Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-56263317-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Mayo de 2023

Referencia: SENTENCIA Causa N° 31.912-A: "COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. 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° 31.912-A: "COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. 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 DE PRLA Nro. 3841/2010 dictada en las actuaciones N° 12036-378-2008, mediante la cual se condena a la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. 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 $ 75.120, a la vez que se la intima al pago de los reintegros percibidos presuntamente en forma indebida por la suma de $ 7.887,60. Por último, resuelve absolver al despachante.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que a fs. 11/12vta. se presenta la actora por apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. Comienza efectuando el relato de los hechos y hace referencia a la situación económica y política del país al final del año en que se registraron las exportaciones involucradas en autos. Considera que los precios consultados por la DGA no pueden ser tenidos en cuenta como pauta valorativa atento a la fecha a de los mismos y la influencia de la crisis económica en ese momento. Sostiene que la DGA no contaba al momento de los hechos con artículos similares a los que fueran objeto de la requisa y que por ende no se han podido establecer objetivamente los valores para descartar el precio declarado. Cuestiona el monto aplicado en concepto de multa. Invoca el principio de ley más benigna. Finalmente solicita que se revoque la resolución apelada y, subsidiariamente para el caso de confirmarse la sanción, que la misma sea reducida al mínimo.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> Que a fs. 22/25 el representante fiscal contesta el traslado del recurso y

acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un detallado relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Seguidamente, cumple con la negativa genérica de los hechos y afirmaciones manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Alega que la percepción de reintegros en exceso resulta un medio que contribuye al fin de nutrir las arcas ante una atmosfera de crisis. Cita el texto del artículo 748 del C.A. y afirma que, de conformidad con los valores arrojados por otra destinación documentada por la misma firma de misma mercadería, la Aduana advirtió que existía una notoria incongruencia que habilitaba el apartamiento del valor declarado. Manifiesta que de la investigación realizada en torno a la destinación tomada como referencia se obtiene un valor de U$S 0,77, mientras que la firma declara un valor de U$S 3,90, lo que arroja una diferencia de 406%. Remarca que no fue posible obtener por parte del exportador la documentación que permitiese establecer la veracidad del precio manifestado. Afirma que el proceder del servicio aduanero se ha ajustado a derecho. Considera que la declaración inexacta de valor conlleva un incorrecto ingreso de divisas desde el exterior, y que el perjuicio fiscal se configura con el indebido pago de reintegros. Destaca la falta de pulso probatorio y el desinterés de la firma por impulsar el procedimiento, Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación con expresa imposición de costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12036-378-2008 (ADGA-2003-605060) se inician a fs. 1 con el acta de denuncia de fecha 21/10/03, por la cual se denuncia que *"De la valoración del (los) permiso(s) de embarque detallado(s) en el informe, surge (prima facie) la infracción prevista en el artículo 954 inc. A y C de la ley 22.415 (Código Aduanero)"* en relación a la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA.. A fs. 2/3 luce la Nota N° 930/03 (DV VALE). A fs. 4 y 5 lucen las carpetas originales de los PE Nros. 01 073 EC01 07685 Z y 00 073 EC01 053329 L. A fs. 6/11 lucen copias autenticadas de la siguiente documentación: Acta de Denuncia labrada en el expediente EAAA-2001-602564 respecto del PE N° 01 07 EC01 016460 H, documentado por la misma firma exportadora; verificación de la mercadería; detalle de la liquidación; Nota SE RCEZ N° 1285 y DV VEEZ N° 2231/01; auto de apertura de sumario en el expediente EAAA-2001-602564 de fecha 05/06/01; y Nota N° 873/03 (DVVALE) de fecha 06/10/03. A fs. 12, con fecha 3/2/05 obra la liquidación atinente a la infracción endilgada, determinando la diferencia en la base imponible y el perjuicio fiscal en concepto de reintegros percibidos en demasía. A fs. 13 luce print de pantalla de la consulta relativa al PE N° 00 073 EC01 053329 L y a fs. 14 del PE N° 01 073 EC01 07685 Z. A fs. 15, con fecha 28/07/05, se dicta el auto de apertura de sumario y se corre vista a la firma exportadora y al despachante, asimismo, se informa el monto de la multa mínima ($ 75.120) y se intima a la devolución de los reintegros percibidos en demasía ($ 7.887,60). A fs. 16/17 luce la consulta al sistema de juicios universales y al de registro de empresas activas. A fs. 18 luce la cédula de notificación al despachante con fecha 27/09/06. A fs. 21/31, con fecha 14/08/06, contesta la vista la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. y acompaña documentación. A fs. 35 y vta., con fecha 10/10/06, hace lo propio el despachante. A fs. 36, con fecha 02/02/07, se tiene por contestada la vista por parte de la exportadora y del despachante. En cuanto a la prueba ofrecida por la primera, se tiene por agregada la documental, y no se hace lugar a la pericial, sustituyéndosela por certificación contable, a la vez que se ordena adjuntar constancias bancarias del giro de divisas relativo a las operaciones involucradas. A fs. 37 luce la notificación de dicha providencia por parte de la firma exportadora en fecha 06/11/09. A fs. 38, con fecha 03/03/10 se tiene por decaído el derecho a producir la prueba, atento el tiempo transcurrido. Finalmente, a fs. 39/41vta. se dicta la resolución apelada en autos. A fs. 42/43, luce el dictamen jurídico N° 1357/10 y a fs. 44/45 la Res. N° 731/10 que resuelve aprobar la resolución aduanera.

V.- Que, para resolver la cuestión de autos en primer lugar, corresponde analizar el aspecto de la infracción (multa y exigencia de devolución de reintegros), para luego proceder a dilucidar la procedencia o improcedencia del "ajuste de valor" efectuado por la aduana.

VI.- Que el servicio aduanero consideró configurada la infracción del art. 954 incs. a) y c) respecto de los permisos de embarque Nros. 01 073 EC01 07685 Z y 00 073 EC01 053329 L, a partir de la denuncia por igual infracción efectuada respecto del PE N° 01 073 EC01 016460 H (ver copias autenticadas de la Actuación EAAA-2001-602564 a fs. 6/11 de las act. adm.), documentado también por la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA SRL, y por tratarse -presuntamente- de la misma mercadería.

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

Que en relación a lo establecido en el inciso c), la resolución aduanera apelada se limita a citar jurisprudencia que considera configurado dicho supuesto con el hecho de darse importes distintos de los que efectivamente correspondieren, abarcando tanto las diferencias en más como en menos, y sin perjuicio de la obligación que pudiera existir respecto de ingresar al mercado de cambios las divisas provenientes de la operación de exportación. Concluye por tener configurada la infracción en este aspecto, porque no considera suficientes los elementos aportados por la firma a fin de desvirtuar la imputación.

Que respecto del elemento descripto en el inciso a), consistente en el perjuicio fiscal, también en un apretado análisis de la cuestión, el servicio aduanero considera configurado el mismo, con el pago en demasía efectuado por el fisco en concepto de reintegros, los que se calcularon en base al –supuesto- mayor valor declarado.

Que se debe distinguir entonces 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, como aparentemente habría sucedido en el caso del PE N° 01 073 EC01 016460 H), sino sólo –lo que eventualmente pudo haberse dado- 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 ser más alto que el declarado en otra destinación de exportación documentada por la misma firma. 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, sensiblemente inferiores o, en este caso, superiores a lo usual, lo que habilita la posibilidad del cobro de mayores reintegros. Precisamente, en el caso, la aduana no aceptó el precio 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.

Que, en consecuencia, descartada la configuración de la infracción de declaración inexacta corresponde determinar, entonces, si el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero se ajusta a derecho.

VIII.- Que la valoración de mercaderías en Aduana, en materia de exportación, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. En tal sentido, el art. 735 determina que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB,

FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

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

Que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que *"Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable"*.

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

Que, en aquellos casos en que existieren razones fundadas que habilitan a la Aduana a apartarse del valor declarado, se exige la previa citación al exportador a justificarlos, conforme surge del Anexo I, art. 2.1.2.1, de la Resolución General AFIP N° 620/99. A tal efecto prevé que las áreas de valoración *"… confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos. …"*, que debe ser publicado por un día en el Boletín Oficial, para conocimiento de los exportadores y/o despachantes de aduana intervinientes, estipulando que dentro del plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la publicación aludida, los interesados podrán suministrar, a las áreas de valoración, elementos y/o explicaciones que a su juicio permitan al servicio aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original.

Que, si bien no existe constancia en autos de que se haya realizado la publicación en el Boletín Oficial, dicha circunstancia no fue cuestionada en autos por la recurrente.

Que, en el aspecto sustancial del ajuste, el servicio aduanero se apartó del precio declarado utilizando como base de valoración la opción establecida en el artículo 748 inciso a), atento lo expuesto en la Nota N° 930/03 (DV VALE) obrante a fs. 2/3 de las actuaciones administrativas.

Que el art. 748, en lo que aquí interesa, dispone: *"Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base*

idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; …".

Que cabe reiterar que los ajustes previstos en el art. 748 incs. a), b) y c) del C.A. corresponden cuando, conforme al art. 747 de ese Código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes *"que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar"*, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción *"bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable"*.

Que la valoración en exportación es teórica y no implica impugnar los importes facturados, sino establecer una base imponible razonable cuando se demostrare que los antecedentes con que cuenta la D.G.A. difieren –como se dijo- notoriamente del precio pagado o por pagar.
Que, en tal sentido, la antes mencionada RG AFIP N° 620/99, en el Anexo II, artículo 2.1.2.1 señala, en lo que ahora interesa, que una vez concluida la etapa de consulta entre el Área de Valoración y el exportador *"... para el caso en que se considere procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del permiso de embarque (...) con un informe donde consten las fundamentaciones técnicas de tal decisión*".

Que la normativa apuntada, al exigir que se agregue un informe en el que *"conste la fundamentación técnica"*, está indicando, sin duda, que dicho informe debe sustentarse, razonablemente, en los precedentes que lleven a la conclusión vertida en el dictamen, y que los mismos deben exhibirse en el procedimiento, a efectos de respetar el sistema de valoración previsto en el Código Aduanero.

Que, conforme resulta del informe técnico elaborado mediante Nota N° 930/03 (DV VALE), mencionado previamente, y que sirviera de fundamento al ajuste de valor practicado en autos y a la resolución aquí apelada, se hace referencia a otra destinación documentada por la misma firma (PE N° 01 073 EC01 016460 H) y a otro estudio de valor (Nota N° 873/03 DV VALE) realizado en otra actuación (EAAA-2001-602564), indicando que la mercadería documentada en dicho antecedente se trataría de *"juegos de plantillas para calzado de cuero vacuno pertenecientes a la posición SIM 6406.99.20.900T a un valor FOB Unitario de U$S 3,90. …"* y agrega más adelante que *"Habiéndose realizado el estudio de valor solicitado, se emitió el Informe NOTA N° 873/03 (DV VALE), del cual surge un valor imponible en aduana de U$S 0,77 por juego de plantilla."*. En base a ello, el servicio aduanero consideró que la mercadería declarada en los permisos de embarque aquí cuestionados (PE Nros. 01 073 EC01 07685 Z y 00 073 EC01 053329 L) era coincidente con la declarada y valorada en el PE N° 01 073 EC01 016460 H y en consecuencia, decidió *"… aplicar para su valoración el antecedente obrante en el ramo por aplicación del Art. 748 inc. a) del Código Aduanero, …"*. A tal fin, la División Valoración dispuso agregar copia autenticada de la denuncia efectuada respecto del PE N° 01 073 EC01 016460 H en el expediente EAAA 602.564/01, el Informe de la División Verificaciones (DV VEEX N° 2231/01) y el Estudio de Valor respectivo (NOTA DV VALE N° 873/03).

Que, conforme surge del Informe efectuado por la División Verificaciones obrante a fs. 9 de las act. adm., de la comprobación del PE N° 01 073 EC01 016460 H habría resultado no sólo una diferencia de valor, sino también de calidad, implicando otra posición arancelaria. Al respecto señala que *"… a) los valores documentados superan ostensiblemente los del mercado local. b) La mercadería no responde a la calificación de primera calidad teniendo en cuenta que los bordes que forman el contorno son irregulares. c) Los juegos de plantillas no conforman el par. d) Además, el trabajo realizado sobre la materia prima (simple corte) no justifica el valor agregado en la confección. …"*. Asimismo, del Informe de Valor elaborado respecto del PE N° 01 073 EC01

016460 H, surge que se requirió documentación a terceras firmas a fin de determinar el valor de conformidad con lo previsto en el art. 748 del C.A.. Al respecto, se indican precios de venta en el mercado interno en fecha contemporánea a la del registro del citado P.E. y, especialmente, se menciona a la firma “Jorge O. Solesi” (ver fs. 11 de las act. adm.). No obstante, ninguna documentación que acredite los valores de los antecedentes referenciados fue acompañada en sede administrativa ni ante esta instancia. Ni siquiera el permiso de embarque N° 01 073 EC01 016460 H, documentado por la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA., respecto del cual se habría efectuado la denuncia primigenia.

Que, resulta a todas luces evidente que, a fin de justificar el ajuste efectuado respecto de los permisos de embarque aquí involucrados (PE Nros. 01 073 EC01 07685 Z y 00 073 EC01 053329 L), el servicio aduanero debió indefectiblemente adjuntar la documentación aduanera pertinente , de la cual deben surgir los datos necesarios a los fines de efectuar una comparación válida (descripción y cantidad de mercadería objeto de la operación, precio unitario, nivel comercial, mercado de destino de la exportación), teniendo en cuenta que el valor de la mercadería puede variar en grandes proporciones de acuerdo con los factores de oferta y demanda, así como por las propias características intrínsecas de la misma. Asimismo, existe otro elemento fundamental en la tarea comparativa, que es el temporal. De la simple lectura del número del permiso de embarque N° 01 073 EC01 016460 H obtenemos que se trata de una operación del año 2001, mientras que sólo uno de los permisos de embarque involucrados en autos corresponde a dicho año, y el otro al año 2000. No obstante, cabe resaltar que respecto del PE que coincide en el año con su antecedente comparativo, podría tratarse de dos operaciones que no fueron registradas en el mismo mes o en uno aproximado, información que no surge del expediente administrativo.

Que el hecho de que no se cuente en primer lugar, con el PE N° 01 073 EC01 016460 H también documentado por COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. donde se habría declarado la misma mercadería que en los PE de autos, y en segundo lugar, con los antecedentes que habrían servido de fundamento para efectuar el ajuste de valor respecto de dicho PE, no nos permite conocer la descripción de la mercadería para efectivamente constatar que se trata de mercadería idéntica o similar, tal como lo requiere el art. 748 inc. a) invocado por la propia Aduana. Asimismo, tampoco se puede determinar si resulta ser una transacción entre partes independientes, ni el nivel comercial en que se pactó la misma.

Que, de lo hasta aquí expuesto y analizado, surge que la Aduana ha pretendido ajustar el valor declarado en los PE de autos, aplicando el valor previamente ajustado en un permiso de embarque declarado por la misma firma exportadora en una operación de mercadería presuntamente idéntica o similar. Digo “presuntamente” por la circunstancia de no contar con dicho permiso de embarque.

Que por las particularidades de la cuestión, debe señalarse que en los términos del art. 747 del C.A., no se presentan en la causa elementos que constituyan fundamento suficiente para desestimar el precio de la mercadería declarado por la actora en los PE involucrados, como para justificar el ajuste llevado a cabo por la Aduana. Ello dado que el servicio aduanero ha omitido agregar los antecedentes que considera “comparables” y de los cuales resulte fehacientemente que los precios declarados no constituyen una base idónea de valoración.

Que lo expuesto determina la insuficiencia de los elementos de juicio que servirían de base para la no aceptación del precio declarado como valor imponible, y por ende la falta de justificación del ajuste efectuado por la Aduana.

Que, en consecuencia, el ajuste de valor practicado por la Aduana resulta improcedente.

Que, en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en la causa N° 35.492-A “LDC Arg. S.A.”

Sala F (sent. 18/11/19), causa N° 22.407-A “Establecimiento Antonio Isgro y Cia. S.A.P.E. e I.” Sala G (sent. 21/12/21), causa N° EX2019-57808596-APN-SGASAD#TFN “Asociación de Cooperativas Arg. Coop. Ltda.” Sala F (sent. 25/11/21), causa N° 33.535-A “Molfino Hermanos SA” Sala E (sent. 22/12/17).

IX.- Que, habiéndose concluido que en el caso de autos no se configuró la infracción de declaración inexacta y que resulta improcedente el ajuste de valor practicado por la Aduana respecto de los PE Nros. 01 073 EC01 07685 Z y 00 073 EC01 053329 L, por las razones expuestas en el considerando precedente, corresponde revocar la resolución aduanera.

X.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte vencida. (conf. Art. 1163 del C.A.)

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 3841/2010 dictada en las actuaciones N° 12036-378-2008, con costas al fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I. Tanto los antecedentes de la causa, como las posiciones adoptadas por cada una de las partes involucradas, han sido adecuadamente reseñadas por el voto del Dr. Horacio Joaquín Segura. Por este motivo, y a los fines de evitar reiteraciones innecesarias, se dan por reproducidos los términos detallados en los considerandos I a VI del mencionado voto.

II. Sentado lo anterior, si bien adhiero a la parte dispositiva del voto bajo comentario, desearía, en primer lugar, manifestar mi desacuerdo y desarrollar mi posición con respecto a la manera en que se aplicó la infracción del art. 954, apartado 1, incs. *a)* y *c)*, del C.A. al presente caso (considerando VII del voto del Dr. Segura), para luego presentar algunas observaciones adicionales con relación al procedimiento seguido por el servicio aduanero para la valoración de la mercadería involucrada (considerando VIII del voto del Dr. Segura).

III. Con relación al primer aspecto mencionado con anterioridad, debo advertir que no suscribo que en los casos en que el valor FOB total del permiso coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta de que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa del territorio aduanero. A mi entender, esa es la inteligencia acorde al bien jurídico tutelado por la norma en la declaración aduanera (su veracidad y exactitud), visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de la mercadería (cfr. doc. Fallos: 315:929 y 315:942), y en donde reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614). Así las cosas, suponer que, a los fines del art. 954 del C.A., en la exportación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el antes pactado entre el exportador y el comprador, refleja una interpretación limitada que no sólo no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador de atender a la función primordial del organismo aduanero que consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” y en donde “el inc. *c)*, ap. 1° del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guardan coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado” (Fallos: 322:355), sino que desatiende el sentido del régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera en el marco de lo dispuesto en el artículo 9 del decreto 618/97. Téngase presente que en el apartado 2 inciso d) de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no condice con el recto sentido

de la normativa que se considere a la subfacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato.

IV. En cuanto al segundo aspecto precedentemente mencionado, cabe mencionar que lo finalmente resuelto por el organismo aduanero en el presente caso desconoce las implicancias del principio de legalidad tributaria, debido a que el sistema de determinación de impuestos aduaneros no le confiere el poder de decidir discrecionalmente sobre la reconstrucción de la materia imponible. En efecto, en *sub examine* se dejó sin efecto el precio unitario declarado por el responsable so pretexto de un procedimiento aplicable que no tiene entidad inequívoca para considerar que la operación declarada no se ajusta a la verdad material. Al respecto es menester recordar que la facultad atribuida al ente recaudador para impugnar el valor imponible declarado resulta condicionado a la prueba de la ausencia de idoneidad del precio declarado (cfr. art. 748, inc. *a)*, del CA). No debe perderse de vista que, si bien el fisco tiene la prerrogativa de determinar autoritativamente la medida de la obligación tributaria, ejercitando una atribución materialmente jurisdiccional, lo cierto es que, en la específica materia tributaria, esa potestad debe ejercitarse a la luz del principio rector de igualdad entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Desde ese umbral, lo cierto es que el sistema de recaudación de impuestos confía en que las determinaciones de los responsables se ajustarán a los mandatos impositivos y esa certidumbre solamente podría ser resquebrajada cuando fehacientemente se advierta que el obligado abusó de su posición al hacer una declaración falaz.

En consecuencia, las facultades de autotutela del crédito fiscal que asiste al ente recaudador no lo pueden llevar a posicionarse por encima del responsable e imponer sus criterios por sobre los del obligado, más aun teniendo en consideración que este es el que tiene relación estrecha con la verdad de cómo sucedieron las cosas. En definitiva, lo que se describe tiene relación con el inveterado principio de buena fe, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que va a orientar las relaciones entre los particulares y la administración. Si todas las relaciones jurídicas pudieran ser cuestionadas al solo arbitrio de la autoridad administrativa, difícilmente podría desarrollarse negocio jurídico alguno, pues las partes deberían presumir la inestabilidad del tránsito jurídico y verse obligadas a precaver situaciones inesperadas. El desarrollo demanda que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y previsibilidad, en lugar de dirigirse por impulsos caprichosos, arbitrarios e intempestivos.

En esos términos, la jurisprudencia de este tribunal tiene dicho que, si bien el valor imponible de exportación es teórico, no es menos cierto que debe demostrarse por la Aduana que el valor declarado difiere notoriamente del precio pagado o por pagar, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción "[…] bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable". Así las cosas, se ha establecido como doctrina jurisprudencial que la carga de la prueba con referencia a la improcedencia de los valores declarados recae precisamente sobre el organismo aduanero que practica el ajuste sobre dicho valor (Cfr. TFN, *Arbumasa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, Sala F, expediente n° 24.479-A, del 31 de mayo de 2013).

En definitiva, cabe consignar que las facultades de desestimación del valor imponible documentado en una destinación de exportación, se dan principalmente en los supuestos de vinculación (art. 746 del C.A) y, en un campo más amplio, cuando el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, resultante de los métodos previstos en el art. 748 del C.A. Solamente en aquellos casos en que existieren razones fundadas podría la autoridad aduanera apartarse del valor declarado, llevando adelante un procedimiento administrativo que rigurosamente exige la previa citación al exportador a justificarlos, conforme surge del Anexo I, art. 2.1.2.1, de la Resolución AFIP n° 620/199.

A la luz de los principios y normas expuestas, se colige que el acto administrativo impugnado adolece de causa suficiente, toda vez que para descartar el valor declarado debería haberse agregado a las actuaciones administrativas, como mínimo, los antecedentes utilizados por la aduana para apartarse de dicho valor.

Debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartar dicho método, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente. Que, sobre el tema, ha dispuesto la CSJN en un fallo relativo al valor de la mercadería en materia de exportación que "[…] si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos: 315:1361)". Seguidamente, agrega que, "¨[a]l respecto, esta Corte tiene dicho que la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad - constituida por la legalidad y la razonabilidad - con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias" (Fallos: 331:735 y sus citas; y causa M. 53 XLIV. *Micheli, Julieta Ethel c/EN – M° Justicia y DD.HH. - Resol. 313/00 - s/ empleo público*, Fallos: 332:2741; ver 1° y 2° párrafo del considerando 7° del fallo de la CSJN, recaído en fecha 1/10/2013, en autos *YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA*).

Las circunstancias expuestas permiten concluir que no existen en el presente caso antecedentes que puedan tenerse como referentes para descartar el valor de la mercadería declarada, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como incierto. En consecuencia, la aduana debió haber realizado una investigación más profunda.

Por todo lo expuesto, voto por:

Revocar la Resolución DE PRLA n° 3841/2010 dictada en las actuaciones n° 12036-378-2008, con costas al fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 3841/2010 dictada en las actuaciones N° 12036-378-2008, con costas al fisco.

Regístrese, notifíquese (a la firma COOPERATIVA DE TRABAJO SALAVINA LTDA. mediante la publicación de edictos en el Boletín Oficial, en los términos del art. 145 del CPCCN y ss.) y oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.05.17 13:14:39 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 13:35:46 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 13:59:28 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 14:00:23 -03:00