancía que es entregada directamente a una tercera parte relacionada -DU PONT DO BRASIL-, mediando por exactamente el mismo producto una diferencia de precio en más de entre un 119,13%, sin que la actora pudiera justificarla. En tales condiciones, no queda sino inclinarme por la existencia de subfacturación.

XXI. 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.

XXII. 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.

XXIII. En ese sentido, 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.

XXIV. 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.

XXV. 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.

XXVI. En línea con lo comentado, es preciso enfatizar, en consecuencia, que el 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.

XXVII. 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$S 4/tn de maíz, el mismo lote haya sido comprado- en una venta sucesiva- por un valor FOB de U$S 8,76/tn (un 119,13% mayor), habiendo sido la mercadería entregada directamente al segundo comprador de la cadena, y 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.

XXVIII. 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.

XXIX. 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).

XXX. 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.

XXXI. 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).

XXXII. 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.

XXXIII. 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.

XXXIV. Con relación al impuesto determinado, en sentido contrario, si era un requisito insoslayable la realización del procedimiento previsto en la normativa aplicable. 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 los artículos 1° y 2° de la Resolución Fallo Nº445/2017 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-64-2012 (Sumario 060-SC-59-2012/1) y, consecuentemente, condenar a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L. por encontrarlo responsable de la comisión de la infracción prevista en el art 954. Ap. 1 inc. a) y c) CA, imponiendo al pago de la multa impuesta, la cual asciende a la suma de PESOS UN MILLÓN QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL CUARENTA Y CINCO CON 7/100 ($1.536.045,07).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº445/2017 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-64-2012 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 los artículos 1° y 2° de la Resolución Fallo Nº445/2017 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-64-2012 (Sumario 060-SC-59-2012/1) y, consecuentemente, condenar a la firma PIONEER ARGENTINA S.R.L. por encontrarlo responsable de la comisión de la infracción prevista en el art 954. Ap. 1 inc. a) y c) CA, imponiendo al pago de la multa impuesta, la cual asciende a la suma de PESOS UN MILLÓN QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL CUARENTA Y CINCO CON 7/100 ($1.536.045,07).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº445/2017 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-64-2012 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.

1https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia- de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias- 2017_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: 2022.06.11 09:06:45 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: 2022.06.13 13:00:21 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: 2022.06.13 14:43:38 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: 2022.06.13 14:44:14 -03:00