República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-136410052-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 34.232-A ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. (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: **"ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente **Nº 34.232-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 176/188 vta. la firma **ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A.** (en adelante "**ACINDAR**" o "actora") se presenta por apoderado e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo N° 406/2013 (AD VICO)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Villa Constitución el 1° de diciembre de 2013, mediante la cual, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, párr. 1°, inc. *c)* del C.A., se resuelve condenar a la actora al pago, en concepto de multa, de los siguientes montos:

LMAN	**Multa**
08069LMAN003647Z	U$S 409.150,00
08069LMAN003648R	U$S 79.203,00
08069LMAN003649S	U$S 932.205,00
08069LMAN003650K	U$S 127.253,26

08069LMAN003651L	U$S 376.496,44
08069LMAN003652M	U$S 51.393,34
08069LMAN003653N	U$S 269.927,95
08069LMAN003654Y	U$S 403.938,81
08069LMAN003655P	U$S 515.096,00
08069LMAN003656Z	U$S 429.066,00
08069LMAN003657R	U$S 501.275,00
08069LMAN003658S	U$S 631.806,00
08069LMAN003659T	U$S 395.008,00
08069LMAN003660L	U$S 10.820,64
08069LMAN003661M	U$S 321.319,00

En el caso, ACINDAR comienza por destacar que la Resolución apelada se encuentra afectada por los siguientes dos vicios: a) al correrse vista de las actuaciones, las multas fueron notificadas en pesos, mientras que en dicha Resolución los montos aparecen en dólares; b) tres de las multas en dólares mencionadas en el art. 1° de la Resolución bajo examen fueron oportunamente notificadas, al momento de correrse la vista correspondiente, como deudas tributarias. De esta manera, agrega, la validez del acto administrativo se encontraría cuestionada al infringir el principio de congruencia y lesionar los derechos de defensa y de propiedad de la actora (arts. 17 y 18 de la C.N.). Cita jurisprudencia. En lo que respecta a la actividad comercial de ACINDAR, resalta que esta es una empresa productora de aceros no planos con presencia internacional, que posee una participación en el mercado superior al 50% y ofrece más de 200 líneas de productos para la construcción, el agro y la industria. Agrega que, para dicho cometido, la actora importa considerables cantidades de mineral de hierro originario de Brasil. Aclara que el mineral de hierro no es de un único tipo y que existen

de distintas clases con diferentes características, pureza y prestaciones, por lo que las comparaciones de precio deben efectuarse con otro mineral de hierro de igual tipo y uso. Con relación a este punto, observa que la Aduana no realizó comprobación válida alguna en los presentes actuados con precios de mercaderías idénticas o similares importadas desde el mismo país de exportación. Con relación a las operaciones de importación cuestionadas, enfatiza: a) que los precios declarados son aquellos realmente facturados por el vendedor ITABIRA y pagados por ACINSAR; b) la inexistencia de vinculación alguna entre ACINDAR y el vendedor o cualquier otra persona vinculadas a este último, incluido el exportador; c) que los precios facturados por ITABIRA son consistentes con los precios internacionales del producto importado; d) que los fletes pagados por ACINDAR al transportista CARGILL INTERNACIONAL son los fletes realmente facturados por el prestador de dicho servicio y; e) que las declaraciones de exportación presentadas por el exportador brasileño (COMPANHIA VALE RIO DOCE S.A. o "CVRD") sobre los precios de venta de sus productos y los fletes son ajenas a ACINDAR, y de ningún modo comprometen su responsabilidad. En cuanto a los elementos de prueba empleados por el servicio aduanero, afirma que "…la simple inclusión en el sistema llamado INDIRA de datos que aparentemente son leídos en línea por aquel no constituye una prueba válida". En este sentido, agrega que la Aduana debió haber requerido a las autoridades aduaneras brasileñas un informe detallado que incluya, además de la información relacionada con la exportación, otros datos vinculados con la operación. Aclara, a su vez, que el informe debió haber estado suscripto por un funcionario con rango y competencia suficiente. Finalmente añade que, sin la información mencionada, debidamente legalizada y consularizada, "…el cuestionamiento de valor de transacción resulta contrario al Acuerdo de Valoración y atenta contra el principio de defensa en juicio". Recuerda que el art. 7°, párr. 1° del mencionado Acuerdo dispone que "[s]i el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación" (nuestro subrayado). Argumenta, paralelamente, que el precio facturado por ITABIRA y pagado por ACINDAR coincide con el precio declarado por CVRD en los correspondientes certificados de origen. Acredita que los precios de venta pagados por ACINDAR deben ser considerados como "corrientes de mercado" para pellets de mineral de hierro para reducción directa. Afirma, por último, que los fletes declarados son aquellos realmente facturados por el transportista y pagados por ACINDAR. Hace reserva de caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 206/212 vta. la representación fiscal contesta el traslado y, luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Comienza por resaltar la supuesta triangulación existente entre las empresas involucradas, donde la firma exportadora ubicada en la República Federativa de Brasil (COMPANHIA VALE DO RIO) lleva a cabo una serie de operaciones de venta con otra firma (ITABIRA RIO DOCE COMPANY LIMITED), subsidiaria de aquella y situada en *Nassau* (Mancomunidad de las Bahamas o "las Bahamas"), mientras que la mercadería es transportada directamente desde aquel país (República Federativa de Brasil) y hacia la República Argentina (ACINDAR). A su vez, la empresa localizada en las Bahamas realiza una nueva facturación de la mercadería involucrada a favor de ACINDAR. Destaca que, de esta manera, en la aduana brasilera se termina por declarar un valor de transacción menor a aquel que es finalmente refacturado desde *Nassau* y, como resultado de ello, se logra una disminución en los márgenes brutos de venta en la República Federativa de Brasil y un incremento de costos de los insumos para ACINDAR. Reconoce la necesidad de aplicar el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994 y subraya lo estipulado en su art. 17 con relación a las facultades de comprobación de la Administración Aduanera. En este sentido, afirma que luego de haberse comprobado una diferencia de valor "injustificadamente relevante", y sin dejar de lado el denominado "efecto cascada", lleva a cabo un análisis de los diferentes métodos especificados en el Acuerdo citado con anterioridad con la finalidad de establecer el valor en aduana de la mercadería involucrada. Destaca la necesidad de "…conjugar los elementos vinculación y paraíso fiscal". En virtud de dicho examen, observa que el método más adecuada para tal fin es aquel estipulado por el art. 7 del Acuerdo y termina por concluir que el valor en aduana de la mercadería importada es el valor de exportación suministrada por la Aduana Brasilera, "…máxime si se considera que el valor de exportación se aproxima con el precio de referencia aportado por la Secretaría de Minería y el FMI". Agrega que la diferencia de valor detectada entre el valor INDIRA y el refacturado por ITABIRA RIO DOCE COMPANY LIMITED no se condice con los principios de contabilidad

generalmente aceptados. Como consecuencia de lo analizado, estima adecuada la posibilidad de considerar de que ACINDAR ha efectuado, en las destinaciones de importación cuestionadas, una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, hubiera podido producir (o produjo) el egreso hacia el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondía. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se confirme el fallo apelado, con costas.

III. A fs. 222 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 230/230vta., 237/238vta., 242/254 y 256/269. A fs. 318 se elevan los autos a consideración de la Sala "G" y a fs. 322/324vta, se dicta sentencia que resuelve que las multas involucradas no se encuentran alcanzadas por la condonación prevista por la ley 27.260 y su reglamentación. A fs. 326 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 344 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar. A fs. 348/354 se agrega el alegato de la actora y a fs. 355/361 obra el alegato del Fisco Nacional. A fs. 363 se pasan los autos a sentencia.

IV. Mediante el examen de las actuaciones descriptas con anterioridad, se observa la necesidad de determinar si la Resolución Fallo N° 406/2013 (AD VICO), dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Villa Constitución el 1° de diciembre de 2013, se ajusta a derecho. Para ello, en un primer momento se examinarán las causales de nulidad invocadas oportunamente por la parte apelante con relación al acto administrativo cuestionado, para luego concentrar la atención en si, sobre la base de un estudio pormenorizado de las circunstancias de hecho involucradas en el *sub examine*, se presentan los requisitos expresamente estipulados por el art. 954, par. 1°, inc. *c)*, del C.A. a los fines de endilgar a la actora la infracción de declaración inexacta. Finalmente, con el propósito de lograr una mejor comprensión de las circunstancias del caso, conviene, previo al análisis de las cuestiones mencionadas con anterioridad, llevar a cabo una reseña de las circunstancias fácticas del presente caso.

V. La presentes actuaciones encuentran su origen en el Informe Técnico N° 60/08 (SE FVIM), elaborado el 9 de diciembre de 2008 por la Sección Fiscalización y Valoración de Importación de la Dirección Regional Aduanera de Rosario (fs. 2/6 de las actuaciones administrativas). El objetivo del mencionado documento fue llevar a cabo la fiscalización y valoración de un número de 17 (diecisiete) destinaciones de importación definitiva (03069IC05000005K, 03069IC06000008Y, 03069IC06000009P, 03069IC06000021J, 03069IC06000022K, 03069IC06000023L, 03069IC06000024M, 03069IC06000025N, 03069IC04000027P, 03069IC06000031J, 03069IC06000035N, 03069IC06000039R, 03069IC06000066Z, 03069IC05000071M, 03069IC06000091Y, 03069IC06000171N y 03069IC06000149S), documentadas por ACINDAR durante el año 2003. En el marco de las tareas asignadas mediante la Disposición AFIP 633/99, las actividades mencionadas con anterioridad se efectuaron sobre la base de "…los elementos y documentos analizados en el despacho de importación de marras, considerando las Declaraciones Juradas insertas en la Declaración de Valor en Aduana (formulario OM 1993/1-A), e información brindada por el Sistema INDIRA – Consulta Mercosur, sobre valores declarados en el país de origen y procedencia e informes contables publicados por internet".

De entre la información recopilada por el Informe Técnico N° 60/08 (SE FVIM), se pueden destacar los siguientes puntos: *i)* En las operaciones bajo examen, la función de proveedor, embarcador o exportador se encuentra desempeñada por la firma COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, ubicada en la ciudad de Río de Janeiro (República Federativa de Brasil); *ii)* En cambio, de acuerdo con los datos que se obtienen de las facturas comerciales que se encuentran amparando cada operación, la empresa encargada de realizar las ventas de la mercadería involucrada (minerales de hierro y sus concentrados, incluidas las piritas de hierro tostadas (cenizas de piritas); P.A. (NCM): 2601.11.00.110 K ó 2601.12.00.110 X) es ITABIRA RIO DOCE COMPANY LIMITED, firma situada en *Nassau* (Islas Bahamas); *iii)* De esta manera, las importaciones analizadas fueron trianguladas: el embarcador de la mercadería posee su sede en la República Federativa de Brasil, mientras que el titular de las facturas generadas por cada venta, subsidiaria de aquella, se encuentra en las Bahamas; *iv)* se manifiesta como habitual que se utilicen paraísos fiscales con la finalidad de eludir el pago de impuestos nacionales mediante el manejo de los precios de compra; *v)* la maniobra mencionada tendría un doble efecto: en la República Federativa de Brasil se disminuyen los importes correspondientes a los precios de venta, y en la República Argentina se logra el incremento del costo del insumo y, como consecuencia de ello, se reduce la

rentabilidad de la importadora (base imponible del impuesto a las ganancias); *vi)* los fletes internacionales son sensiblemente inferiores a los declarados en la República Federativa de Brasil (50%) y, como resultado de ello, se reduce el valor en aduana de la mercadería objeto de despacho; *vii)* por todo lo expuesto, en opinión del servicio aduanero, se encontraría *prima facie* configurada la infracción prevista por le art. 954, par. 1°, inc. *c)* del C.A., "…atento al egreso de divisas hacia el exterior distinto del declarado…".

Sobre la base de lo estipulado por el Informe Técnico N° 60/08 (SE FVIM), a fs. 8, se instruye el sumario correspondiente mediante la Resolución N° 224/2008 (AD VICO) del 11 de diciembre de 2008 (fs. 8 vta. *ibid*.). No obstante, si bien se mantiene el sustento legal empleado por el servicio aduanero (art. 954, par. 1°, inc. *c)* del C.A.), se tiene en cuenta solo 12 de las 17 destinaciones de importación definitiva mencionadas en un primer momento. A su vez, a través de la Nota N° 152/2008 ("V" AD VICO) del 12 de diciembre de 2008, se procede "…a establecer el perjuicio fiscal emergente en orden a lo establecido en el artículo 954 del Código Aduanero, en sus incisos *a)* y *c)*…." (fs. 12/14 *ibid*.). Finalmente, en virtud de la Nota N° 1222/2007 (AD VICO) del 16 de diciembre de 2008, el Administrador de la Aduana Villa Constitución decide correr vista a ACINDAR y al despachante de aduana, Sr. Matías Miguel Lemos, de todo lo actuado hasta ese momento (fs. 30 vta. *ibid*.). De entre su texto, se desprende la imputación "…de la infracción prevista y penada en el artículo 954, incisos *a)* y *c)* del C.A., como consecuencia de haberse constatado una declaración inexacta perteneciente a las destinaciones de importación 03069IC06000021J, 03069IC06000022K, 03069IC06000023L, 03069IC06000024M, 03069IC06000025N, 03069IC04000027P, 03069IC06000031J, 03069IC06000035N, 03069IC06000039R, 03069IC06000091Y, 03069IC06000149S y 03069IC06000171N". A su vez, se detallan, expresados en pesos, los siguientes doce cargos en concepto de multa:

LMAN	**Multa**
08069LMAN003647Z	$ 1.184.489,20
08069LMAN003648R	$ 209.027,68
08069LMAN003649S	$ 2.661.445,70
08069LMAN003651L	$ 1.074.868,70
08069LMAN003653N	$ 788.189,61
08069LMAN003654Y	$ 1.197.678,50
08069LMAN003655P	$ 1.470.599,00

08069LMAN003656Z	$ 1.252.872,70
08069LMAN003657R	$ 1.478.761,20
08069LMAN003658S	$ 1.779.797,50
08069LMAN003659T	$ 1.141.573,10
08069LMAN003661M	$ 919.936,29

Junto a esta primera liquidación, y "[c]on relación a la responsabilidad que les cabe sobre las obligaciones tributarias de importación…", se determinan en la Nota N° 1222/2007 (AD VICO) los siguientes tres cargos:

LMAN	**Tributo**
08069LMAN003650K	U$S 127.253,26
08069LMAN003652M	U$S 51.393,34
08069LMAN003660L	U$S 10.820,64

A fs. 39/48 se adjuntas las contestaciones de vista tanto del despachante de aduana mencionado con anterioridad como de ACINDAR, junto con los elementos de prueba correspondientes. A fs. 172, mediante Nota N° 50/2010 (SECCION S), el Jefe de la Sección Sumarios tiene por contestadas en tiempo y forma las vistas conferidas y por ofrecidas la prueba documental, informativa y pericial, y dispone paralelamente la apertura de la causa a prueba. A fs. 342, una vez constatado el estado de las actuaciones, y habiéndose producido la prueba pertinente, se determina la clausura de la etapa probatoria y se pasan los autos para alegas sobre el mérito de la prueba producida por el plazo de 6 días hábiles. A fs. 351/352 vta. se detallan los alegatos oportunamente presentados por ACINDAR. A fs. 353/359, sobre la base de lo estipulado por el art. 1040 del C.A., se adjunta el dictamen jurídica correspondiente (Dictamen 45/13 del 10 de diciembre de 2013). Finalmente, a fs. 360/363, se acompaña la Resolución N° 406/2013 (AD VICO), dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución y oportunamente apelada ante esta instancia, mediante la cual, como detalláramos *ut supra*, se resuelve condenar a ACINDAR, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, párr. 1°, inc. *c)* del C.A., al pago de 15 cargos liquidados en dólares, en concepto de multa.

VI. Luego de haber presentado una descripción sucinta de lo actuado ante la Aduana de Villa Constitución, corresponde examinar, en primer lugar, la cuestión preliminar oportunamente planteada por la actora. En efecto, uno de los argumentos mantenidos por ACINDAR consistió en sostener que la información detallada en la resolución objeto de la presente apelación, vinculada con los cargos atribuidos en concepto de multa, no coincidía con aquella oportunamente notificada a través de la correspondiente corrida de vista. Como consecuencia de ello, sostendría que el acto administrativo bajo examen se encontraba viciado de nulidad absoluta. En este sentido, el apelante llegaría a manifestar que "[e]n la corrida de vista de las actuaciones es obligatorio notificar al sumariado el monto de la multa mínima calculada para la infracción y el importe de los tributos, a fin de que el sumariado pueda hacer uso del derecho que le otorgan los arts. 930 y 931 del Código Aduanero en el plazo establecido para contestar la vista […]. De otro modo, no podría hacer uso de esos derechos". Agregaría, a su vez, que "[e]n el caso que nos ocupa, la aduana notificó las multas en pesos y los tributos en dólares. Y en la resolución apelada las multas en pesos se transformaron en multas en dólares y los tributos se [convirtieron] en multas". Finalmente, la actora concluiría que "…ha sido condenad[a] por hechos de los que no fue imputad[a] en el procedimiento, y además, se ha agravado la condena al liquidarse todas las multas en dólares por los mismos hechos. Estos vicios invalidan la resolución apelada, en tanto infringe el principio de congruencia y lesionan los derechos de defensa y de propiedad de mi parte (arts. 17 y 18 Cont. Nacional)".

En lo que respecta al actuar de la administración pública en general, nuestro Tribunal cimero ha afirmado, en diferentes oportunidades, que "…la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad – constituida por la legalidad y la razonabilidad – con que se ejercen tales facultades, en principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias" (Fallos: 331:735 y sus citas; 332:2741; 336:1624). A su vez, aquellos vicios no contemplados expresamente en el art. 14 de la ley 19.549 y que se encuentran vinculados con los defectos incurridos en el procedimiento, han sido generalmente encuadrados en el elemento "forma" (Fallos: 306:1138). En este sentido, nuestro más Alto Tribunal ha llegado a constatar que "…la inobservancia de requisitos de forma impuestos por principios vinculados al orden público administrativo (garantía de los administrados), es causa de nulidad del acto emitido con tal defecto (argumento de los arts. 7 y 14 de la ley 19.549)" (*ibid*.). No obstante, en ciertas ocasiones se ha llegado a resolver que tanto la ausencia de sumario como las irregularidades formales incurridas en su trámite deben considerarse jurídicamente intrascendentes cuando el sancionado llegó a reconocer el hecho en que se fundó la sanción y pudo hacer valer su defensa tanto en sede administrativa como judicial (CNCAF, Sala II, caso *Coelho c. Estado Nacional*, sentencia del 16 de octubre de 1980; CNCAF, Sala III, caso *Rius c. Estado Nacional*, sentencia del 15 de julio de 1983).

Al examinar una vez más los hechos involucrados en el *sub lite*, se logra constatar, como bien lo menciona la apelante, una diferencia entre la información notificada oportunamente en la corrida de vista y aquella detallada en la Resolución Fallo N° 406/2013 (AD VICO). En efecto, mientras que en un primer momento, el servicio aduanero determina la existencia de una declaración inexacta, sobre la base de los incisos *a)* y *c)* del art. 954 del C.A. y, consecuentemente, detalla los montos involucrados en concepto de multa (expresados en pesos) y tributos (expresados en dólares) adeudados, en la resolución objeto de la presente apelación se identifica la misma infracción, pero en esta ocasión solo en virtud del inciso *c)* del art. 954 del C.A., y, como resultado de ello, se generan los correspondientes cargos únicamente en concepto de multas y expresados en dólares. Sin embargo, a pesar de las disparidades remarcadas, en ambas ocasiones se hizo referencia a una misma infracción y a un número idéntico de cargos. Consecuentemente, resulta difícil verificar que, como resultados de las diferencias resaltadas, se haya realmente afectado el derecho de defensa de la actora. De esta manera, no parece adecuado considerar que el acto administrativo bajo examen se encuentre afectado por un vicio que finalmente acarree su nulidad absoluta.

VII. Descartados los argumentos vinculados con la nulidad de la resolución apelada, incumbe dilucidar si, en virtud de lo expresamente manifestado por dicho acto administrativo, los hechos atribuidos a la actora configuran una declaración

inexacta, de acuerdo con lo expresamente estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. *c)*, del C.A. Según lo manifestado oportunamente por el servicio aduanero, la infracción mencionada se encontraría constituida a partir de la constatación de las siguientes dos situaciones: *a)* los valores declarados por la firma exportadora en la República Federativa de Brasil con relación a la mercadería bajo examen serían sustancialmente menores (en un 29%) a aquellos informados por la firma importadora en la República Argentina y; *b)* los importes documentados en la República Federativa de Brasil con respecto a los servicios de fletes involucrados en el transporte de la mercadería bajo examen serían sustancialmente mayores (en un 50%) a aquellos detallados por la firma importadora en la República Argentina. Ambas circunstancias habría desembocado, según el servicio aduanero, en "…una declaración que [difiere] con lo que [resultó] de la comprobación y que, [al pasar inadvertida, produjo]: […] *c)* el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente [hubiese correspondido]…". A su vez, estas diferencias se habrían constatado en un contexto donde las operaciones involucradas se habrían llevado a cabo entre empresas vinculadas y con el solo objetivo de reducir la base imponible a tener en cuenta para el cálculo del impuesto a las ganancias.

En consecuencia, previo a adentrarnos en la solución del *sub lite*, corresponde presentar algunas observaciones preliminares con relación a la infracción tipificada a través del art. 954, ap. 1., inc. *c)*, del C.A., y a otras cuestiones vinculadas con la prueba en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

VIII. Con relación a la primera de las cuestiones, no puede obviarse que, efectivamente, el responsable de una declaración debe informar al servicio aduanero el precio de la mercadería importada o exportada. Añádase a esto que debe acompañar la documentación respaldatoria. Por lo visto, no puede comprenderse por qué razón una figura legal basal para asegurar el cumplimiento de los deberes de colaboración y facilitar las funciones del servicio aduanero dejaría fuera de su alcance a los casos en que se declarase un precio inexacto. En efecto, no suscribo que en las circunstancias en que el valor declarado de la mercadería 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 de que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. En ese sentido, suponer que, a los fines del art. 954 del C.A., sólo interesa que, en una operación de importación, el precio declarado se corresponda con el que surge de la documentación correspondiente, refleja, a mi entender, una interpretación limitada que no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador. Deseo, en este contexto, subrayar que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías. Importa dejar sentado, además, que el inc. c), ap. 1°, del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, vinculada con el ejercicio del poder de policía del Estado (Fallos: 322:355), y con el régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera, en el marco de lo dispuesto por el artículo 9 del decreto 618/97. A esto se añade que, mediante lo dispuesto por el apartado 2, inc. d), de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no se condice con el recto sentido de la normativa el considerar a la sobrefacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato. Admitamos que, si no fuera posible descartar el precio declarado sobre una transacción comercial y reemplazarlo por otro, toda la discusión relativa al verdadero sentido y alcance de la operación de ventas sucesivas examinadas carecería de sentido en estos actuados. Convengamos, a su vez, que en esta equivocada concepción, la figura podría llegar a quedar reducida a la nada misma.

En ese sentido, advierto que la inteligencia de la cuestión radica en definir qué se entiende o debe entenderse por la expresión "comprobación" del mencionado art. 954 del C.A., contra la cual la norma ordena cotejar el precio declarado. En ese punto interpreto que, en atención a que el bien jurídico tutelado en la declaración aduanera es su veracidad y exactitud, piedra basal del sistema de despacho en confianza, el alcance del término "comprobación" refiere, justamente, a la actividad llevada a cabo por el servicio aduanero, destinada a formarse la convicción acerca de la veracidad y exactitud de la transacción declarada al fisco por el exportador o importador. En pocas palabras, persigue determinar si la información declarada responde a la realidad de la transacción; específicamente en nuestro caso, si el precio declarado

es el precio real. Adviértase, sin embargo, que para que exista inexactitud en los términos de la disposición bajo examen, el Código Aduanero no requiere que el servicio aduanero conozca el precio con exactitud. Sostener lo contrario llevaría a atrapar a la representación fiscal en el dilema lógico de la prueba diabólica, con la consiguiente anulación de la posibilidad de utilizar la figura infraccional de inexactitud, toda vez que sería el importador o exportador aquel que finalmente dispondría de la información exacta y completa.

Para condensar lo dicho, lo cierto es que la figura aplicable no requiere demostrar que la sobrefacturación constituya una maniobra dolosa para inducir al error al servicio aduanero. Interpretarlo de esa manera implicaría olvidar el carácter fragmentario que tiene el ejercicio de la potestad punitiva, ya que tiene como tarea principal prevenir los daños sociales y proteger los bienes jurídicos esenciales para la vida en comunidad. Fijémonos, pues, que estamos en presencia de una figura administrativa en donde, por regla general, son inaplicables los fundamentos de autoría y culpabilidad previstos en la Teoría del Delito. En los ilícitos administrativos no se sanciona por tener el dominio de protección sobre la vulnerabilidad del bien jurídico o el dominio de supervisión o vigilancia de una fuente de peligro fundamental e injusto. Además de ello, parece perfectamente claro que el quebrantamiento del deber administrativo no produce, en sí mismo, una lesión significativa. La robustez de la hacienda pública no va a entrar en crisis por la prestación tardía de una declaración jurada de un responsable. No cabe duda de que, de ordinario, un ilícito administrativo representa solo una bagatela que, por sí sola, no amenaza ningún daño sustancial. No obstante, si todas las personas actuaran de la misma manera el daño sería consistente. Precisemos, antes de proseguir, que los ilícitos obtenidos como resultado de una infracción son propios del ámbito administrativo, ya que son objetivos y no requieren daño a bien jurídico alguno.

IX. Encontrándonos frente a una falta administrativa que puede tener lugar cuando se incumple el deber objetivo de presentar un precio ajustado a la realidad, debe indagarse respecto de las formas adecuadas para determinar la existencia de ese hecho. Por lo anterior, bien pareciera que, de tratase de una cuestión penal, correspondería obtener una prueba inequívoca de la falta de exactitud del precio más allá de toda duda razonable. Desde ese punto de vista, perdería mucho de interés la apasionante discusión teórica de poder recurrir a métodos previstos en la legislación impositiva para detectar la falta de correspondencia de lo declarado con la realidad.

Al respecto, no puedo obviar que existe una marcada línea doctrinaria que aboga por la aplicación indiscriminada de los aspectos condicionantes del ejercicio de la potestad punitiva al campo de la potestad sancionadora administrativa. Sin embargo, no dejo de contemplar que existen importantes diferencias entre los delitos y las infracciones administrativas. En cuanto aquí interesa, esas diferencias son de suma relevancia para dar cuenta de los niveles de certeza que son requeridos para concluir que no estamos en presencia de una declaración ajustada a la realidad de las cosas. A poco que se conceda que la potestad punitiva es de singular trascendencia, por afectar la libertad de las personas, y que sus mandatos se dirigen a todas las personas, se percibirá que no es una exigencia del debido proceso la comprobación inequívoca del hecho que nos lleve a determinar la responsabilidad sancionatoria administrativa. Reconozcamos, en cambio, que cualquier proceso de sanción o imputación de infracción requiere una reconstrucción de los hechos que la respalden, pero el grado de aproximación a la verdad dependerá del procedimiento generado para esa reconstrucción. Aunque la búsqueda de la verdad es un ideal regulativo presente en toda reglamentación probatoria, es importante tener en cuenta que la reflexión no siempre es productiva, y que solo es posible valorar una reconstrucción al compararla con otro procedimiento de reconstrucción. En consecuencia, es fundamental diseñar procedimientos rigurosos y fiables para la restauración de los hechos y así aumentar la probabilidad de alcanzar una aproximación más precisa a la verdad.

En efecto, en todo proceso de restablecimiento de los hechos pasados existe la presencia de riesgos de error y es imposible eliminarlos completamente. Por lo tanto, el sistema jurídico debe distribuir los riesgos de error entre las partes y determinar el tipo de interés que se debe privilegiar cuando se decide en condiciones de incertidumbre. Los estándares de prueba, la presunción de inocencia, el beneficio de la duda y la carga de la prueba son reglas que se dirigen a distribuir los riesgos de error entre las partes y a equilibrar los intereses en juego. La prueba no es un acto único y comprensible de una sola vez por sus fines, sino una síntesis entre distintos tipos de intereses que confluyen y se resuelven en las reglas probatorias. Verdad es que, un estándar probatorio puede ser más o menos exigente, lo que se refleja en la medida en que se requiera una mayor o menor corroboración de la hipótesis fáctica para que los hechos se

consideren probados y justifiquen la imputación institucional de la consecuencia jurídica correspondiente. Diferentes estándares probatorios rigen en distintos sectores, como el de la "prueba preponderante" en asuntos civiles, el de "más allá de toda duda razonable" en asuntos penales y el de "prueba clara y convincente" en otros casos no penales. La regulación del proceso de reconstrucción fáctica y la fijación del estándar probatorio son formas de gestionar la operatividad de las reglas jurídicas y definir una medida de lo que se gana y de lo que se pierde con cada estándar probatorio, en términos de la tolerancia al error y la distribución de los riesgos entre las partes en conflicto. Todo esto, en su conjunto, nos lleva a sostener que la determinación del estándar probatorio que se requiere para dar por reedificados los hechos que constituyen la infracción es esencial para la regulación del proceso de reconstrucción fáctica en el ámbito administrativo sancionatorio. Idealmente, esta decisión debería estar contenida en la legislación, pero ante la falta de regulación legislativa detallada, es crucial realizar un análisis funcional del estándar probatorio aplicable a las sanciones administrativas para garantizar una regulación coherente del proceso de reconstrucción fáctica.

Así las cosas, la *vexata quaestio* consiste en dilucidar cuánta y de qué calidad debe ser la prueba para que la administración pueda "válidamente" sancionar. Si aceptamos que una sentencia debe ser una derivación razonada de los hechos y del derecho vigente, el operador jurídico está obligado, necesariamente, a disponer de la prueba que acredite los hechos en que se funda y a valorar dicho material probatorio de una forma determinada.

En esa inteligencia del asunto, corresponde decir que el estándar probatorio aplicable no puede estar subyugado por la idea de la asimilación de las sanciones administrativas a las sanciones penales. La afirmación de que ambas sanciones son manifestaciones del mismo *ius puniendi* es de un simplismo absurdo. Cierto es que el derecho administrativo sancionador es una herramienta necesaria para el control de la actividad privada y la protección de los intereses públicos. A diferencia de la sanción penal, que actúa como última *ratio,* la sanción administrativa es una técnica más de la gestión de los intereses públicos y no se puede considerar como una medida de excepción o residual. Para alcanzar sus fines, el ordenamiento administrativo sancionador debe desembarazarse de los estándares que rigen el castigo penal y adaptarse a las particularidades de la actividad regulada. La importancia de la regulación y la necesidad de proteger la dignidad humana como objeto jurídico protegido hacen que la intervención administrativa sea imprescindible para obtener condiciones satisfactorias de intercambio de bienes y servicios. De ahí se infiere que, en definitiva, la sanción administrativa es un componente clave para la eficacia de la legislación regulatoria. Sin embargo, no deja de ser cierto la existencia de una marcada tendencia a propiciar la unificación del régimen jurídico sancionador estatal bajo un mismo concepto de ilícito, haciendo que los mandatos del derecho penal también se apliquen a la potestad sancionadora administrativa. En una palabra, se sostiene que todas las potestades sancionadoras tienen un común denominador. Lo cierto es que esta posición genera más problemas que satisfacciones. Importa dejar constancia que, proclamada la unicidad, no se ha logrado un consenso claro sobre sus alcances. En mi opinión, es evidente que, cuando se expone la teoría a la práctica, no queda otro remedio que abandonarla y proclamar la aplicación matizada del bagaje jurídico penal. Aceptemos pues que las reglas y principios punitivos se incorporan sumamente debilitados al espacio administrativo. Resulta, pues, que existen argumentos evidentes que explican la razonabilidad de la diferencia de trato entre los dos sistemas sancionadores. Contrariamente a lo que puede pensarse, no es la menor gravedad de la sanción administrativa lo que justifica la comentada modulación de las reglas y principios punitivos. Dado que toda potestad ejercida por la autoridad administrativa debe incardinarse en el derecho administrativo, cierto es que la sustantividad de la sanción administrativa resultará distinta de la sanción penal.

En ese orden de ideas, cabe señalar que resulta imposible escindir la teoría de la sanción administrativa de la obligación administrativa que la precede. En habidas cuentas, las técnicas establecidas en materia penal no condicen con la posibilidad de regular con equidad a la potestad sancionadora administrativa. Es así como, por ejemplo, el eminente carácter técnico y contingente de las normas administrativas que regulan actividades privadas que se desenvuelven bajo el orden jurídico administrativo torna imposible moldear la conducta privada bajo los cánones tradicionales del derecho penal. Ya se entiende, pues, que resulta de rigurosa necesidad que el legislador administrativo disponga de un marco normativo en el que las normas regulatorias de las conductas sean generales y denoten cierto grado de imprecisión. Aceptemos pues que la potestad sancionadora no opera como una rama específica del supuesto derecho sancionador,

sino que lo sustantivo es el fenómeno administrativo en sí mismo y lo adjetivo es su carácter sancionatorio. Debemos comprender que la potestad sancionadora administrativa debe ser analizada en su propio contexto y no simplemente adaptando los principios del derecho penal. Todo ello implica una reflexión más profunda sobre la relación entre el derecho administrativo y la sanción. Al profundizar en estos aspectos, se puede decir que la sanción administrativa no se puede entender como una simple versión reducida o matizada de la sanción penal. Se trata de un sistema propio, con sus características y limitaciones, que se rige por sus propios fines y objetivos, que son el bien común y la realización de la función administrativa. Por lo tanto, es necesario analizar el sistema de responsabilidad administrativa sancionadora en sí mismo, en lugar de compararlo con el derecho penal, para identificar su propia identidad y establecer las razones que justifican las diferencias en su aplicación. En ese sentido, es importante destacar que el derecho administrativo sancionador debe desarrollarse de acuerdo con sus propios objetivos y finalidades, sin descuidar los valores y principios del derecho penal, pero con un enfoque y una perspectiva distinta y adecuada a las características y especificidades de la Administración Pública y sus fines. Es decir, no debe ser visto como una mera copia o adaptación del derecho penal, sino como un sistema autónomo con su propia identidad y características.

Por todo ello, la regulación del estándar probatorio en materia de sanciones administrativas debe ser cuidadosamente ponderada, considerando el interés público y la eficiencia distributiva de riesgos de error en la reconstrucción fáctica, en lugar de una aversión especial a la sanción o una preferencia por un *statu quo* de no sanción.

De esta manera, no puede afirmarse que existe un unívoco proceso para la determinación de las responsabilidades sancionatorias. Es verdad que la observancia del debido proceso implica garantizar determinados pasos rituales para que pueda la autoridad incidir sobre la esfera individual, más no puede hablarse de un procedimiento estandarizado. No en vano, la cuestión de qué estándar de revisión aplicar en casos que involucran derechos fundamentales protegidos por el debido proceso sustantivo ha sido tema de permanente debate en las academias y en la jurisprudencia de los tribunales.

En consecuencia, parece perfectamente claro que el debido proceso penal tiene una dimensión distinta del debido proceso sancionador administrativo. Todo esto nos dice que en el ámbito punitivo nada es flexible ni susceptible de ser derrotado en razón de un interés público. Todas y cada una de las garantías penales demandan una aplicación contundente. Estas se encuentran formuladas como reglas que no admiten ningún tipo de ponderación. Por esa razón, la estrategia argumentativa que se aplica para evaluar una violación de este contenido es la subsunción o comparación de casos, donde se compara la situación concreta con las normas establecidas para determinar si existe una violación. En manifiesto contraste, el contenido del derecho al debido proceso administrativo sancionador no dispone de reglas. Observemos cómo su regulación está afincada en base a principios. Todo confirma la impresión de que el examen de proporcionalidad es la estrategia argumentativa que se utiliza para evaluar una violación de este contenido. El examen de proporcionalidad consiste en evaluar si las medidas tomadas por el Estado para alcanzar los objetivos de la función administrativa son proporcionales a la restricción de otros derechos que puedan estar en juego y que están garantizados en el terreno punitivo.

Dicho eso, no comparto lo dicho por la apelante cuando manifiesta que la sanción impuesta debe ser descalificada por haberse formulado sobre la base de una prueba inválida. Es manifiestamente equivocado decir que la aduana no demostró la materialidad del hecho por no haberlo probado por medios directos de prueba y hacerlo fundamentalmente a partir de la información arrojada por el sistema INDIRA (sistema mediante el cual se llegó a detectar ventas sucesivas a precios significativamente distintos). En ese sentido, si bien es cierto que no existe una prueba inequívoca de la existencia de una diferencia sustancial entre lo declarado y lo pagado, no encuentro óbice para que pueda llegarse a su comprobación mediante la utilización de un acervo de medidas probatorias que permitan colegir, con un suficiente grado de preponderancia, que existe mayor probabilidad de que lo afirmado en sede aduanera no sea exacto.

Esta situación conduce a considerar que la presunción de inocencia es comprensiva de tres derechos fundamentales: (i) nadie puede considerarse responsable, a menos que se haya demostrado la acusación en un proceso en el cual se respeten sus garantías; (ii) la carga de la prueba acerca de la responsabilidad recae sobre la acusación; (iii) el trato a las personas bajo investigación por un ilícito debe ser acorde con este principio. En consecuencia, solo se puede imponer

una sanción a la persona al término de un procedimiento llevado adelante con irrestricto respeto del derecho de defensa. Esto nos conduce a sostener que la declaración de responsabilidad, necesaria para destruir la presunción de inocencia requiere que se demuestre el supuesto de hecho que habilita el cambio del *statu quo* de la persona. Concedido todo eso, sin embargo, bien debo advertir que la presunción de inocencia en el campo administrativo sancionatorio tiene un sentido propio que no se confunde con el forjado en las huestes penales. Lo cierto es que la presunción de inocencia en materia penal requiere probar la culpabilidad del imputado más allá de toda duda razonable. Reconozcamos, en cambio, que, si bien en materia administrativa también se requiere la certeza del hecho, ello no significa que la reconstrucción de la plataforma fáctica deba hacerse por elementos directos.

En efecto, no puede descartarse una declaración de responsabilidad en base a prueba indiciaria y, visto de esta forma, es necesario recalcar que la decisión será razonable si tiene su punto de origen en hechos plenamente probados, que los hechos constitutivos del ilícito se deduzcan de los primeros, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano; y, si los hechos probados permiten diversas conclusiones o interpretaciones, que la sentencia explique las razones de su elección. Como es conocido, la decisión jurídica no es mera subsunción sino una actividad argumentativa y persuasiva. Conste, pues, que la valoración de la prueba indiciar depende de la riqueza discursiva del operador jurídico en la que se aprecie la contemplación de todos los elementos en su conjunto.

A estas alturas, nadie ignora que los indicios son fuente de conocimiento cuando no sea posible alcanzar conclusiones alternativas que gocen de un mismo grado de probabilidad y la conclusión del razonamiento no entre en contradicción con otros hechos declarados probados. Para simplificar podríamos decir que los indicios deben responder a las reglas de la lógica y de la experiencia. Sintetizando, pues, diré que dentro del esquema de los principios de la libre valoración probatoria y la sana crítica, asiste al operador jurídico un amplio margen para la construcción de una teoría que explique la existencia del ilícito y la participación en este por parte del imputado.

En esa comprensión del asunto, si bien es el órgano sentenciante el que debe probar el ilícito de manera suficiente y racional, no es menos cierto que incumbe al acusado la carga de romper algunos nexos que pueden presentarse concatenados entre sí. Con esto en mente, debe distinguirse la acreditación del hecho por indicios consecuentes entre sí, respecto de aquellos supuestos en que existen conclusiones alternativas entre sí.

Asimismo, antes de continuar, es importante enfatizar que el principio de presunción de inocencia impide que se inicie un procedimiento con la idea preconcebida de que el acusado ha cometido el delito imputado. En cualquier caso, cualquier duda debe beneficiar al imputado. Es fundamental que se le brinde al acusado la posibilidad efectiva de preparar y presentar su defensa, y de proporcionar pruebas suficientes para fundamentar una declaración de responsabilidad. Sin embargo, es necesario hacer una observación: la presunción de inocencia no se viola si el acusado debe destruir la determinación presunta. En otras palabras, si el acusado tiene que desacreditar una prueba en su contra, esto no significa que se esté violando su presunción de inocencia.

Por todo lo anterior, no ha de censurarse el establecimiento de presunciones y la inversión de la carga de la prueba en el ámbito administrativo sancionador, las cuales en principio no comprometen el debido proceso y, particularmente, el principio de presunción de inocencia, en la medida que se ajusten a las exigencias constitucionales que se han plasmado. Mirándolo de esta manera, el ente competente no se releva de la carga de probar los indicios que permiten colegir el resultado; y en cabeza del presunto infractor se pone la carga de romper el nexo lógico entre los indicios probados por la autoridad administrativa. Inclusive, veámoslo más de cerca y contemplemos que la prueba indiciaria siquiera está vedada en materia penal. Es verdad que el actual Código Procesal Penal de la Nación nada dice sobre la prueba indiciaria. Así, la ley ritual 23.984 enumera los medios de prueba a partir del Título 3 (desde los arts. 216 a 278), y en dicha estructura legislativa no la ha regulado de forma expresa. En cambio, sí lo contemplaba el antiguo Código de Procedimientos en lo Criminal, el cual, en el Título XV (De las presunciones o indicios) y, en su art. 357, expresamente disponía que "...[l]as presunciones o indicios en el juicio criminal, son las circunstancias y antecedentes, que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre la existencia de hechos determinados...". Posteriormente –art. 358– asignaba como condiciones de existencia para una plena prueba de las presunciones o indicios

que 1) el cuerpo del delito conste por medio de pruebas directas o inmediatas; 2) sean varios, reuniendo, cuando menos, el carácter de anteriores al hecho y concomitantes con el mismo; 3) se relacionen con el hecho primordial que debe servir de punto de partida para la conclusión que se busca; 4) sean inequívocos y no puedan conducir a conclusiones diversas; 5) sean directos y conduzcan lógica y naturalmente al hecho; 6) sean concordantes los unos con los otros, teniendo íntima conexión, relacionándose sin esfuerzo desde el punto de partida al fin buscado y, finalmente; 7) se funden en hechos probados y reales y no en otras presunciones. Ya se entiende, pues, que no existe razón alguna para su no aplicación. Desde luego, y sin ir más lejos, no debe dudarse de que, por imperio del principio de la libertad de la prueba, los medios no pueden interpretarse como un catálogo cerrado. Adviértase, en efecto, que se trata de una prueba natural. De paso notemos que el sentenciante debe guiar su conclusión bajo el manto de la prudencia y debe saber hallar una mina fecunda para el descubrimiento de la verdad en el raciocinio, apoyada en la experiencia y en los procedimientos instituidos para el examen de los hechos y de las circunstancias que se encadenan y acompañan al ilícito.

En ese orden de ideas, cabe traer a colación que la convicción jurídica puede estar fundada en una prueba indiciaria. Inclusive, una prueba en particular con medios probatorios materiales podría, en ciertas circunstancias, proporcionar una constatación más segura que las declaraciones de los propios testigos del hecho. Así, a pesar de las características previamente expresadas de la prueba indiciaria, y de no estar específicamente reguladas en el código de forma, la práctica judicial, sin mayores reparos, ha decidido su aplicación debido a su jerarquía a la hora de dar respuesta a los conflictos jurídicos. Así las cosas, luce incuestionable que las presunciones han sido siempre fuente de convicción al momento de desentrañar casos donde, por distintos motivos, es inviable el acceso a una prueba directa de los hechos. Es por ello inquietante que, con absoluta ligereza se considere que, por definición, las presunciones son incompatibles con el procedimiento administrativo sancionador. Aquí nos podríamos preguntar cómo aquellas no podrían tener andamiaje en el ámbito administrativo sancionador si son también admisibles en el proceso penal donde se debe respetar, con toda rigurosidad, los principios de culpabilidad y legalidad. Lógicamente ya se ve que, si el acto administrativo sancionador debe recaer sobre el incumplimiento de la obligación, nada impide aproximarse a la verdad por medio del sistema presuncional.

A esta cuestión me interesaba llegar porque, en rigor de verdad, no comprendo la razón por la cual se rechaza la posibilidad de obtener un pronunciamiento condenatorio cuando el incumplimiento de la obligación se determina por medios indirectos de prueba. Reconozcamos, en cambio, que el sistema de recaudación se basa en las declaraciones que hacen los propios obligados. Va de suyo, entonces, que los ajustes a las declaraciones juradas se formulen sobre estos medios. Entiendo que muchos poseen una opinión divergente a la mía, pero lo cierto es que esa visión sesgada termina amparando la evasión de las obligaciones y la quiebra del sentido distributivo de las cargas públicas. Hay que entender, además, que mediante esa técnica se busca proteger bienes jurídicos de singular importancia en situaciones donde existe una altísima imposibilidad de recabar prueba directa de los hechos incriminatorios. Lo que importa observar es que, mediante estos elementos, se pretende realizar una redistribución de las cargas probatorias, tomando como punto de partida que, tratándose de actividades riesgosas en el común de los casos, el daño jurídico es producido por una conducta deliberada o culposa.

X. Sentado lo que antecede, en el *sub examine* corresponde determinar si el procedimiento empleado por el servicio aduanero, con la finalidad de descartar el valor oportunamente declarado por ACINDAR, fue llevado a cabo de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo”), que actualmente forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno. Según el principio rector del mencionado instrumento, plasmado a través de su primer artículo, el valor de las mercaderías involucradas a tener en cuenta por el servicio aduanero debe ser aquel que represente el valor de transacción, es decir, “…el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8…”. A su vez, según lo estipulado por el primer apartado de la disposición mencionada, el valor de transacción debe estar acompañado de las siguientes cuatro circunstancias: “…a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, […]; b) [q]ue la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación

cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) [q]ue no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y [finalmente] d) [q]ue no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo". La concurrencia de estas cuatro circunstancias se torna como *conditio sine qua non* para que el valor de transacción no sea finalmente descartado por el servicio aduanero.

En lo que respecta a la última circunstancia relacionada con la vinculación existente entre los diferentes actores en las operaciones de importación involucradas, el art. 15, ap. 4°, del Acuerdo nos determina el alcance del mencionado término. En efecto, según la citada disposición, "[…] [a] los efectos del presente Acuerdo se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los casos siguientes: *a)* si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra; *b)* si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios; *c)* si están en relación de empleador y empleado; *d)* si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas; *e)* si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra; *f)* si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera; *g)* si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o *h)* si son de la misma familia". A su vez, en virtud del segundo apartado del art. 1° del Acuerdo, se establece, con suma claridad, que la vinculación solo representará una circunstancia que pueda llevar al servicio aduanero a dejar de lado el valor declarado en tanto y en cuanto dicha vinculación haya claramente influido en el precio. Esto último se vería confirmado por lo manifestado a través de las notas interpretativas correspondientes a la disposición bajo examen, detalladas en el Anexo 1 del Acuerdo y que, de acuerdo con su art. 14, "…forman parte integrante de este".

Retomando los argumentos empleados oportunamente por el servicio aduanero, si bien se observa la referencia a una vinculación existente entre la firma exportadora (COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, situada en la República Federativa de Brasil) y aquella que llevó a cabo la facturación correspondiente (ITABIRA RIO DOCE COMPANY LIMITED, ubicada en *Nassau*, Islas Bahamas), no se determina relación alguna entre cualquiera de las empresas mencionadas con anterioridad y ACINDAR. Como tuvimos oportunidad de constatar a través de la interpretación de las diferentes disposiciones que componen el Acuerdo, en el contexto de la supuesta triangulación de las operaciones involucradas, y al solo efecto de descartar el valor oportunamente declarado, la comprobación de una vinculación entre la actora y las demás firmas involucradas se torna indispensable. En efecto, según lo dispuesto por el art. 1° del Acuerdo, la verificación de la vinculación entre empresas se presenta como una circunstancia fundamental para encontrarse en condición de presumir que dicha vinculación influyó efectivamente sobre el precio. La imposibilidad, por parte del servicio aduanero, de probar la vinculación correspondiente marca una diferencia sustancial con relación a lo decidido en otras ocasiones donde aquella fue oportunamente verificada (ver mi voto en el los autos *Helm Argentina S.R.L. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente 35.233-A, sentencia del 28 de septiembre de 2022).

A lo anteriormente mencionado, se debe agregar que, como contrapartida a lo sostenido por el servicio aduanero con relación a la inconsistencia del valor declarado, la actora llegó a acreditar no solo que el precio finalmente declarado se correspondía con aquel efectivamente facturado por el vendedor, sino que también los valores de las importaciones bajo examen se asimilaban razonablemente con aquellos declarados por otros importadores locales. En efecto, con relación a este último elemento de prueba, ACINDAR presentó un listado, elaborado oportunamente por NOSIS sobre la base de datos proporcionados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, donde se detalla una serie de importaciones de mercadería idéntica, efectuadas durante el año 2003, y cuyos importes involucrados se encontraban notoriamente equiparados a aquellos finalmente declarados por la actora. Así, ACINDAR logró, mediante el empleo del primer método alternativo puesto a disposición por el Acuerdo a través de su art. 2, confirmar la exactitud de los valores oportunamente declarados.

De lo mencionado hasta aquí, se pueden observar las siguientes dos conclusiones: *i)* en primer lugar, el servicio aduanero no llega a probar la vinculación existente entre la actora y las demás firmas involucradas en las operaciones de

importación bajo examen, *conditio sine qua non* para cuestionar los valores oportunamente declarados ante el servicio aduanero para este tipo de transacciones internacionales caracterizadas por llevarse a cabo mediante una triangulación; *ii)* en segundo lugar, sobre la base de lo estipulado por el art. 1° y 2 del Acuerdo, la apelante logra probar que los importes cuestionados no varían sustancialmente de aquellos oportunamente declarados por otras firmas ubicadas en la República Argentina importadoras de mercadería idéntica. Consecuentemente, corresponde desechar los argumentos presentados por el servicio aduanero tendientes a descartar el valor oportunamente declarado por la actora.

Las conclusiones mencionadas tornan irrelevante el examen de las consideraciones presentadas oportunamente con relación a la configuración de la infracción de declaración inexacta, según lo establecido por el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución Fallo N° 406/2013 (AD VICO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12539-181-2008/2 (SC69-61/2008) por el Sr. Administrador de la Aduana de Villa Constitución el 1° de diciembre de 2013, y, por ende, se dejan sin efecto los cargos estipulados en concepto de multas.

2) Con costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial a las conclusiones del voto del Dr. Licht, en las que se sustenta la parte resolutiva.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Revocar la Resolución Fallo N° 406/2013 (AD VICO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12539-181-2008/2 (SC69-61/2008) por el Sr. Administrador de la Aduana de Villa Constitución el 1° de diciembre de 2013, y, por ende, se dejan sin efecto los cargos estipulados en concepto de multas.

2) Con costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.14 12:39:36 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: 2023.11.14 16:37:47 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: 2023.11.15 14:48:51 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 - GDE
Date: 2023.11.15 14:49:14 -03:00