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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-56247085-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Mayo de 2023

Referencia: SENTENCIA Causa N° 33.091-A: "GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 33.091-A: "GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso:</u> Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo Nro. 92/2013 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación N° 12312-136-2010 (Sumario Contencioso N° 189/2010), mediante la cual se condena a la firma GRUPO AGROS S.R.L. (y a los despachantes) 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 $ 14.569 (en relación a la destinación 10 042 IC05002902 H) y a una multa por la suma de $ 55.677,65 (en relación a las destinaciones 10 042 IC05 002902 H, 10 042 IC05 005234 X, 10 042 IC05 005323 H y 10 042 IC05 005326 K), a la vez que se confirman los cargos N° 8/2012, 9/2012, 10/2012 y 11/2012.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> Que a fs. 19/33. se presenta el presidente de la firma, con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. Comienza efectuando un pormenorizado relato de los hechos y plantea, en primer lugar, la nulidad del sumario y de la resolución apelada en tanto entiende vulnerado los principios del debido proceso y de defensa en juicio. Afirma que en relación a la imputación infraccional relativa al perjuicio fiscal por la falta de inclusión de las regalías en la base imponible, la misma fue consentida y que se ofreció el pago de la multa mínima, correspondiendo a su respecto la extinción de la acción penal. Afirma que la imputación debe limitarse al despacho N° 10 042 IC05 2902 H, no correspondiendo imputación alguna respecto de los demás despachos en tanto la declaración contenida en los mismos fue supeditada en los términos del art. 226 del C.A.. Tampoco considera ajustada a derecho la imputación infraccional contenida en el art. 954 inc. c) del C.A., en tanto sostiene que se declaró y constató el precio

declarado, no habiendo diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación. Manifiesta que resulta aplicable el ajuste previsto en el art. 8 inc. c) del Acuerdo por el pago de las regalías. Entiende que en una hipótesis de ventas sucesivas, la venta para su exportación al país de importación es la consensuada entre el vendedor y el comprador y no la que incluye al fabricante con el vendedor. Arguye que el ajuste propiciado por la Aduana es sobre el precio de venta declarado en el despacho y no sobre el valor documentado en Brasil como consecuencia de la primera venta. Cita jurisprudencia. Sostiene que la desestimación del valor de transacción documentado, y consecuentemente la formulación de los cargos, no ha sido debidamente fundamentada. Descarta como válidos los antecedentes tenidos en cuenta por la Aduana por encontrarlos carentes de vigencia y por surgir de un sistema informático como lo es INDIRA. Cita jurisprudencia al respecto. Considera que en todo caso corresponde liquidar los tributos en pesos. Entiende procedente formular un ajuste por la no inclusión de las regalías en la base imponible, solicitando se lo tenga por cancelado con el depósito de U$S 12.814,19. Finalmente ofrece prueba y solicita que se declare la nulidad del sumario y se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 55/61vta. la representante fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Cumple con la negativa genérica de todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no fueran

objeto de su expreso reconocimiento. Desestima la nulidad planteada por la actora y cita abundante jurisprudencia al respecto. Refiere principalmente que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del debido proceso y de la defensa en juicio no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional posterior. Cita el art. 8 inc. d) del Acuerdo de Valor y sostiene que corresponde adicionar al valor FOB declarado la proporción de las regalías devengadas de acuerdo a las condiciones que surgen del contrato suscripto por la actora. Cita lo dispuesto en los arts. 954 y 956 inc. b) del C.A.. Sostiene que la actora no logró demostrar en forma clara y contundente, a través del aporte de elementos objetivos, la improcedencia del ajuste de valor. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme el fallo recurrido, con expresa imposición de costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12312-136-2010 (Sumario N° 189-2010) se inician a fs. 1/2 con la Nota N° 161/2010 (SV PASO) de fecha 02/03/2010 mediante la cual se eleva la denuncia a la Sección Verificaciones en relación al DI N° 10 042 IC05 002902 H, documentado por la firma GRUPO AGROS S.R.L., por haberse detectado *"… una diferencia entre el valor FOB documentado y el valor FOB la Declaración de Exportación Brasileña N° DCEXP 2100164642/8 …"* afirmando que *"… el importador y el documentante han incurrido en una Declaración Inexacta, y que esa inexactitud ha producido un Perjuicio Fiscal (…) configurando de esta forma la infracción contemplada y penada en el inciso a) y c) del apartado 1 del Art. 954 del Código Aduanero. …"*. A fs. 3 luce la carpeta conteniendo el original del DI N° 10 042 IC05 002902 H junto con su documentación complementaria. A fs. 4/6, con fecha 08/03/10 se resuelve instruir sumario por la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c), a la vez que se les corre vista de todo lo actuado al despachante y a la importadora informándoles el importe de la multa mínima ($ 833.183,87) y de los tributos ($ 378.182,07). A fs. 13 luce cédula de notificación al despachante (10/03/10). A fs. 14, con fecha 12/03/10, la firma solicita la liberación de la mercadería bajo el régimen de garantías, lo cual fue otorgado a fs. 23. A fs. 26/29vta., con fecha 16/03/10 contesta la vista la firma importadora y a fs. 38/41 hacen lo propio los despachantes en la misma fecha. A fs. 43, con fecha 23/03/10, la firma informa que *"… dada la controversia sumarial generada en las actuaciones 12312-136-2010 (…) las declaraciones de importación para consumo que se realicen ante ese organismo respecto del mismo producto en cuestión, se efectuarán en forma "supeditada" (en los términos del*

artículo 226 del C.A.) …". A fs. 44/45, con fecha 31/03/10, se dicta la Resolución N° 336/2010 (AD PASO) mediante la cual se autoriza a la firma a declarar en forma supeditada. A fs. 50 luce el comprobante de pago de la liquidación manual 10042LMAN004956E en relación al DI N° 10 042 IC05 002902 H garantizando la multa del art. 453 h) i) C.A. por la suma de U$S 404.259,43 y a fs. 51 el comprobante de pago de la liquidación manual 10042LMAN004955D por la suma de U$S 97.923,82 garantizando los conceptos relativos a los tributos. A fs. 53, obra la Resolución N° 338/2010 mediante la cual se autoriza la liberación a plaza de la mercadería importada mediante el despacho involucrado mediante el régimen de garantías. A fs. 54, en fecha 15/04/10 se tienen por contestadas las vistas, y se hace lugar a la prueba documental ofrecida, a la vez que se ordena una medida para mejor proveer. Seguidamente lucen las actuaciones N° 12312-269-2010 mediante las cuales, a fs. 55/56 se agregan sendas carpetas conteniendo los originales de los DI N° 10 042 IC05 005323 H y 10 042 IC05 005326 K junto con su respectiva documentación complementaria. A continuación obran las actuaciones N° 12312-284-2010 mediante las cuales, a fs. 58 se agrega la carpeta conteniendo el original del DNI N° 10 042 IC05 005234 X junto con su documentación complementaria. A fs. 62 luce la Nota N° 1066/2010 (AD PASO) de fecha 21/04/10 y a fs. 63 la Nota N° 449 (DV FOPO) de fecha 27/04/10. A fs. 64/65 luce el Memorando N° 067/2010 (DV FOPO) solicitando documentación a la firma importadora a los fines de su fiscalización y análisis de valor (notif.: 29/04/10). A continuación lucen las actuaciones N° 12325-170-2010, mediante las cuales, a fs. 67/130 la firma importadora cumple con el requerimiento y acompaña a tal fin: copia del estatuto social, facturas de venta en el mercado interno, copia del subdiario IVA Ventas de los periodos febrero/marzo de 2010, explicaciones técnicas respecto del uso del producto y etiqueta con explicaciones técnicas e instrucciones de uso. A fs. 131/155 luce la Nota N° 605/2010 (DV FOPO) de fecha 14/05/10 a fin de solicitar información a Brasil y a Alemania. A fs. 156 obra la cédula N° 062/2010 (DV FOPO) solicitando documentación (notif.: 20/05/10). Seguidamente lucen las actuaciones N° 13289-14808-2010, mediante las cuales a fs. 160/538 la firma importadora da cumplimiento a la intimación y acompaña la traducción oficial de las facturas que amparan las destinaciones 10 042 IC05 002902 H, 10 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X, debidamente legalizadas, impresiones del libro IVA compras correspondiente al periodo comprendido entre el 10/02/10 y el 31/05/10. A fs. 539 luce la cédula N° 078/2010 (DV FOPO) solicitando documentación (notif.: 21/07/10). A fs. 541 luce la Nota N° 874 (DV FOPO) mediante la cual se requiere a la Gerencia principal de exterior y cambios información referida a giros de divisas (notif.: 22/07/10). A continuación lucen las actuaciones N° 13289-20881-2010 con la solicitud de prórroga presentada por la firma importadora. A fs. 544/554 se agrega la respuesta de la Gerencia principal de exterior y cambios del BCRA. A fs. 555/557, mediante Actuación N° 13289-25397-2010, la firma acompaña los comprobantes bancarios del giro de divisas correspondientes a las facturas de las destinaciones involucradas. A fs. 558/560 se agrega detalle de operaciones desagregadas por rubro. A fs. 561 luce la cédula N° 099/2010 (DV FOPO) mediante la cual se concede prórroga extraordinaria (notif.: 17/11/10). A fs. 563 se agrega cédula N° 105/2010 solicitando documentación (notif.: 15/12/10). A fs. 565/585 obran la Nota Externa N° 1584/10 (DV FORO), Nota N° 1614/10 (DV FOPO) y Nota N° 1612/10 (DV FOPO). A continuación lucen las actuaciones N° 13289-31293-2010, mediante las cuales a fs. 586/595 la firma importadora acompaña copia autenticada de la Factura N° 8030019366 debidamente traducida y legalizada. Seguidamente, mediante actuación N° 13289-579-2011, a fs. 596/599, la firma importadora acompaña copia simple del DI N° 10 042 IC05 002902 H y de la factura N° 8030005278. A continuación luce la actuación N° 13289-2669-2011 mediante la cual la firma importadora hace su presentación a fs. 600. A fs. 627/629 obra la cédula N° 044/2011 (DV FOPO) (notif.: 28/04/11). A fs. 631 luce la Nota N° 359 (DV FOPO) requiriéndose información a la Gerencia principal de exterior y cambios. A fs. 633/635 se solicita a la Dirección Regional Aduanera Resistencia tramitar las constataciones contables de la firma investigada. A fs. 636/637 obra Acta de fiscalización de fecha 24/06/11. Seguidamente, mediante actuación N° 13289-11366-2011 la firma solicita prórroga, la cual fue concedida mediante Nota Externa N° 516/2011 (DV FOPO) obrante a fs. 640. A fs. 642/663 luce la respuesta de la Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uruguaiana. A fs. 666/717, mediante Actuación N° 13289-17041-2011, la firma importadora realiza

manifestaciones y acompaña documentación que le fuera requerida mediante Acta de Fiscalización (copias certificadas de Bayer Arg. SA N° 563815, 568000, 598594, 595311 y 568001 con sus correspondientes detalles de pago; y copia simple del contrato de desinversión celebrado entre BAYER SA y CIAGRO). A fs. 719/721, mediante Actuación N° 13289-17329-2011, la importadora efectúa manifestaciones en cumplimiento de requerimientos y acompaña certificación contable. A fs. 728/745 luce planilla listando importaciones de los años 2009 y 2010 de la firma GRUPO AGROS S.R.L., y lo mismo se encuentra a fs. 746/750 respecto del año 2011. A fs. 751 obra la cédula N° 077/2011 (DV FOPO) solicitando documentación (notif.: 5/8/11). A fs. 753 luce la cédula N° 078/2011 (DV FOPO) dirigida a BAYER SA solicitando informe. A fs. 754/775, mediante Actuación N° 13289-19663-2011 la firma acompaña copias legalizadas dando cumplimiento a la cédula 77/2011. A fs. 777/783 luce la respuesta de la Gerencia principal de exterior y cambio del BCRA. A fs. 784 luce cédula de notificación N° 109/11 (DV FOPO) solicitando copia de las declaraciones juradas correspondientes a la liquidación de regalías pagadas a la firma BAYER ARG. S.A., en los periodos 2009, 2010 y 2011 y copias de los SWIFT bancarios (notif.: 27/09/11). A fs. 798/816 la firma cumple con el requerimiento. A fs. 817 luce la cédula de notificación N° 135/11 (DV FOPO) solicitando información al BNA Suc. Corrientes (notif. 22/11/11). Mediante actuación N° 12325-686-2011, a fs. 819 contesta el requerimiento el BNA. A fs. 821 luce cédula N° 128/2011 (DV FOPO) solicitando información a la firma BAYER S.A. (notif.: 23/11/11). Dicho requerimiento fue cumplido mediante Actuación N° 13289-30916-2011 a fs. 823/834. A fs. 835/867 se agregan prints de pantalla del antecedente 09 001 IC05 004207 K, consulta por sistema de la destinación 20901643815, antecedente 09 001 IC04 002987 W, consulta por sistema de la destinación 20815154887, antecedente 09 001 IC05 000178 N y consulta por sistema de la destinación 20815157886. A fs. 868/874, luce el Informe N° 10/2012 (SE FVIM) de fecha 10/02/2012. A fs. 875/878 luce planilla de liquidación de regalías, planilla de regalías a favor de BAYER SA, liquidación de ajuste por regalías, y liquidación de ajuste de valor. A fs. 886/887 luce agregado el cargo VI 8 relacionado al DI N° 2010 42 IC05 2902, en concepto de diferencia de IVA, por la suma de U$S 48.693,45. A fs. 891/892 luce agregado el cargo VI 9 relacionado al DI N° 2010 42 IC05 5234, en concepto de diferencia de IVA, por la suma de U$S 48.879,54. A fs. 896/897 luce agregado el cargo VI 10 relacionado al DI N° 2010 42 IC05 5323, en concepto de diferencia de IVA, por la suma de U$S 47.949,16. A fs. 891/892 luce agregado el cargo VI 11 relacionado al DI N° 2010 42 IC05 5326, en concepto de diferencia de IVA, por la suma de U$S 40.567,53. A fs. 903/904 luce el acta de denuncia de fecha 10/02/2012 con motivo de la *"Falta de declaración de regalías en el formulario hoja de Valor, según contrato de desinversión existente entre las firmas BAYER y GRUPO AGROS SRL correspondiente a las operaciones 10042IC05002902H; 10042IC05005234X; 10042IC05005323H y 10042IC05005326K. Presunta declaración inexacta prevista y penada en el Art. 954 inc. a) de la ley 22.415, Informe 010/12 (SE FVIM), a la firma GRUPO AGROS SRL …"*. A fs. 905/906 luce la Nota N° 015/2012 (SE FVIM). A fs. 907 se encuentra la Nota N° 075/2012 (DV FOPO). A fs. 910/912 se dicta la resolución de fecha 13/04/12 mediante la cual se resuelve correr nueva vista de todo lo actuado a la firma GRUPO AGROS SRL, imputándosele la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. a) del C.A. e informando el importe de la multa mínima por la suma de $ 237.111,95 correspondiente a la destinación 10042IC05002902H y $ 766.774,41 en concepto de tributos correspondiente a las destinaciones 10042IC05002902H, 10042IC05005234X, 10042IC05005323H y 10042IC05005326K (notif.: 13/04/2012). A fs. 913/914, luce agregada la presentación efectuada por la firma con fecha 14/12/2011. A fs. 919/926 luce la presentación efectuada por la firma con fecha 26/04/2012 mediante la cual contesta vista, solicita el recálculo de la multa y ofrece el pago voluntario de los tributos. A fs. 927 se tuvo por contestada la vista y se declara la cuestión de puro derecho y se ponen autos para resolver. A fs. 929/931 se dicta la Resolución Fallo N° 92/2013 (AD PASO) aquí apelada. Seguidamente obra adjunta la Actuación N° 12325-583-2010, conteniendo la respuesta a la consulta efectuada a Alemania.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación. Como fundamento de dicho planteo, la recurrente entiende que acontecieron una serie de irregularidades en el trámite

del sumario las cuales lo tornarían nulo, afectando el principio de defensa en juicio. Asimismo, considera que la resolución aduanera no se encuentra debidamente fundada y que el sumario se limitó a ser una ficción a los fines de salvaguardar formalmente el debido proceso.

Que, en cuanto a lo atinente a la vulneración del instituto de la supeditación establecido en el art. 226 del C.A., resulta oportuno señalar brevemente que la firma solicitó supeditar el trámite de los DI N° 10 042 IC05 005323H, 10 042 IC05 005326K y 10 042 IC05 005234X a lo que se resolviera respecto del DI N° 10 042 IC05 2902H, en tanto existir coincidencia entre la mercadería a documentar por los mismos.

Que, durante la tramitación de este último despacho, y tal como surge de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero detuvo el curso del mismo en tanto habría constatado mediante el sistema INDIRA, que la mercadería en él documentada habría sido exportada desde Brasil a un valor FOB diferente del declarado para la importación a nuestro país.

Que, habiéndose solicitado autorización al Administrador de la Aduana de Paso de los Libres a los efectos de declarar en forma supeditada los tres despachos antes referidos, la misma fue concedida en fecha 31/03/2010 mediante resolución N° 336/2010 (AD PASO) y, en consecuencia, al documentar cada uno de los despachos se consignó en el casillero “documentos a presentar” la resolución que autorizó la supeditación y se acompañó en cada uno de los sobres de los despachos una copia de la misma (ver fs. 55, 56 y 58 de las actuaciones administrativas).

Que, en cuanto ahora interesa, se agravia la recurrente, planteando la nulidad, en tanto entiende que los 3 despachos que tramitaban en forma supeditada fueron incluidos en la condena por la imputación infraccional (a la vez que se efectúa respecto de los mismos un ajuste tributario) en la misma resolución donde se condena a la firma en relación al DI N° 10 042 IC05 2902 H, denunciado en primer lugar.

Que entendiendo que ya existe entonces resolución definitiva respecto de dicho despacho, al cual se había supeditado la declaración de los DI N° 10 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X, la nulidad que se persigue carece de finalidad práctica y su declaración no procede, pues se trataría de la nulidad por la nulidad misma.

Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar, que en sí el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente sería inadmisible entendiendo que cualquier menoscabo al derecho de defensa puede ser subsanado en esta instancia recursiva ulterior. Por lo expuesto, resulta aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos: 205:549 y 267:393).

Que, a mayor abundamiento, y en relación a las demás cuestiones que forman parte del planteo de nulidad efectuado por la recurrente, las mismas contienen una estricta vinculación 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 parte del 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.

Que, en consecuencia de lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado, sin costas.

VI.- Que, primeramente, debo volver a referirme al instituto de la supeditación. Como ya quedara sentado en el considerando precedente (en el cual tratara el planteo de nulidad opuesto por la actora) la firma importadora supeditó el trámite de los despachos de importación N° 10 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X a las resultas de la denuncia recaída respecto del DI N° 10 042 IC05 002902 H, y dicha supeditación fue oportunamente autorizada por el servicio aduanero.

Que el instituto de la supeditación se encuentra regulado en el art. 226 del C.A., en el cual se dispone que *"Si en sede aduanera hubiere en trámite alguna controversia, sumarial o no sumarial, originada en la declaración de los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valoración o aplicación de los tributos y prohibiciones referidos a una mercadería de importación, que fueren identificados aquellos que hubieren de ser objeto de declaración, el interesado podrá comprometer ésta última en forma supeditada a la del antecedente. El pronunciamiento final que recayere en sede aduanera se hará extensivo a la declaración supeditada, sin perjuicio de la eventual interposición de los recursos que, individualmente, pudieren corresponder contra la decisión"*.

Que dicho instituto evita –justamente- someterse a la apertura de nuevos sumarios infraccionales por cada declaración que se efectúe y contenga las mismas circunstancias fácticas que una controversia anterior que se encontrara aún en trámite. También se soslaya la profusión de causas y el consiguiente dispendio procesal. Pero, amén de ello, el énfasis radica en la seguridad jurídica para el importador, previa advertencia del hecho a la autoridad aduanera, que la declaración que se está supeditando a las resultas de una controversia, no será considerada inexacta a los fines infraccionales. Por lo tanto, la supeditación sortea para su beneficiario, por un lado, la infracción por declaración inexacta y, por el otro, el pago de la diferencia tributaria que se pueda originar a favor del Fisco hasta tanto no se resuelva el antecedente al cual se está supeditando. (Conf. Sentencia de esta Sala G en fecha 18/07/2014, *"UNISEL ARGENTINA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"* Expte. N° 27.668-A)

Que, en consecuencia, más allá de lo que se resuelva respecto de la imputación infraccional referida al DI N° 10 042 IC05 002902 H, queda claro que la misma no podría prosperar -en caso de confirmarse la imputación- respecto de los despachos de importación N° 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X, cuya supeditación fuera oportunamente solicitada y autorizada por el servicio aduanero (ver fs. 43/45 de las act. adm.), por las consideraciones expuestas en el presente.

VII.- Que, en el caso de autos, lo que la Aduana cuestiona es: en primer lugar, la diferencia detectada entre el valor FOB documentado en la operación de importación registrada ante la Aduana argentina (DI N° 10 042 IC05 002902 H) y la de exportación de la mercadería desde Brasil (DCEXP N° 2100164642/8) y, en segundo lugar,

que del contrato de desinversión aportado por la firma se establecía el pago de regalías por la venta neta del producto, situación que no fuera declarada en la Hoja de Valor; configurándose -a su entender- la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c) del C.A..

Que, en cuanto a la primera cuestión, dicha diferencia detectada por el servicio aduanero se obtuvo tras la consulta al sistema INDIRA (Intercambio de Información de Registros Aduaneros) y su corroboración con el SISCOMEX brasileño, según surge de la Nota N° 161/2010 (SV PASO) (ver. fs. 1/2 de las act. adm.).

VIII.- Que, a los fines de resolver la cuestión de autos, corresponde analizar ahora el aspecto de la infracción endilgada a la recurrente. Recordemos que mediante la resolución aduanera aquí apelada, el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres condenó –en cuanto resulta de interés para el análisis de este punto- a GRUPO AGROS S.R.L., por considerar configurada a su respecto la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1° incisos a) y c) del C.A., imponiéndole el pago de una multa en relación al despacho de importación N° 10 042 IC05 002902 H ($ 14.569.-) y otra multa en relación *también* a dicho despacho y, además, respecto de los despachos de importación N° 10 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X ($ 55.677,65.-).

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

Que se debe distinguir entonces entre la *declaración* (“exigible”) del precio y de todo otro elemento de declaración exigible relativo a las circunstancias comerciales de la operación (que inciden en la valoración), de la valoración que efectúa el documentante (y “revisa” la aduana), pues la figura infraccional de declaración inexacta sanciona la diferencia entre lo declarado exigible y lo “comprobado” (verificado física o materialmente) por la aduana al respecto. Concretamente, el valor en aduana, a mi juicio, no lo “comprueba” la Aduana, sino que lo determina (en consecuencia de la revisión, aprobando o desestimando la valoración consignada o determinada por el documentante). Sí, en cambio, en tal sentido, es susceptible de “comprobación” el precio que se hubiera declarado, o bien todo otro elemento también declarado relativo a las circunstancias comerciales de la operación que inciden en la valoración.

Que, al respecto debe señalarse también que cualquier diferencia (en la declaración y respecto de lo que la aduana “compruebe”) acerca de cualquiera de los restantes rubros (distintos del precio mismo y/o de las aludidas circunstancias comerciales de la operación), como la calidad y especie (P.A. correspondiente), cantidad, estado, origen, etc., puede ocasionar una *diferencia de valor en la mercadería resultante* o –lo que es lo mismo- que se esté ante una mercadería con un resultante valor en aduana diferente al documentado como valor en aduana –como base imponible para tributos-, y esa diferencia podría encuadrar en el tipo infraccional del inc. c) del art. 954, pero, en cualquiera de estos supuestos se habrá partido de la efectiva “diferencia” entre algún rubro o elemento de declaración “exigible” y el resultado de la comprobación aduanera al respecto.

Que, por lo expuesto, la declaración inexacta que podría imputarse, no podría ser otra que *la inexactitud del “precio” declarado y/o documentado*, y/o específicamente de alguna de las circunstancias comerciales de la operación que pudieran incidir en la valoración de la mercadería. Precio que como tal *sí* es de declaración exigible y susceptible de “comprobarse” su inexactitud.

Que, puedo adelantar que en el caso de autos no se trata de ninguna inexactitud observada por la aduana en cuanto a la declaración de las circunstancias de la operación comercial atinentes al valor (ni tampoco inexactitud de cantidad o de calidad que aparejara como consecuencia una diferencia de valor), sino sólo –lo que eventualmente hubo podido darse- de la (hipotética o sospechada) relativa al precio mismo documentado, la inexactitud imputada en autos no podría ser otra que *la falsedad de dicho precio* (en el caso, en rigor, se imputó inexactitud del valor en aduana por desestimación del mismo), es decir que "realmente" se hubiera pactado (como precio pagado o por pagar), y efectivamente pagado, *un precio distinto* del precio declarado en la destinación y presentada ante la aduana. *Queda claro que esta falsedad* (diferencia de precio en el sentido expuesto) *no se puede, lisa y llanamente, "presumir", sino que debe acreditarse y/o tenerse por acreditada, lo cual debe resultar de una acreditación positiva* (aun por suma de indicios plurales, concordantes y categóricos), la que no podría tenerse por producida con sólo la falta de justificación de un precio "en principio inaceptable" (no sólo como base de valoración sino como precio verdadero o real), en el caso por llamativamente bajo en las circunstancias dadas. *Tal falsedad, o tal diferencia, por lo tanto, no se acreditó ni surge acreditada en el caso de autos, ni al momento de dictarse el fallo apelado ni después en el trámite del recurso de autos*.

Que, se pone de relieve entonces que de lo actuado en sede administrativa surge que la aduana pudo tal vez "impugnar y desestimar" el precio documentado, pero ello *como base para determinar el valor en aduana*, y no como precio de la realidad; en suma, *de ningún modo ha quedado en el caso acreditada una diferencia entre el precio documentado y el precio efectivamente pactado y pagado*.

Que, resulta cierto que *no* se deban aceptar precios declarados que difieran en gran magnitud del valor en aduana correspondiente, o ("probablemente") deformados, o sensiblemente inferiores a lo usual y, precisamente, en el caso, la aduana ***no aceptó*** el bajo precio declarado; claro que, no lo aceptó *como base para arribar al valor en aduana*. En cambio, la *irrealidad* del "precio declarado" *sí* es un ilícito merecedor de la sanción correspondiente (delito o infracción según el caso), pero en materia penal tal irrealidad (que el precio declarado no sea 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, por ende, considero que si cumplido el procedimiento reglado a los fines de la investigación de valor y, consecuentemente no se diera la "aceptación" del mismo, sino su desestimación (y su consecuente sustitución), la alternativa no resulta ser la eventual denuncia por comisión de la infracción de declaración inexacta (o del delito de contrabando en su caso), sino también –simplemente- la mera desestimación del valor documentado (denominado "ajuste"). En su caso, por ende, el hecho de que haya denuncia o sólo ajuste, dependerá de que hubiera –al menos- algún indicio serio de falsedad del "precio" documentado o que no lo hubiera.

Que, en suma, en el caso de autos se está ante una situación que podría haber dado lugar 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. No obstante, en el presente caso, recordemos que inicialmente se aperturó el sumario por la infracción de declaración inexacta, y luego se efectúa el estudio de valor, con las salvedades que se refieren a continuación.

IX.- Que corresponde analizar entonces si el ajuste de valor motivo de autos ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que dicha ley aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se

crea la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT, incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el *"valor de transacción"*, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana para importación. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 1 ap. 1 de la Instrucción General, prevé que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los art. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden que se numeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 5 y 6.

Que de este modo, y sin perjuicio de que el valor de transacción constituye la primera base de valoración, considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8 –ajustes del precio pagado o por pagar- y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1° se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes. Sin embargo, cabe aclarar, que ello no es óbice para que el Fisco pueda comprobar la veracidad de las declaraciones comprometidas, procediendo a investigar ante una duda legítima, los precios declarados.

Que, en ese orden de ideas, debe anticiparse que la sola declaración de un valor de importación distinto al declarado en el país de exportación no resulta por si mismo un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción, aunque sí pueda constituir un indicio que habilite la potestad de la Aduana de investigar el valor declarado de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 del Acuerdo.

X.- Que conforme surge de la compulsa de las actuaciones administrativas, cuestionado el valor del DI N° 10 042 IC05 002902 H (y aperturado el sumario respectivo), y una vez autorizada la supeditación respecto de los DI N° 042 IC05 005323 H, 10 042 IC05 005326 K y 10 042 IC05 005234 X, se efectuaron una serie de requerimientos de documentación a la firma *"… conforme Normativa Vigente para la Fiscalización Documental y la Resolución 2730/09 AFIP respecto del Estudio de Valor …"* en referencia a <u>todos</u> los despachos, los cuales fueron -a su turno- contestados en el trámite del expediente administrativo. Asimismo, la propia Aduana tramitó internamente pedidos de informes a Brasil y a Alemania con el objeto de *"… determinar la posible existencia de vinculación comercial entre el vendedor del exterior y el importador Argentino, afectando de esa manera los precios de comercialización de los bienes objeto de intercambio."*. Asimismo, fue agregada a fs. 613/614 y 646/647 copia del print de pantalla del sistema informático brasilero respecto de la destinación N° 2100164642/8 (recordemos las destinaciones de importación fueron agregadas en original al expediente administrativo). Tras el agregado y análisis de voluminosa documentación tanto requerida a la firma como aportada por el propio servicio aduanero, se emite el Informe N° 10/2012 (obrante a fs. 868/874 de las act. adm.) el cual concluye que: *"… Que en concordancia con lo establecido en el art. 1° del Acuerdo de GATT (…) el valor declarado en el país de exportación es mayor al documentado en Argentina. …"* y que *"… Del contrato de desinversión aportado queda claramente establecido que deben pagar REGALÍAS por la venta del producto, ajuste contemplado en el Art. 8 inc. d) del Acuerdo del GATT, cuya situación no fue declarada en el formulario de valor, determinando un falseamiento en la declaración de la Hoja de Valor agregada a las destinaciones, en las cuales manifiestan que NO a la pregunta (…) Campo 10 b) del OM 1993/1-A. …"*

Que, de este modo, la Aduana rechazó el valor de transacción de la mercadería en trato, tomando como real el

precio documentado por la misma al ser exportada desde Brasil, y sin fundar la elección de método de valoración alguno en reemplazo del previsto en el artículo 1, incumpliéndose así el orden de prelación previsto en el Acuerdo. No consta en las actuaciones administrativas justificación alguna de dicho proceder.

Que, de esta manera, el servicio aduanero no ha seguido el procedimiento reglado para cuestionar el valor de transacción 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 exportada desde Brasil por un valor superior al que fue importada en Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma resulta inexacto o que no es el precio real de la operación.

Que, en definitiva, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente contradictorio e incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema "equitativo" de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

Que, en consecuencia, debe rechazarse el ajuste efectuado en lo que respecta a la desestimación del valor FOB declarado por la firma importadora.

XI.- Que, no obstante lo expuesto, resta analizar el ajuste efectuado por el servicio aduanero en virtud de lo dispuesto por el artículo 8 del Acuerdo de Valor. En primer lugar cabe señalar que en todo caso dicho ajuste corresponde efectuarlo de conformidad con el inciso c) del artículo 8, en cuanto prevé específicamente la cuestión de las regalías, y no el inciso d) como lo estipula el servicio aduanero en el Informe N° 10/2012.

Que, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración establece cuáles conceptos se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a fin de determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, y los enlista bajo distintos incisos y sub incisos. En cuanto aquí interesa, el inciso c) del artículo 8 dispone que se añadirán "… *c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;…*". Y, en la Nota al artículo 8 del Acuerdo se establece específicamente respecto al inciso en comentario que "*1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio*

realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.".

Que, establecida la norma aplicable del Acuerdo, resulta de primordial importancia establecer en primer lugar, si efectivamente la importadora pagaba cánones o derechos de licencia **relacionados con la mercadería importada** y, en caso afirmativo, si los mismos resultaban ser una **condición de venta de dichas mercancías**. Ello, por supuesto, si los referidos cánones o licencias no hubiesen estado ya **incluidos en el precio realmente pagado o por pagar**.

Que en este punto, ya en sede aduanera (y lo mismo ante esta instancia) la recurrente reconoce no haber incluido en la base imponible el importe correspondiente al pago de regalías.

Que la obligación al pago por dichos conceptos surge claramente de las disposiciones del contrato agregado a fs. 667/678 de las actuaciones administrativas. En primer lugar, dicho contrato procede con las definiciones estableciendo que la licencia de uso exclusivo de la marca "FINISH" se otorgará a CIAGRO (anterior denominación de la firma GRUPO AGROS S.A. y que la "regalía" *"… es, en general, la retribución o contraprestación dineraria que percibirá BAYER S.A. del cesionario durante la vigencia del contrato con motivo de la desinversión acordada …"*. Se agrega que, *"3.1 BAYER S.A. (…) otorgará a CIAGRO el derecho y licencia exclusiva para usar la marca FINISH en relación con la venta del PRODUCTO (…) 3.2 Los derechos y licencia se otorgan a título oneroso …"*. Y por último reviste especial importancia el punto 7.2 del contrato que define que *"Las partes acuerdan que por la licencia del PRODUCTO y la marca, CIAGRO pagará a BAYER S.A. una regalía igual al 5% de las ventas netas anuales del PRODUCTO realizadas directa o indirectamente por CIAGRO…"*.

Que, de este modo considero procedente el ajuste de valor efectuado con fundamento en lo dispuesto por el artículo 8 inciso c) del Acuerdo de Valor para los despachos de importación aquí involucrados, correspondiendo entonces el pago de los cargos formulados por tal concepto.

Que, sentado lo antes expuesto, resulta oportuno efectuar algunas consideraciones en torno a los cargos formulados. En primer lugar cabe aclarar que, pese al error incurrido en el artículo 2° de la resolución aquí apelada, se trata de los cargos N° 8, 9, 10 y 11, todos del año 2012, y que los mismos son expresados en dólares estadounidenses sin importar ello una *reformatio in pejus* en tanto los mismos resultan una determinación suplementaria de tributos calculada sobre conceptos establecidos en dicha moneda. (ver liquidación obrante a fs. 877/878 de las act. adm.)

Que, por otro lado, en relación a lo aseverado por la actora respecto de haber ofrecido el pago de los tributos determinados y de que habría depositado la suma de U$S 12.814,19 por tal concepto (cuestión que no surge de las constancias agregadas a las actuaciones ni ante esta instancia), corresponderá considerar la misma como un pago a cuenta, de acreditarse fehacientemente el depósito referido.

Que, por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar el artículo 1° de la Resolución Fallo N° 92/2013 (AD PASO) dictada en la Actuación SIGEA N° 12312-136-2010, con costas al fisco.

2.- Confirmar el artículo 2° de la Resolución Fallo N° 92/2013 (AD PASO) dictada en la Actuación SIGEA N° 12312-136-2010, de conformidad con lo establecido en el Considerando XI.- de la presente. Costas a la actora.

El Dr. Licht dijo:

I.- Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos reseñado en el voto del vocal preopinante. También comparto las consideraciones y conclusiones del voto preopinante que lo llevaron a confirmar el artículo 2ª de la resolución cuestionada en autos.

II.- En cuanto aquí interesa, la resolución administrativa impugnada en autos condenó a la firma recurrente al pago de una multa por encontrarla incursa en infracción al Art. 954 inc. a) y c) del C.A. Para decidir en el sentido indicado encontró que el valor declarado en el país de exportación es mayor al documentado en Argentina. La anterior afirmación tiene origen en la constatación mediante el sistema INDIRA respecto de discordancias en los precios declarados en las ventas sucesivas que se hicieron de la mercadería entre personas vinculadas entre sí. En

contraste, el recurrente sostiene la ausencia de responsabilidad por el hecho imputado. En apretada síntesis, sus argumentos defensivos consisten en poner en evidencia que su declaración se ajustó al derecho aplicable, habidas cuentas de que declaró el precio de la mercadería adquirida- y luego pagada- al vendedor. Añádase a esto que, desde la perspectiva del recurrente, el eventual cuestionamiento de la base de tributación podría dar lugar a un ajuste de carácter tributario realizado conforme al procedimiento previsto en el Art. VII del GATT.

III.- En las condiciones indicadas precedentemente, el problema a resolver consiste en dilucidar la materialidad de la infracción endilgada y el cumplimiento del debido proceso administrativo sancionador al establecerse la responsabilidad sobre la base de los datos arrojados por el sistema INDIRA.

IV.- En relación al sentido y alcance del Art. 954 del C.A debe comprenderse que no escapa a la aplicación de la figura sancionatoria los casos en que la declaración es coincidente con los documentos que dan testimonio de las operaciones. Debemos comprender que si bien es cierto que en muchos casos la consideración literal de la norma puede dar satisfacción adecuada de lo que representa y pretende, en otras hipótesis resulta necesaria una reflexión integradora. No se trata de desconocer las palabras de la ley -dice la Corte Suprema- "sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos..., arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas" (Fallos 234:482, 302,1284). En esa línea, la Corte Suprema ha sostenido que "la misión judicial no se agota con la remisión a la letra de la ley, toda vez que los jueces, en cuanto servidores del derecho y para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la *ratio legis* y del espíritu de la norma; ello así por considerar que la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial" (Fallos 249.37 y 302:1284).

V. En consecuencia, debemos comprender que no es razonable colegir que la Aduana, en un sistema recaudatorio basado en los deberes de colaboración de los administrados, debe quedarse de brazos caídos frente a la insinuación de precios que no son exactos. Todo esto en conjunto so pretexto que la Aduana no “comprueba” la diferencia de precio, sino que a posteriori “determina” el valor. Insisto en este punto, habidas cuentas de que no puede obviarse que, efectivamente, el responsable de una declaración debe informar al servicio aduanero el precio de la mercadería importada y/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 declara un precio inexacto. En efecto, no suscribo que en los casos en que el valor (precio) 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.

VI. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. En ese sentido, suponer que, a los fines del art. 954, en la exportación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el que surge de la documentación de embarque y que las partes manifiestan haber antes pactado, para mí refleja una interpretación limitada que no sólo 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 en el artículo 9 del decreto 618/97. A esto se añade que en el apartado 2 inciso d) de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no condice con el recto sentido de la normativa que se considere a la subfacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato. 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 alguno en estos actuados. Convengamos que en esta equivocada concepción la figura quedaría reducida a la nada misma.

VII. En ese sentido, déjenme decir que advierto que la inteligencia de la cuestión radica en definir qué se entiende o debe entenderse por la expresión "comprobación" del mencionado art. 954, 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 de la expresión "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 del art. 954, el CA no requiere a la aduana conocer con exactitud el precio. Sostener lo contrario equivaldría 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 resulta el importador/exportador quien posee la información con exactitud y completitud.

VIII. Para condensar lo dicho, lo cierto es que la figura aplicable no requiere demostrar que la subfacturación constituya una maniobra dolosa para inducir al error al servicio aduanero. Me explicaré: 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 domino de protección sobre la vulnerabilidad del bien jurídico o el dominio de supervisión o vigilancia de una fuente de peligro que fundamentan el injusto. Además de ello, parece perfectamente claro que el quebrantamiento del deber administrativo no produce en sí mismo una lesión significativa. Lo cual es cierto: 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 si bien es cierto que si todas personas actuaran de la misma manera el daño sería consistente. Precisemos antes de proseguir que los ilícitos puros de infracción de deber son propios del ámbito administrativo, ya que son objetivos y no requieren daño a bien jurídico alguno.

IX. Antes de continuar, quisiera hacer notar que tampoco acuerdo que esa inexactitud- no hablo de falsedad porque es un elemento volitivo de innecesario examen para aplicar la figura- no puede ser corroborada por medios de prueba que no sean directos. A ello debe agregarse que la realización de un procedimiento administrativo de ajuste de valor no es la forma exigida sacramentalmente por el ordenamiento jurídico aduanero para llegar a la conclusión que existe una diferencia entre el precio documentado y el precio efectivamente pactado y pagado. Ya se comprende que existe una notable confusión entre los aspectos tributarios y los aspectos sancionatorios. Y esto nos hace desembocar también en la dificultad de comprender las exigencias que deben preceder para la corroboración de un hecho en materia sancionatoria administrativa.

X. En ese sentido, en el presente caso, inicialmente se aperturó el sumario por la infracción de declaración

inexacta, y luego se efectuó un estudio de valor que no se realizó estrictamente bajo los términos de las normas, establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425, toda vez que el aserto conclusivo resultó eminentemente de la declaración de un valor de importación distinto al declarado en el país de exportación. Sin embargo, ya dijo esta Sala por mayoría in re: “PLAXS S.A. c/Dirección General de Aduanas s/ Apelación" (22-8-2022) que ante un cuestionamiento verosímil del negocio jurídico es el importador quien está en mejores condiciones de probar que las cosas acontecieron tal cual las manifestó. Efectivamente, en un escenario de libre de apreciación de la prueba para la determinación de la responsabilidad, no se concibe que, en lugar de poner foco en la falta de explicación plausible de las diferencias detectadas, se concluya que el acto administrativo sancionatorio no cumplió con las formas legales por no seguir un método de prelación que la normativa exige exclusivamente para los aspectos impositivos[1].

XI. Así las cosas, 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. Bien pareciera por lo anterior, que si se tratase de una cuestión penal correspondería 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 el sentido de la apasionante discusión teórica de si se puede recurrirse a métodos previstos en la legislación impositiva para detectar la falta de correspondencia de lo declarado con la realidad.

XII. Al respecto, no puedo obviar que existe una marcada línea doctrinaria que aboga por la aplicación indiscriminada de las líneas condicionantes del ejercicio de la potestad punitiva al campo de la potestad sancionadora administrativa. Con todo y con eso 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 llegar a la conclusión de la ausencia de una declaración ajustada a la realidad de las cosas. A poco que se conceda que la potestad punitiva es de singular trascendencia por cuanto afecta 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 para afirmar 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 reconstrucción de los hechos y así aumentar la probabilidad de alcanzar una aproximación más precisa a la verdad.

XIII. En efecto, en todo proceso de reconstrucción de 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 requiere 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 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 reconstruidos 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.

XIV. 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 el derecho vigente, el operador jurídico está obligado necesariamente a disponer de prueba que acredite los hechos en que se funda y a valorar dicho material probatorio de una forma determinada.

XV. En esa inteligencia del asunto, corresponde decir 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 que existe una marca 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 alcanzado un consenso claro sobre sus alcances. Para mí 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. Esto basta para comprender que se quiera parecer al Derecho administrativo sancionador como una construcción jurídica vergonzante. Aceptemos pues que las reglas y principios punitivos se incorporan sumamente debilitados al espacio administrativo. Resulta, pues, que existen evidentes razones 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 dentro del derecho administrativo, cierto es que la sustantividad de la sanción administrativa resultará distinta de la sanción penal.

XVI. En ese orden de ideas, cabe señalar que resulta imposible escindir la teoría de la sanción administrativa de la obligación administrativa que la precede. Por lo cual es inevitable relacionar la potestad sancionadora con el marco regulatorio que le antecede. 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 asegurar la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos para satisfacer las necesidades de la sociedad. 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 a 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.

XVII. 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.

XVIII. En ese orden de ideas, 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.

XIX. En consecuencia, parece perfectamente claro que el debido proceso penal tiene una dimensión distinta al 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. Están 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 esta 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.

XX. Dicho eso, no comparto que la sanción impuesta debe ser descalificada por formularse sobre base presunta.

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, el que detectó 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. Más todavía, adelanto que bien puede afirmarse que existe una prueba clara y convincente de que los hechos no ocurrieron tan como fueron declarados, habida cuenta de que la responsable meramente apeló a decir que se trataba de una situación recurrente y que respondía a condiciones de mercado.

XXI. 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 de *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 debe hacerse por elementos directos.

XXII. 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 indiciaria depende de la riqueza discursiva del operador jurídico en la que se aprecie la contemplación de todos los elementos en su conjunto.

XXIII. 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 libre valoración probatoria y la sana critica, asiste al operador jurídico un amplio margen para la construcción de una teoría que explique la existencia del ilícito y la participación del imputado en el mismo.

XXIV. 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.

XXV. 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. Ya veremos que esto fue lo que ocurrió en la especie, porque ante la prueba de ventas sucesivas a precios distintos, poco y nada se dijo para explicar las razones del evento.

XXVI. 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 así, 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 "...Las 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 que forma para el examen de los hechos y de las circunstancias que se encadenan y acompañan al ilícito.

XXVII. En ese orden de ideas, cabe traer a colación que la convicción jurídica puede estar fundada en prueba indiciaria e, inclusive, una prueba en particular con medios probatorios materiales, en ciertas circunstancias puede, incluso, proporcionar una constatación más segura que las declaraciones de los propios testigos del hecho. No se confunda, entonces, porque independientemente de las características previamente expresadas y el no estar específicamente reguladas en el código de forma, la práctica judicial ha permanecido sin mayores reparos en 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 podemos preguntar como si son admisibles en el proceso penal, donde

rigurosamente debe respetarse el principio de culpabilidad y legalidad, no van a poder tener andamiaje en el ámbito administrativo sancionador. 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.

XXVIII. A esto me interesa 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. Ya sé que muchos que me leen no piensan lo mismo, 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 jurídica 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.

XXIX. En tales condiciones, no existe controversia relativa a que estamos ante una operación de importación, realizada por empresas vinculadas entre sí, que existieron ventas sucesivas y que los precios informados fueron modificándose en los pasos sucesivos. Todo esto fue corroborado mediante información vertida por el sistema INDIRA y que la única explicación que se brindó por parte de la encartada fue que los precios informados fueron los operados, que la vinculación no es causa suficiente para sospechar la existencia de una operación simulada y que en definitiva el servicio aduanero quiere reemplazar los precios declarados por otros estimados sobre base presunta. Pero lo que más me interesa rescatar es que ante esa plataforma fáctica el servicio aduanero optó por realizar un procedimiento de ajuste de valor en el que encartado pudo ejercer plenamente su derecho de defensa.

XXX. Por tanto, para dilucidar acerca de la materialidad de la infracción endilgada corresponder remitirnos a la prueba indiciaria allegada a autos.

En primer lugar, tenemos la información que surge de INDIRA, puntapié inicial del proceso de investigación. Con relación al sistema INDIRA, surge imperioso recordar que tiene origen en una decisión comunitaria de dar respuesta a la necesidad de fortalecer los controles cruzados entre los países miembros en operaciones de comercio exterior. Así, se crea en el marco de la Decisión Nº 1/97 (CMC) que instituyó el «Convenio de Cooperación y Asistencia Recíproca entre las administraciones de aduanas del MERCOSUR, relativo a Prevención y Lucha contra Ilícitos Aduaneros», de la Decisión Nº 13/04 (CMC) referida al «Intercambio de Información a través de Sistemas Informáticos» y de la Decisión CMC 54/04 de “Eliminación del doble cobro del AEC y distribución de la renta aduanera”, en cuyo artículo 4to. se establecía aprobar y poner en vigencia la interconexión en línea de los sistemas informáticos de gestión aduanera existentes en los Estados Parte del MERCOSUR. Su puesta en funcionamiento significó un incuestionable avance para el grupo, no sólo en cantidad sino también en calidad y oportunidad de datos disponibles, en un marco de debida confidencialidad. La implementación del Sistema INDIRA “…ha traído aparejada una serie de beneficios dentro de los cuales podemos mencionar la mayor facilitación y seguridad del comercio regional, toda vez que, mediante esta herramienta se ha logrado prevenir, disuadir, como, asimismo, investigar y reprimir los ilícitos aduaneros, que con anterioridad pasaban desapercibidos por la falta de información para cruzar y cotejar…”[2].

Para entender el punto basta con saber que los Estados Parte del MERCOSUR utilizan, para la registración de sus operaciones aduaneras, cuatro sistemas informáticos distintos e independientes entre sí: el Sistema MALVINA en

Argentina, el Sistema SISCOMEX en Brasil, el Sistema Sofía en Paraguay y el Sistema Lucía en Uruguay; y cuando se efectúa una consulta por el Sistema INDIRA, la aplicación se conecta con el web service del país requerido a través de internet utilizando HTTPS con WSSA (Servicio Web de Autenticación y autorización), y la respuesta es recibida en la pantalla del mismo agente aduanero, en tiempo real y los datos son encriptados en formato XML. Tal arquitectura de consulta en línea se dispone a través de la Decisión CMC 37/05, donde se impone la **obligatoriedad de las Administraciones de Aduanas de los Estados Parte de establecer los mecanismos necesarios que permitan el intercambio de las informaciones obrantes en sus respectivos sistemas informáticos a través del Sistema INDIRA**, relativas a: a) las importaciones de bienes procedentes de terceros países efectuadas por un Estado Parte; b) las importaciones realizadas por un Estado Parte de bienes procedentes de cualquiera de los demás Estados Parte; y c) las exportaciones realizadas por un Estado Parte de bienes destinados a cualquiera de los demás Estados Parte. Y, además de las consultas sobre Declaraciones o Destinaciones puntuales, el Sistema también posibilita realizar otras genéricas y por períodos de tiempo (hasta 30 días), por ej.: conocer el universo de exportaciones desde Argentina a Uruguay o desde Uruguay a Brasil en un período de tiempo determinado, y luego, detectada la operación sobre la que se desea profundizar la investigación, acceder a la misma y a cada uno de sus ítems si lo considera necesario. El sistema provee información de todas las destinaciones de importación de cualquier país hacia los Estados Parte del MERCOSUR y de exportaciones desde ellos. Asimismo, en Argentina se puede acceder a las declaraciones de los siguientes países asociados al MERCOSUR: Chile, Ecuador y Bolivia, por existir convenios particulares al respecto.

Lo antes expuesto significa que cuando un agente aduanero efectúa una consulta a INDIRA, éste se conecta con el servicio web del sistema aduanero del país de destino de la consulta, lo que permite que la respuesta sea en tiempo real y con datos del propio sistema informático de la Administración tributaria, encriptados. Tomando en consideración que los cuatro países de MERCOSUR utilizan el régimen de auto declaración de las posiciones tributarias, es decir, que sus bases se alimentan de datos tomados de la propia declaración jurada o informativa del contribuyente, estamos hablando de indicios fuertes que generan convicción no sólo por la calidad de la fuente sino también por la ausencia de intermediarios, puesto que se trata de una consulta al propio sistema de la Aduana del país consultado. En ese sentido, resulta a todas luces razonable afirmar que la presunción involucrada en esta prueba específica queda reducida a su mínima expresión.

XXXI. Confirmando lo que surge de la información de INDIRA, se suman los siguientes hechos constatados/documentación que se describen en apretada síntesis en el Informe N° 10/2012 (SE FVIM) del 10/02/2012 (fs. 868/894) y se acompañan en las actuaciones administrativas:

- Proveedor del Exterior: BAYER CROPSCIENCE AG (ALEMANIA) con triangulación de BAYER S.A. (BRASIL).
- Producto Importado: FINISH SC.
- Se requiere en grado de colaboración y en los términos de la Dec. CMC/MERCOSUR 26/2006 a la Delegación de Uruguaiana – Receita Federal de la República Federativa de Brasil, a través de la División Aduana de Paso de Los Libres, copia de las Notas fiscales, CRT, facturas, órdenes de compra y toda otra documentación que amparen las operaciones en trato, contestación recibida mediante actuación 12303-221-2011.
- Se observa que las facturas en el mercado interno aportadas, se encuentran declaradas en el libro de Sub-diario Ventas, todas son facturas tipo "A", pero en ninguna de ellas consta el Nro, de destinación de la mercadería importada según lo establece el Dto. N °4531/65. Respecto de las facturas 0066¬00009154 y 0075-00013796 que se emitieron con anterioridad a las importaciones en trato, se requirió que informara a que despacho de importación correspondían; a lo cual la firma responde que desconoce el Nro. de

Destinación de Importación por no haber sido GRUPO AGROS quien la importó y que la otra fue una venta anticipada; situación que no consta en la factura. Además, se deja constancia que se obtuvo información de la Firma BAYER S.A., quien manifiesta que ellos importaban el producto FINISH SC y se las vendían a GRUPO AGROS para su comercialización.

- De la traducción de facturas aportadas se desprende que existe Nro. de pedido y Nro. de entrega; la actora indica que los números de pedidos corresponden a la firma BAYER S.A. De la respuesta recibida desde Alemania surge que: las Notas de Pedidos son confeccionadas por BAYER S.A. (Argentina) para la firma CIAGRO S.R.L., y ruega "Transmitir a la firma Proveedora BAYER CROPSCIENCE AG" (tal como surge del contrato de desinversión firmado por la firma BAYER SA y la firma CIAGRO hoy GRUPO AGROS S.R.L.).
- Mediante e-mail de la DIVISION RILO de la AFIP se adjunta archivo remitido por Brasil con impresiones de pantalla del sistema informático SISCOMEX de registración de operaciones en la aduana de ese país, cuyos datos coinciden con lo aportado por la Receita Federal de Uruguaiana (Brasil).
- Mediante actuaciones 12048-716-2011 se recibió respuesta a través de la DIVISIÓN RILO de Alemania en la que se adjunta las Notas de pedidos a que hacen referencias las facturas aportadas en las destinaciones de importación, de las que surge que el pedido lo hace BAYER para CIAGRO como consta en el contrato de desinversión.
- **De la documentación recibida desde la Receita Federal del Brasil - Uruguaiana se desprende que las facturas presentadas para la exportación en Brasil son emitidas por la firma BAYER S.A., con el logo de la firma BAYER CROPSCIENCE, por el valor documentado en Brasil a la firma BAYER CROPSCIENCE AG., por la misma cantidad de litros y peso que la documentada en Argentina, expresado en un campo "observaciones" donde consta "CIAGRO SRL**- Avenida 25 de Mayo 473- Resistencia Chaco- R02913011 (nro. de pedido) -85487310 (Nro de orden)" **cuyos datos coinciden con los establecidos en las facturas aportadas a los Despachos de Importación en trato**.

  Además, se encuentra agregada una nota firmada por el Transporte de Origen donde comunica a la aduana brasilera las correcciones de los campos 11 y 17 de los conocimientos de embarque respecto a cuál es la factura de exportación y cuál es la factura triangulada: por ej. "donde dice Factura 8030005278 – Proceso 24E10 léase correcto: conforme factura 24E10 y factura triangular 8030005278".

- Mediante actuación 13289-17041-2011, la firma aporta algunos documentos de los requeridos en acta de inspección, entre los cuales se encuentra un CONTRATO ENTRE BAYER S.A. y CIAGRO denominado "COMPROMISO PRELIMINAR DE DESINVERSION", fechado el 09/09/2004 en la Provincia de Buenos Aires Argentina, donde puede leerse: CLAUSULA 1- Punto 1: se determina el producto, cuyos derechos se ceden en exclusiva; Punto 2: Se establece la marca FINISH utilizado por BAYER S.A. Cuya licencia de uso exclusivo se otorga a CIAGRO…".
- De la información suministrada por la firma BAYER S.A. surge que esta firma nunca fabricó ni fabrica el producto FINISH SC, que sí lo ha importado y entregado inmediatamente a la firma GRUPO AGROS S.R.L. (ex CIAGRO SRL) para su comercialización en el mercado interno, aportando copias de las facturas de venta. Asimismo, también indica los números de despachos de importaciones que efectuó la firma durante los años 2008 a 2009, observándose a través de los sistemas informáticos SIM y SIFIAD que para todas las destinaciones relacionadas con el producto FINISH SC en el año 2009 **fueron ajustados los valores en aduana de las mercaderías al valor de salida del país de exportación**.

En otras palabras, la información que surge de INDIRA ha sido contrastada y confirmada con razonable grado de certeza -por la variedad de fuentes y coincidencia de datos- en la instancia administrativa, no surgiendo

discrepancia ni vacío que socave el convencimiento de la existencia de un valor FOB documentado en la Destinación de Importación 10 042 ICO5 002902 H documentada por la firma GRUPO AGROS S.R.L. respecto precio de ingreso a Argentina menor respecto del que figura en la declaración de exportación brasileña N° DCEXP 2100164642/8 de salida de Brasil, para exactamente el mismo producto y mismo embarque. Diferencia que viene a explicarse por el pago de Regalías, incrustado en el mecanismo habitual de negocios de las partes por la venta del producto en cuestión; negocio que, en pocas palabras, puede resumirse del siguiente modo: según surge del Contrato celebrado entre BAYER S.A. y CIAGRO denominado "COMPROMISO PRELIMINAR DE DESINVERSION" de fecha 09/09/2004, la firma BAYER S.A suministró el producto FINISH SC a CIAGRO S.R.L. para su comercialización hasta el 2009, fecha a partir de la cual el producto comienza a ser importado directamente por la firma CIAGRO O GRUPO AGROS SRL utilizando la modalidad de tercer operador o vendedor –dejando de cumplirse la cláusula II del Contrato de Desinversión–. En ese sentido, interesa recalcar es que el proveedor, antes y después de 2009 fue BAYER CROPSCIENCE AG (ALEMANIA), existiendo el compromiso de pago de regalías por el producto vendido.

XXXII. Frente a la contundencia de los numerosos indicios antes descriptos, en tanto fuente de conocimiento ciertos que conducen a una conclusión con mayor grado de probabilidad que otras, cual es la que existen FOB distintos en el origen (Alemania y Brasil) y en el destino final (Argentina) del mismo embarque, que se explican por el pago de regalías al exportador y que no están incluidas en la declaración de Despachos de Importación argentinas, debo coincidir con el servicio aduanero respecto de inexactitud en los términos del art. 954 inc. a) y c) aquí apelada.

XXXIII. Corresponde entonces verificar el cumplimiento del debido proceso administrativo sancionador al establecerse la responsabilidad sobre la inexactitud.

Es sabido que, la determinación del Valor en Aduana – base de cálculo de los derechos ad-valorem– de las mercaderías que se importan se rige por las disposiciones del "Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT", que consagra los principios generales y métodos. Tal cuerpo normativo estatuye un criterio básico de determinación que es el "valor de transacción", el cual consiste en el precio realmente pagado o por pagar (art. 1°), mientras que, a su vez, en los arts. 2°) a 7°) se establecen los criterios auxiliares que deben utilizarse en el orden dispuesto en dicho articulado. Y que, de utilizarse el valor de transacción (VT) de las mercancías importadas como método de valoración, el art. 1° del Acuerdo debe conjugarse con el art. 8° del mismo de donde se desprende que "para determinar el valor en Aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de mercaderías importadas, entre otros conceptos, **los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar**. Y que, dicho artículo debe ser entendido a la luz de la Nota Interpretativa al Artículo 8° que indica que tales cánones y derechos de licencia podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor, y que los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.

XXXIV. Es decir, para que proceda el agregado al valor de transacción (VT) de los conceptos de cánones y derechos de licencia, el Acuerdo requiere que se verifiquen 3 condiciones: 1) que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que estén relacionados con las mercaderías importadas, y 3) que sea condición de venta de dichas mercaderías. Esta triple condición es lo que en la jerga internacional se denomina una previsión “puerto seguro” (*safe harbour*) entendida como aquella que habilita el legislador, en este caso para que,

por un lado, el importador sea relevado legal y rápidamente de la obligación de sumar al VT un monto por los intangibles, en caso de no verificase la triple condición; y, por el otro, a que el fisco vea facilitada su tarea, legal y eficientemente, para agregar dicho concepto al VT declarado en caso que la triple condición se verifique.

XXXV. Baste lo anterior para comprender que el Acuerdo del GATT se circunscribe a facilitar la dimensión de un hecho del pasado. Mediante la enunciación de determinados requisitos hace plausible esa retrospección en un grado de aproximación a la verdad estandarizado. Es que, en efecto, no es lo mismo invertir en demasía para adoptar una decisión de recuperación fáctica que hacerlo bajo parámetros establecidos. Va de suyo que la primera reconstrucción está más aproximada a la verdad que la segunda. Aquella "distancia" con el ideal regulativo ha sido intelectualizada en la doctrina procesal moderna bajo la necesidad de disminuir o minimizar los riesgos de error.

Por ello es que, mientras más se disminuyan los riesgos de error, más cercano a la verdad se estará, pero también aumentarán los costos procedimentales. Justamente, determinados procedimientos como el descrito procuran que el operador jurídico encargado de reconstruir los hechos pueda hacerlo eficientemente, aproximándose así en mayor grado a la verdad, minimizando con ello aquellos riesgos de error. La oposición entre un sistema que defiende la libre recepción y valoración probatoria como el óptimo para la reconstrucción de hechos y un sistema regulado donde las condiciones epistémicas son disciplinadas es el principal punto de desacuerdo en esta materia.

En ese estado de situación, si contemplamos la posibilidad de riesgos de error en toda decisión reconstructiva de hechos pasados y tomamos razón de la imposibilidad de eliminarlos resulta evidente observar que esos errores producen consecuencias en una de las pretensiones en contradicción procesal. Efectivamente, cuando se yerra, o se da por probado un hecho inexistente o se rechaza uno que efectivamente acaeció, el sistema jurídico termina prefiriendo que el riesgo de error de la reconstrucción fáctica se localice en uno o en otro de aquellos intereses.

En ese sentido, la triple condición establecida no se dirige directamente a reducir los riesgos de error en los juicios –aunque pueden tener consecuencias epistemológicas respecto de aquellos– sino que distribuyen esos riesgos entre las partes. Desde esa perspectiva, el Acuerdo termina por imponer una prueba meramente convincente para acreditar los hechos controvertidos, por lo que parece alineado con el estándar de prueba típico en los asuntos civiles, cuál es el de la 'prueba preponderante (PP)' (*preponderance of the evidence*) que mencioné, sin demandar una prueba clara y convincente.

En definitiva, el Acuerdo del GATT se circunscribe a mantener un delicado equilibrio entre las prerrogativas exorbitantes de las autoridades fiscales y las garantías individuales del debido proceso, por lo que **facilita un estándar probatorio para la incorporación de un intangible** sin que de su letra pueda darse una interpretación válida distinta.

XXXVI. Corresponde entonces analizar si en autos, respecto de los productos importados por GRUPOS AGROS S.A. y sujetos a controversia, se verifican las 3 condiciones *safe harbour* para la incorporación de un importe en concepto de marca al valor de transacción declarado: 1) no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y 3) que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente los mencionados cánones y derechos como condición de venta de dichas mercancías.

XXXVII. Con relación a la condición de que el canon o regalía no esté incluido en el precio pagado o por pagar, no caben mayores reflexiones desde que es la propia actora quien sostiene y defiende la procedencia de la no inclusión de un intangible "regalías" en el precio declarado; exclusión que, además, es objeto de controversia en

autos.

XXXVIII. Respecto de la condición de que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración, en el Comentario 25.1 el Comité Técnico de Valoración en Aduana del Acuerdo sostiene: "...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan **cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabriquen utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia**. Por ejemplo, el hecho de que las mercaderías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con las mercaderías..." –el destacado me pertenece–.

La contundencia de la letra del Comentario 25.1 y la claridad de su aplicación directa al caso en trato, no exigen mayor explicación.

Esta interpretación del Comité Técnico de Valoración del GATT, fue adoptada por la UE a través del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24/11/2015 –del Reglamento (UE) n°952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión[3], del 24/11/2015–, en cuyo art. 136 (respecto del Artículo 71, apartado 1, letra c, del Código) se establece que:

"1. Los cánones y derechos de licencia están relacionados con las mercancías importadas, en particular**,** si los derechos transferidos en virtud del acuerdo de licencia o cánones **se incorporan a las mercancías**. El método de cálculo del importe de los cánones o derechos de licencia no es el factor decisivo.

2. Cuando el método de cálculo del importe de cánones o derechos de licencia se base en el precio de las mercancías importadas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dichos cánones o derechos de licencia está relacionado con la mercancía que se valora.

3. Si los cánones o derechos de licencia se relacionan en parte con las mercancías objeto de valoración y en parte con otros componentes o elementos constitutivos incorporados a las mercancías después de su importación o con prestaciones o servicios posteriores a la importación, se efectuará un ajuste adecuado…".

En el mismo sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso-Administrativo Federal ha sostenido que "El factor más importante a considerar para determinar si el canon, derecho o regalía guarda relación con las mercaderías importadas y no con cuestiones ajenas a su provisión, es **si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible**; que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona" (CNCAF "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", Sala IV, sentencia del 15/09/2015; en igual sentido de la misma Sala "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", sentencia del 25/11/2010).

Referido a autos, es posible notar que el producto FINISH SC, fabricado por BAYER CROPSCIENCE AG (ALEMANIA) y vendido a BAYER S.A. (BRASIL) quien lo revende al GRUPO AGROS S.A. conlleva ínsito una propiedad intelectual representada por la marca que se encuentra incorporada a la mercancía importada por cuanto traduce el proceso de fabricación a que ha sido sometido y que implica el uso de cierta tecnología BAYER (la marca). Y dada la inescindibilidad de la dupla tangible-intangible, GRUPO AGROS S.A. no habría podido adquirir al insumo sin comprar la tecnología utilizada en su fabricación por la licenciante. Así queda comprobado que, en autos, el canon o derechos de licencia por el intangible "marca" está relacionado con las mercancías objeto de valoración.

XXXIX. En cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia constituya "condición de venta" de las

mercaderías, el antes mencionado Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24/11/2015 –reglamentario del Código Aduanero de la Unión[4]–, en su art. 136 (respecto del artículo 71, apartado 1, letra c, del Código) establece que:

"…4. Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos: a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago; b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales; **c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante**…" –el destacado me pertenece–.

Esta lectura europea que se hace del requisito "condición de venta" también ha sido seguida por la jurisprudencia argentina, manifestando que condición de venta "…refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor no venda al comprador las mercaderías para su exportación sin que se pague un canon o derecho de licencia, o que el comprador no pueda adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga cánones y derechos de licencia –confr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, Dic. 10, 1996–" (CNCAF "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", Sala IV, sentencia 25/11/2010; en igual sentido de la misma Sala "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 15/09/2015).

Sin embargo, Lascano advierte que "la realidad del comercio internacional evidencia que, en general, los contratos de venta o licencia de derechos se celebran por separado de los contratos de venta… [y que] por lo general, el pago de los derechos de patente al vendedor, o a un tercero, constituye siempre una condición de venta de las mercaderías, porque de otro modo las mercaderías no podrían haberse fabricado. Sea que el fabricante sea el titular de la patente, o que cuente con una licencia otorgada por un tercero que tiene registrada la patente, las mercaderías no podrían ser fabricadas sin el pago de las regalías exigidas por el fabricante" (Lascano, Julio C., "*El valor en aduana de las mercaderías importadas*", Edit. Buyatti, 2007, p. 237 y 250).

Lo antes expuesto impide una generalización de la regla de "condición de venta" y fuerza un análisis caso por caso, a la luz del contrato de venta, del de licencia y de distintas cuestiones de hecho –relativas al fabricante, a su eventual control, al titular de la licencia, al comisionista interviniente, a la especificidad de los productos, etc.– (cfr. Zolezzi, Daniel, "*Las marcas, las patentes y el valor en aduana (En instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la jurisprudencia)*", El Derecho – Diario, Tomo 252, p. 533, 18/04/2013).

Sin embargo en autos se advierte, a través de la letra del COMPROMISO PRELIMINAR DE DESINVERSION" que, respecto del producto en cuestión, BAYER S.A. cede derechos en exclusiva a CIAGRO (GRUPO AGROS S.A.), esto es, se otorga licencia de uso exclusivo a CIAGRO por la marca FINISH utilizada por BAYER S.A.; además se específica que tales derechos de licencia son a título oneroso indicándose en la Cláusula VII que "el producto será suministrado a un precio de U$S 8,20 por litros en envases de 10 litros C Y F Buenos Aires, pudiendo el precio ajustarse en más o en menos a/la variación del dólar estadounidense con respecto del Real, por variaciones de valores internos (país de Origen), además que estos valores son por pago contado pudiendo acordarse otros plazos de pago" y que "las partes acuerdan que por la licencia de PRODUCTO y la marca, CIAGRO pagará a BAYER S.A. una regalía igual al 5% de las ventas netas anuales del PRODUCTO realizadas DIRECTA o INDIRECTAMENTE por CIAGRO en el territorio durante la campaña anual de ventas…".

Un agregado de valor es la idea que plantea *Rizzi* cuando afirma que la condición de venta de la mercadería importada es "el elemento que califica el tipo de relación que esta norma exige, pues la relación entre canon o

regalía y mercadería importada debe ser tal que, la mercadería se vende porque el comprador paga (o pagará) dicho canon o regalía. Por ello, entendemos que los requisitos de procedencia mencionados **forman parte de la causa de la transacción o venta de la mercadería**, lo que necesariamente ocurrirá antes o de manera concomitante con el registro de la importación" (Rizzi, Juan Pablo, "*Los requisitos…*", Ob. Cit., pp. 239-249) –el destacado me pertenece–. En este sentido, es razonable suponer que GRUPO AGROS S.A. compra el fertilizante en cuestión, directa o indirectamente a BAYER Brasil o Alemania, por la marca, y lo vino haciendo aún antes del año 2009. Tal circunstancia se convierte, así, en una clara demostración de que GRUPO AGROS S.A. importa esos insumos porque tienen marca BAYER y, por ende, se comprueba la existencia de la condición de venta requerida por la norma.

XL. Tal como anticipamos, a los requisitos previstos en el art. 8, ap.1, inc. c), del Acuerdo de Valor del GATT, se añaden los preceptuados en la Nota Interpretativa al párrafo 3 del mismo artículo, que exige que se cuente con datos "objetivos" y "cuantificables" de los incrementos que deban realizarse.

En nuestro caso, de la letra del propio Acuerdo de Desinversión surge que CIAGRO (GRUPO AGROS S.A.) pagará a BAYER S.A. una regalía igual al 5% de las ventas netas anuales del PRODUCTO realizadas DIRECTA o INDIRECTAMENTE por CIAGRO en el territorio durante la campaña anual de ventas. Y tal circunstancia no puede sino ser tildada de "objetiva" y "cuantificable", por lo que entiendo debe procederse frente al requisito de datos objetivos y cuantificables.

XLI. En este punto del desarrollo ha llegado el momento de volver presuroso al cuestionamiento realizado en el Considerando XXXVI respecto de si, sobre los productos importados por GRUPO AGROS S.A. y sujetos a controversia, se verifican las 3 condiciones del estándar probatorio para la incorporación de un importe en concepto de marca al valor de transacción declarado. Al respecto, según se determinó en los Considerandos XXXVII, XXXVIII y XXXIX, debo decir que se cumple la triple condición además del requisito de contar con datos objetivos y cuantificables (Considerando XL).

Lo antes expuesto nos lleva a inclinarnos por la procedencia de los ajustes de valor al haberse cumplido el debido proceso administrativo sancionador al establecerse la responsabilidad sobre la base de los datos arrojados por el sistema INDIRA.

XLII. Por lo expuesto, entiendo que la decisión apelada debe mantenerse, en el sentido de que existe una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir a) un perjuicio fiscal y c) el egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

Ello, por cuanto lo cierto es que el servicio aduanero no puede dejar de cumplir con su función de guardián de los recursos públicos ante casos como el de autos en que, la apelante plantea una queja pero no logra fundarla de modo tal de generar convicción al organismo recaudador. Además, considero apropiado poner énfasis en que no puede el servicio aduanero aceptar un valor de transacción manifiestamente bajo si existen fundados motivos para dudar de su veracidad o exactitud.

XLIII. A lo antes expuesto debo agregar que aumenta mi convencimiento el hecho de que considero que el mero conocimiento de su posible existencia debiera haber servido de incentivo a la parte demandante para multiplicar las pruebas producidas en la instancia administrativa y en esta, de modo de eclipsar la postura del servicio aduanero demostrando con firmeza y sin lugar a dudas la corrección del valor de transacción declarado cuestionado, dado que era a ella a quien competía tal demostración; situación que no se observa en autos.

XLIV. Finalmente debo coincidir con el vocal preopinante respecto de la vulneración al instituto de la

supeditación establecida en el art. 226 C.A. en relación con las destinaciones 10 042 IC05 005234X, 10 042 IC05 005323H y 10 042 IC05 005326K, según lo expone en el Considerando VI.

Por ello, VOTO por:

1. Confirmar parcialmente el artículo 1° de la Resolución Fallo 92/2013 (AD PASO) recaída en el expediente SIGEA 12312-136-2010, por la que se impuso condenar a la empresa GRUPO AGROS S.R.L. al pago de una multa de $ 14.569.- en los términos del art. 954, apartado 1, inciso a) y c) del C.A., en razón de la destinación 10 042 IC05002902 H y revocar la sanción respecto de las destinaciones 10 042 IC05 005234X, 10 042 IC05 005323H y 10 042 IC05 005326K, de acuerdo a lo indicado en el Considerando XLIV.
2. Confirmar el artículo 2° de la Resolución Fallo 92/2013 (AD PASO) recaída en el expediente SIGEA 12312-136-2010, de conformidad con lo indicado en el Considerando XLI.
3. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que en este caso en particular, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1. Confirmar parcialmente el artículo 1° de la Resolución Fallo 92/2013 (AD PASO) recaída en el expediente SIGEA 12312-136-2010, por la que se impuso condenar a la empresa GRUPO AGROS S.R.L. al pago de una multa de $ 14.569.- en los términos del art. 954, apartado 1, inciso a) y c) del C.A., en razón de la destinación 10 042 IC05002902 H y revocar la sanción respecto de las destinaciones 10 042 IC05 005234X, 10 042 IC05 005323H y 10 042 IC05 005326K, de acuerdo a lo indicado en el Considerando XLIV.
2. Confirmar el artículo 2° de la Resolución Fallo 92/2013 (AD PASO) recaída en el expediente SIGEA 12312-136-2010, de conformidad con lo indicado en el Considerando XLI.
3. Costas por sus respectivos vencimientos.

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

---

[1] “Que, de esta manera, el servicio aduanero no ha seguido el procedimiento reglado para cuestionar el valor de transacción 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 exportada desde Brasil por un valor superior al que fue importada en Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma resulta inexacto o que no es el precio real de la operación”.

[2] Juárez Allende, Héctor, “INDIRA. El Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros en el MERCOSUR”, enero de 2023, AduanaNews, https://aduananews.com/el-sistema-de-intercambio-de-informacion-de-los-registros-aduan eros-en-el-mercosur/

[3] http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32015R2447

[4] http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32015R2447

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.05.17 11:39:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.05.17 12:56:32 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: 2023.05.17 13:49:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.17 13:50:40 -03:00