República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-62347744-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Junio de 2022

Referencia: Expte. Nº 40.025-A PIONEER ARGENTINA S.R.L. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“PIONEER ARGENTINA S.R.L. C/ D.G.A s/ Recurso de Apelación”, Expte. Nº 40.025-A**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Atento la importancia de la cuestión debatida en el caso examinado haré el intento de describir la situación planteada y la solución contemplada de la manera más sencilla posible para que el conocimiento de esta resolución pueda ser comprendida no solamente por los profesionales intervinientes sino también por la ciudadanía en general.

II.- El caso versa sobre una fiscalización del organismo aduanero que habría detectado una presunta maniobra de triangulación comercial en operaciones de exportación entre empresas que conforman un mismo grupo económico. Especialmente el ente aduanero puso el ojo en cuatro (4) destinaciones documentadas en el año 2013, con diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en Argentina y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino, y treinta y seis (36) destinaciones documentadas en los años 2012/2013, con diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en Argentina y el valor FOB consignado en la documentación uruguaya en destino. Desde la perspectiva de la autoridad administrativa, la diferencia constatada en la cotización de la tonelada de maíz para siembra solamente se explicaría por la utilización de sociedades vinculadas que venden sucesivamente la misma mercadería con la clara intención de tributar en menos y dejar divisas fuera del país. Efectivamente, en el entendimiento de la aduana no resulta comercialmente razonable que, habiéndose documentado en Argentina la mercadería por un valor FOB total de U$S 319.752,90, en el ínterin de treinta (30) días se compre la misma mercadería por un valor FOB de U$S 493.756,58, un 54,42% mayor.

En las condiciones indicadas, se consideró a la conducta de la empresa exportadora incursa en los incisos a y c del Artículo 954 del C.A., en cuanto sanciona a quien mediante una declaración inexacta hubiera producido o podría producir: a) perjuicio fiscal y c) el ingreso o egrese desde o hacia el exterior un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiere. Asimismo, al encontrarse diferencia de valores FOB, entendió que se produjo un perjuicio fiscal al haberse pagado derechos de exportación en menos conforme a la siguiente liquidación:

PE	FOB	Importe de derechos	FOB	Importe de derechos	Diferencia USD	T.C.	Diferencia en $
13060EC01004901D	319.752,90	15.987,64	492.615,60	24.630,78	8.643,14	5,793	50.069,68

III.- En su presentación recursiva, la firma Pioneer Argentina S.R.L. manifiesta que declaró ante el servicio aduanero el precio concertado con el comprador del exterior (Pioneer Overseas Corporation). Sostiene que la objeción a la operación se basa exclusivamente de una supuesta diferencia de valores informada por el Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros - INDIRA". Hace hincapié en que se descartó el valor declarado de manera unilateral y sin siquiera efectuar consulta alguna para que su parte pueda brindar y explicar la operatoria cuestionada. Refiere que la situación endilgada tiene su origen en una recomposición de valor basada en los precios informados en Brasil y del cual resulta absolutamente ajeno a su responsabilidad.

IV.- Como surge de la reseña efectuada, corresponde decidir si el tributo determinado y la sanción aplicada pueden sustentarse en la información propiciada por el Sistema Indira (Intercambio de Información Registros Aduaneros), en cuanto sirvió para detectar que los valores informados en el Brasil son manifiestamente distintos de los declarados ante la aduana nacional.

V.- En tales condiciones, ante todo, conviene precisar el sentido y alcance del artículo 954, en su apartado primero, inciso c), en cuanto sanciona la inexactitud en la declaración que provoca o hubiera podido provocar un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera. En ese sentido, por de pronto, debe hacerse notar con especial énfasis que el legislador no sanciona la declaración inexacta de los valores declarados sino de los precios informados. Es que, en efecto, valor aduanero y precio no son conceptos intercambiables entre sí[1], habida cuenta de que, mientras el precio refleja, de ordinario, lo que voluntariamente las partes pactaron que debe entregarse como contraprestación de la cosa recibida, por el otro lado, el valor es un concepto que no tiene reflejo en orden natural de las cosas sino que es una construcción jurídica que utiliza el legislador aduanero para la determinación de la base de imposición de los tributos al comercio exterior. Así pues, con la sencillez expresada es que carece de entidad el planteo del recurrente en orden a que la aduana debió recurrir a los procedimientos administrativos reglados para la determinación de los valores en aduana (Resolución General AFIP N° 620/99).

VI.- En ese orden de ideas, la cuestión central que corresponde decidir en el presente radica en establecer si puede determinarse la falsedad del precio declarado con fundamento en que la operación fue concertada entre empresas vinculadas entre sí, que se verificó a posteriori un aumento de precio indicador de una situación anómala y que la empresa responsable no brindó una explicación plausible de la diferencia detectada, pues en la etapa administrativa y recursiva se limitó a consignar que la semilla parental (semilla madre) es sometida en Brasil a un proceso de producción e industrialización que justifica la diferencia de precios entre lo que se pagó al exportador argentino y al exportador del Brasil.

VII.- En ese entendimiento del asunto, en la valoración de los elementos fácticos de la causa se observa que el encartado pretende para que pudiera hacerse uso de la potestad sancionadora administrativa que el ente recaudador encontrase documentación fehaciente relativa a la operación que corrobore inequívocamente la falta de sinceridad de la declaración aduanera. Va de suyo que esa interpretación de la manda legal la tornaría inaplicable en la infinidad de casos de subfacturación que existen en la realidad nacional, en un contexto como el presente, en el que se advierte diferencias de cambio sustanciales entre la cotización de la divisa oficial y otros mecanismos de cambio. (Cfr. doctrina del voto del vocal Krause Murguiondo in re: Fullerton S.R.L, Sala G Nº 9173, 6/4/05).

VIII.- En efecto, a fin de que cualquier lector de la sentencia pueda vislumbrar lo que se postula, es como si se cuestionase la compra de un automóvil en 10 mil dólares, siendo que la semana previa el mismo rodado se compró por 100 mil dólares. No es dudoso que no resulte menester en ese caso llegar a la declaración de falsedad de los documentos transaccionales. Bien puede hacerse por indicios que en orden a su precisión, gravedad y concordancia sirvan para el descubrimiento de la verdad subyacente.

IX.- En relación a la posibilidad de recurrir a la utilización de indicios y presunciones para la acreditación del hecho ilícito, advierto que existe una manifiesta confusión en la doctrina. Ya que, en efecto, en el año 1948, la jurisprudencia de la Corte Suprema daba cuenta de la posibilidad de aplicar sanciones administrativas tributarias con sustento en la falsedad de las anotaciones de los libros del contribuyente si éste no probaba fehacientemente su inocencia (Fallos:211:1370). Ahora bien, distinto cantar es que, según conocida doctrina de la Corte Suprema, tratándose de infracciones que requieren de una actividad dolosa no pueda basarse la sanción aplicada en las presunciones que contempla la legislación a los efectos de determinar la obligación tributaria (Fallos.312:447), pero no es, precisamente, el caso de autos en donde la configuración de la infracción administrativa no requiere de la prueba de ardid o engaño al informarse los precios de la operación.

X.- En atención a ello, se insiste que en la especie el problema jurídico queda reducido a la dilucidación de si lo informado por el sistema Indira es prueba suficiente de la falsedad del precio. A las razones dadas en sede administrativa conviene aquí agregar que ninguna explicación plausible produjo la recurrente para romper con la cadena de indicios que llevan a la determinación de su responsabilidad. Insistiendo con el ejemplo aludido, se le encontró el aviso de venta y no explicó por qué terminó vendiéndolo a un precio definitivamente menor al anunciado. Tanto en el ejemplo traído a colación como en el supuesto que nos concierne tratar aquí, a la luz de los ojos de un observador imparcial, no existe una explicación satisfactoria de porque habiéndose vendido la mercadería en Argentina por un valor FOB total de U$S 319.752,90, la misma sea comprada -en una venta sucesiva- por un valor FOB de U$S 493.756,58 (un 54,42% mayor) con una diferencia de tan solo treinta días. Y, ciertamente, 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.

XI.- 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.

XII.- 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.

XIII.- 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. Si bien es cierto que las fecha de registro de las operaciones de exportación e importación difieren, en el caso no puede descartarse la necesidad de comparar un precio FOB fijado en una fecha y otro precio FOB de una fecha posterior en breves días. Por ello es 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 al ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto del que efectivamente correspondiere.

XIV.- En 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. No es casual que en su responde, el ente recaudador nada dijese sobre esa cuestión, pues solamente defendió los aspectos sancionatorios del acto recurrido.

Por ello, VOTO por:

1) Confirmar el art. 2° de la Resolución Fallo Nº 23/2019 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-102-2014 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 UN MILLÓN UN MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 1.001.393,62.-).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº 23/2019 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-102-2014 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:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado por el Dr. Miguel N. Licht en los Considerandos II y III de su Voto.

II.- Que, se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo Nro. 23/2019 (AD SAPE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en la Actuación N° 12634-102-2014 (Sumario Contencioso 060-SC-547-2014/8), 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 $ 1.001.393,62, a la vez que se la intima al pago de tributos en concepto de diferencia de derechos de exportación por la suma de U$S 8.643,14, con más los intereses.

III.- Que, a fin de arribar a la solución del caso, considero oportuno efectuar una breve reseña de lo actuado en la instancia administrativa.

Que mediante Informe Técnico N° 01/2014, 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. (ver fs. 2/7 de las act. adm.)

Que 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.

Que a fs. 12 luce copia del acta de denuncia que incluye dentro de las destinaciones la involucrada en autos (PE N° 13060EC01004901D – oficialización 01/10/2013), cuyo sobre original obra agregado a fs. 182.

Que a fs. 19/24 se dicta la resolución N° 720/2014 (AD SAPE) de fecha 13/11/2014 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 76.321 kgs. bruto / 73.538 kgs. neto de maíz para siembra (PA N° 1005.10.00.000Q) con destino a Brasil, remitida en tránsito terrestre, a un valor FOB TOTAL declarado de U$S 319.752,90, consignada a la firma DU PONT DO BRASIL. Se detalla que la mercadería fue ingresada poco más de 30 días después al país de destino por la Aduana de Porto de Santos, mediante la oficialización de la destinación N° 1323760743, a un valor FOB total de U$S 493.756,58. 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 319.752,90), 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. Se corre vista del importe de la multa mínima en $ 1.008.003,31, y la diferencia de tributos en la suma de U$S 8.700,18.

Que a fs. 29/45 contesta la vista respectiva la firma exportadora, y junto a dicha presentación acompaña la “CERTIFICACIÓN CONTABLE SOBRE COBRANZAS DE EXPORTACIÓN” referida a la operación de exportación de autos, y copia del contrato de suministro celebrado entre PIONEER OVERSEAS CORP. y PIONEER ARGENTINA S.A.. Agrega, asimismo, copia de la carta enviada por PIONEER OVERSEAS CORPORATION explicando el motivo de la diferencia de precios. (ver fs. 53/67vta. y 80/85)

Que a fs. 101/103 se resuelve rechazar el planteo de nulidad impetrado por la firma exportadora en oportunidad de contestar la vista.

Que a fs. 118 se tuvo por agregada la documental acompañada por la firma, y se dispuso como medida para mejor proveer la agregación de la copia digitalizada del permiso de embarque involucrado y de la factura comercial relacionada con el mismo. Lo cual fue cumplido a fs. 121/143, informándose a fs. 145 que, en relación a la factura, la misma fue presentada al momento de la oficialización y que por ende no se cuenta con su digitalización, acompañándose a tal fin el print de pantalla de fs. 144. Sin perjuicio de ello, la firma acompaña a fs. 150 copia certificada de la factura comercial N° 0035-00001320 (la cual se tuviera por agregada a fs. 158).

Que, a fs. 165/176 se emitió el dictamen jurídico respectivo y a fs. 182 se agrega la carpeta original del permiso de embarque N° 13060EC01004901D. Remitidas las actuaciones al Administrador de la Aduana de San Pedro, éste las eleva para conocimiento de la División Regional Jurídica 3 Pampeana y posterior

remisión a la Subdirección General de Control Aduanero. En dicha oportunidad, se funda dicho trámite en el propósito de analizar *"… si la vinculación existente entre comprador y exportador influye en el precio declarado en la Destinación SIM de exportación Nro. 13060EC01004901D 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."*. (ver fs. 184). Consecuentemente, a fs. 186/194, se elabora el Estudio de Valor mediante Nota N° 24/17.

Que a fs. 196/201 la Sección Cereales, Oleaginosas y Subproductos de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental ratifica la denuncia por la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) del C.A.

Que a fs. 203 (SIGEA N° 12634-102-2014 agregado por cuerda al expediente administrativo relatado hasta aquí), y tras arrojar el estudio de valor una base de valoración (U$S 492.615,60) que difiere del valor de ingreso a Brasil determinado en el Informe Técnico N° 01/2014 (U$S 493.756,58), y respecto del cual se liquidaran la multa y los tributos, el Administrador de la Aduana de San Pedro ordena remitir las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a fin de que ratifique o rectifique las liquidaciones practicadas. A fs. 204 luce el informe de dicha Sección bajo el Nro. 133/2018 que rectifica las liquidaciones estableciendo la diferencia de derechos en U$S 8.643,14 ($ 50.069,68) y la diferencia de divisas en U$S 172.862,70 ($ 1.001.393,62). A fs. 205 el Administrador de la Aduana de San Pedro establece los nuevos importes en concepto de multa mínima ($ 1.001.393,62) y de los tributos adeudados (U$S 8.643,14), de lo cual se notifica a la firma exportadora a fs. 207. A fs. 208/209vta. se presenta la firma exportadora y se opone a la rectificación practicada aduciendo la afectación del principio de la reformatio in pejus, a la vez que, subsidiariamente, solicita que los intereses corran a partir del vencimiento del plazo de 10 días hábiles contados desde la notificación del acto por el cual se notifican los nuevos tributos. A fs. 210/211 el Administrador resuelve no hacer lugar a la oposición de la rectificación de la liquidación presentada por la firma. A fs. 214 se ponen los autos para alegar, dejándose constancia a fs. 217 que la firma no hizo uso de tal derecho. Finalmente, a fs. 218/235 se emite el dictamen jurídico N° 006/2019 SDG TLA (AD SAPE) y a fs. 237/257 se dicta la resolución aduanera apelada.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación de fs. 19/39vta..

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.

V.- Que, 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 "exigible" 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, 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° 13060EC01004901D (Valor FOB total: U$S 319.752,90 + Flete total: U$S 19.260 + Seguro: U$S 169,02= U$S 339.181,92.-, ver carpeta original del PE agregada a fs. 182 de las act. adm.) se corresponden con los efectivamente facturados y 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 factura comercial N° 0035-00001320 referenciada en el PE y acompañada a fs. 150 de las actuaciones administrativas y la certificación contable obrante a fs. 67 de las mismas, mediante lo cual se verifica la registración de la factura de exportación N° 0035-00001320 por valor de U$S 339.181,92 y la constancia de liquidación de divisas de la cobranza respectiva al permiso de embarque involucrado, esto último conforme surge del punto 2 de la certificación contable analizada.

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 y seguro-, 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, 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. 186/194 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. 184 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. En el mismo, se determinó que como consecuencia de la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, *“…corresponde utilizar como base de valoración el método previsto en el inciso d) del Artículo N° 748 …”* a la vez que se estableció que *“… se procede a tomar como base de valoración el valor FOB de ingreso al país de destino (Brasil) que representa el valor mínimo a partir del cual se configurará el precio del mercado interno en el país de importación. …”*. (ver fs. 186/194 de las act. adm.) Posteriormente, y tras arrojar el estudio de valor una base de valoración diferente a la establecida en el informe técnico que diera origen al sumario en cuestión, se rectificaron las liquidaciones correspondientes a la diferencia de derechos y a la diferencia de tributos, lo que conllevó establecer –y por ende notificar a la firma- los nuevos importes correspondientes a la multa y al reclamo tributario.

VI.- Que, descartada la configuración de la infracción de declaración inexacta, resta expedirme en relación al reclamo tributario 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 obrante en el sobre contenedor del permiso de embarque que luce a fs. 182 de las actuaciones administrativas.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero -pese a haber efectuado el estudio de valor- no ha seguido el procedimiento reglado -previsto en la Resolución 620/99- 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, 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, máxime en los supuestos sancionados con multa, por su naturaleza penal, lo que desvirtúa el principio "in dubio pro reo" aplicable a este supuesto.

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

VII.- 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. 23/2019 (AD SAPE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en la Actuación N° 12634-102-2014 (Sumario Contencioso 060-SC-547-2014/8), con costas al fisco.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría**, SE RESUELVE:**

1) Confirmar el art. 2° de la Resolución Fallo Nº 23/2019 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-102-2014 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 UN MILLÓN UN MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 1.001.393,62.-).

2) Revocar el art. 3° de la Resolución Fallo Nº 23/2019 (AD SAPE), dictada en el trámite de la actuación SIGEA 12634-102-2014 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 los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1] Cfr. SORIA, Juan Manuel en (https://www.mercojuris.com/40547/manipulacion-de-precios-y-fuga-de-divisas-el-art-954 -1-inc-c-del-c-a-%E2%80%93-dr-juan-manuel-soria-acuna-vocal-del-tribunal-fiscal-de-la- nacion/)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.06.21 10:39:20 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: 2022.06.21 15:43:02 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2022.06.21 18:14:30 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.21 18:14:44 -03:00