Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-40533444-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Domingo 21 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA Causa N° 37.660-A: "ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 37.660-A: "ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación";**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo Nº 229/2016 (AD VICO), dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución, en la Actuación SIGEA Nº 12531-310-2006 (Expte. SC69 N° 78/2011-4), mediante la cual se condenó a la firma ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. (en adelante "ACINDAR S.A."), al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de $ 299.738,38, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del C.A., en relación a la destinación de importación N° 06 069 IC04 000030 K. Asimismo, la mentada resolución resuelve absolver al despachante por la misma infracción.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 39/46 se presenta la actora, por medio de apoderado, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. Se refiere brevemente a los antecedentes de la cuestión y como cuestión previa, solicita la condonación de la multa por aplicación de la Ley 27.260. En cuanto a los fundamentos relativos al fondo del asunto, sostiene que el precio realmente pagado por las mercaderías importadas es el indicado en la factura de venta (con precio provisorio), neto del importe indicado en la nota de débito. Argumenta que la diferencia radica en que el precio previsto en la documentación contractual es un precio de contado, mientras que el pago de la deuda se convino a 180 días. Cita doctrina relativa a la infracción de declaración inexacta. Alude a la Decisión 3.1 del Comité Técnico, relativa a los intereses, manifestando que los mismos no forman parte del precio devengado si se distinguen del precio pagado o por pagar. Cita el art. 7° del Decreto 1026/1987. Sostiene que en este caso ni el vendedor ni ACINDAR discriminaron el precio de la

mercadería del costo financiero por el pago a 180 días, y que por ende, no se ha omitido el cumplimiento de ninguna norma que implique la comisión de una infracción. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se la absuelva de la infracción imputada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 65/68vta. se presenta el representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora, a la vez que ofrece como prueba las actuaciones administrativas, las que son acompañadas a fs. 88. En primer lugar, contesta el traslado respecto de la cuestión previa planteada por la actora en su recurso, esto es, la condonación de la multa, denegando tal solicitud. Luego, procede con la negativa genérica de rigor, negando todos y cada uno de los hechos manifestados por la actora que no fueran expresamente reconocidos o bien surjan inequívocamente de las actuaciones administrativas. Manifiesta que existiría una diferencia entre lo pagado y lo debitado al vendedor que sería menor a la diferencia existente entre el FOB provisorio y el FOB resultante de la carta adjunta. Considera que el monto declarado ante la Aduana por la mercadería adquirida en el extranjero no incluye ninguna adición debido a la forma de pago del precio. Asegura que la importadora consignó un precio diferente al realmente pagado, lo cual constituye una diferencia injustificada que produce el efecto requerido por el inciso c) del art. 954 del C.A. Finalmente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nº 12531-310-2006 (Sumario Contencioso N° 78/2011-4), se inician a fs. 1 con el acta de denuncia de fecha 22/12/11 efectuada por la Regional Aduanera de Rosario contra la firma ACINDAR S.A. por presunta infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. en relación a la destinación de importación Nro. 06 069 IC04 0000030 K. A fs. 2/7 luce la presentación efectuada por el despachante de aduana, en representación de la firma ACINDAR S.A. adjuntando la documentación correspondiente a la reducción de precio, consistente en la Nota de débito N° 0007-00000380 por el importe de U$S 117.425,16 y la adenda N° 5 al "contrato de compra-venta de pellets de mineral de hierro entre CVRD y ACINDAR S.A." de fecha 8/12/1987 (en inglés, y su traducción respectiva). A fs. 8 luce la Nota N° 037/2007 "V" de fecha 10/04/07. A fs. 9 luce la carpeta original del despacho de importación N° 06 069 IC04 0000030 K (oficialización: 20/04/2006) con su documentación complementaria. A fs. 10/11 luce la presentación efectuada por el despachante de aduana mediante SIGEA N° 12531-88-2007, adjuntando la declaración jurada de la factura IO-CVRDI-4870/06. A fs. 12 se agrega la Nota N° 417/07 (AD VICO) de fecha 05/07/07. A fs. 13/14 obra el Informe Técnico N° 139/2011 (SE FVIM) de fecha 22/12/11. A fs. 19 luce la liquidación manual N° 11 069 LMAN 005331C (U$S 97.985,74, t.c al 21/04/06: $ 299.738,38). A fs. 21/23 se dicta la Resolución N° 395/2011 (AD VICO) mediante la cual, con fecha 28/12/11 se instruye sumario y se corre vista. A fs. 33/34 lucen las constancias de notificación de dicha Resolución tanto al despachante (03/01/12) como a la importadora (la fecha que se lee es 03/12/11 aunque, teniendo en cuenta el sello del correo conteniendo la fecha 30/12/11, la fecha de notificación no podría ser anterior a la misma, o incluso anterior a la fecha de la resolución que se pretende notificar). A fs. 37/41 contesta la vista el despachante en fecha 15/02/12, y a fs. 42/44vta. hace lo propio ACINDAR S.A. en fecha 16/02/12, acompañando a fs. 51/56 copia de la siguiente documentación: presentación de ACINDAR S.A. ante BANCO RIO DE LA PLATA S.A. solicitando cerrar cambio por la suma de USD 4.014.079,92 a fin de transferir en concepto de pago de importación la cobranza N° 149490, comprobante BCRA por la referida suma, certificado de validación y comprobante de transferencia. A fs. 58 luce el proveído N° 66/2014 (SECCIÓN "S" AD VICO) mediante la cual se tienen por presentadas y contestadas las vistas, por ofrecida y agregada la prueba documental, y por sustituida la pericial por una certificación contable. A fs. 65/68 la importadora acompaña certificación contable. A fs. 69, con fecha 29/07/16, se clausura la etapa probatoria y se ponen los autos para alegar. A fs. 72/73vta. obra el alegato presentado por la firma importadora. A fs. 75/77 luce el dictamen N° 114/2016 y a fs. 78/80 la resolución aduanera aquí paleada, la cual fue aprobada mediante Res. N° 1822/16.

Asimismo, se encuentra agregado el SIGEA N° 13289-4667-2017 donde tramitara la solicitud de condonación presentada por ACINDAR S.A., la cual fuera rechazada mediante Resolución N° 87/17 (AD VICO).

V.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que la cuestión previa planteada por la actora en su recurso de apelación, esto es la solicitud de condonación de la multa en los términos de la Ley 27.260, fue resuelta por esta instancia a fs. 90 y vta. de autos, rechazándose la misma.

VI.- Que, de este modo, la cuestión de autos se circunscribe a determinar si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma ACINDAR S.A. mediante el Despacho de Importación N° 06 069 IC04 000030 K. Para ello, se decidirá en base a las constancias que surgen de las actuaciones administrativas.

Que mediante el referido despacho (cuya carpeta se encuentra agregada a fs. 9 de las actuaciones administrativas y de la cual surgen los datos que se describen a continuación), la firma ACINDAR S.A. documentó –bajo el régimen de precios revisables regulado por la Resolución N° 29/81, sustituida por la RG N° 2933/2010-, en fecha 20/04/06, la importación para consumo de 46.219 toneladas de mercadería originaria y procedente de Brasil, clasificada en la PA 2601.12.00.110X cuya descripción es *"Hematíes Minerales –Aglomerados – Minerales de hierro y sus concentrados, excepto las piritas de hierro tostadas (cenizas de piritas): MINERALES DE HIERRO Y SUS CONCENTRADOS, INCLUIDAS LAS PIRITAS DE HIERRO TOSTADAS (CENIZAS DE PIRITAS)."*, con un valor FOB total en dólares de U$S 4.014.079,92 y un precio unitario de U$S 86,8491 por "TONELADA".

Que, de la Declaración del Valor en Aduana, obrante junto al referido despacho, surge que la venta se realizó bajo la modalidad de precio revisable y se declara que no existe vinculación entre comprador (ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A.) y vendedor (CVRD INTERNATIONAL S.A.). Asimismo, surge de la factura comercial Nro. IO-CVRDI-4870/06 de fecha 27/03/06 que los términos de pago son "A LOS 180 DÍAS DE LA FECHA DEL BILL OF LADING, POR COBRANZA BANCARIA MEDIANTE ACEPTACIÓN DEL GIRO" y que se trata de 46.219 TM, menos humedad del 2,05% (947,49) lo que da un total de 45.271,51 TM, calculando un valor FOB total a pagar de U$S 4.014.079,92. Esta referencia a la sustracción del porcentual de humedad, indica que las toneladas declaradas en el DI no son toneladas secas, sino toneladas húmedas, como lo veremos a continuación en el Certificado de Análisis.

Que del certificado de origen Nro. 0001031, también obrante en la carpeta contendora del DI, surge que el mismo fue confeccionado en fecha 13/04/06 en relación al mismo tipo (NCM 2601.12.00) y cantidad de mercadería declarada en el despacho (46.219 TM) y por el mismo valor FOB total en U$S (4.014.079,92).

Que, del Certificado de Análisis ("CERTIFICATE OF ANALYSIS") surge que el mismo fue confeccionado en base a la cantidad de 46.219 TM "Wet Weight" (cantidad de mercadería que, por lo demás, coincide con la del B/L), es decir, sobre peso mojado y, asimismo, se calcula el porcentaje de humedad (MOISTURE) equivalente al 2,05%, todo lo cual coincide con lo consignado en la factura comercial.

Con posterioridad a la oficialización del despacho, con fecha 23/05/06, el despachante de aduana interviniente, en representación de la importadora, solicitó ante el servicio aduanero una prórroga del plazo establecido por la Res. ANA 29/81 alegando que *"… al día de la fecha se mantienen las negociaciones para fijar el precio. …"*. (ver original de dicha presentación dentro de la carpeta del DI obrante a fs. 9 de las act. adm.)

En virtud de dicho pedido, la Aduana emitió la Nota N° 87/06 de fecha 30/05/06 mediante la cual consideró que *"… previo análisis de los términos del contrato de compra/venta aportado en la destinación de importación de marras, podría accederse a otorgar en forma excepcional una prórroga del plazo para la determinación final del*

precio de la mercadería, sin perjuicio de la aplicación de las penalidades previstas en el art. 994 de la Ley 22.415. …". En consonancia con dicha Nota, mediante Disposición N° 113/2006 (AD VICO) se dispuso *"Autorizar la prórroga solicitada (…) para la destinación de importación 06069IC04000030K, documentada por la firma ACINDAR I.A.A.S.A. (…) por un plazo de 25 días hábiles igual al original. …"*. (ver dichos pronunciamientos dentro de la carpeta del DI obrante a fs. 9 de las act. adm.)

Con fecha 16/06/06, el despachante de aduana se presentó nuevamente en representación de la firma importadora, esta vez anoticiando a la Aduana de Villa Constitución que *"… La firma CVRD, SAMARCO y Acindar finalizaron las negociaciones mantenidas durante estos últimos meses en donde acordaron una "reducción" del precio en un 3%. …"*, ante lo cual, y encontrándose el despacho aquí involucrado entre los despachos afectados con dicha reducción, solicita que se le informe cómo proceder a fin de adjuntar la documentación correspondiente. Ante dicha circunstancia, el despachante se presentó en fecha 03/10/06 en representación de la importadora, y a fin de respaldar la reducción del precio de la mercadería amparada por el DI aquí involucrado, adjuntó la nota de débito N° 0007-00000380 confeccionada por ACINDAR S.A. por el importe de U$S 117.425,16 a devolver por CVRD INTERNATIONAL S.A., y la Adenda N° 05 al contrato de compra venta celebrado con tal proveedor. En dicha enmienda se estipula el precio para el año 2006 en U$S 1,2325 por tonelada métrica de unidad de hierro, FOB Puerto Tubarao, Brasil, fracciones en forma proporcional. (ver fs. 2/7 de las act. adm.)

Que mediante el informe técnico N° 139/2011 (SE FVIM) de fecha 22/12/11, la Aduana cuestiona la veracidad del precio declarado y facturado, profundizando el análisis de tal valor en base a lo dispuesto por el art. 17 del Código de Valor. En dicho informe se determina una diferencia de U$S 97.985,74 como resultado de la comparación del importe comprendido en la nota de débito (U$S 117.425,16) y el resultante de la diferencia entre el valor FOB provisorio declarado en el despacho y el resultante de aplicar el precio definitivo (U$S 215.410,90). Así se concluye que *"… los intereses integran el valor en aduana siempre que los mismos se distingan del precio pagado o por pagar por dichas mercaderías. En el caso que nos ocupa, estos costos financieros son discriminados al momento de fijar precio de las mercaderías, por lo cual no forman parte del valor en Aduana de las Mercaderías, (…) Por lo expuesto, esta instancia considera que la actitud desplegada por el documentante incurriría en los extremos infraccionales previstos y penados por el Art. 954 Inciso c) del CA según el monto de la diferencia expresada …"*. (ver fs. 13/14 de las act. adm.)

Que finalmente, la resolución aduanera aquí apelada considera configurada respecto de ACINDAR S.A. la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. en razón de que el valor FOB definitivo calculado según condiciones de contrato, difiere respecto a la documentación aportada por el importador.

Que, por su parte ACINDAR S.A. sostiene que la diferencia detectada radica en que el precio previsto en la documentación contractual es un precio de contado, y el pago de la deuda se convino a 180 días. Debido a esta modalidad de pago, la firma importadora refiere en su contestación de vista que surge un error al considerar que el precio FOB definitivo es el precio que resulta de la Adenda, sin tener en cuenta los mayores gastos generales derivados de la forma en que se pagó la deuda. Asimismo, en su recurso de apelación argumenta que ni el vendedor ni ACINDAR discriminaron el precio de la mercadería del costo financiero por el pago a 180 días. De este modo, los intereses no fueron distinguidos del precio realmente pagado o por pagar, sino que fueron incluidos en el mismo. (ver contestación de vista obrante a fs. 42/44vta. de las act. adm. y recurso de apelación de fs. 39/46 de autos)

VII.- Que el artículo 954 del Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El referido artículo, reprime y sanciona -en correlación al

bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos –y en este caso particular- el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia constatada por el servicio aduanero. Por dicho supuesto ha sido condenada aquí ACINDAR S.A.

Que el artículo en comentario, *"da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo los supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con*

que la aduana practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Suprema, 12/05/92, "Subpga SACIE e I", Fallos 3 15:942).

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en la propia norma, en este caso, el del inciso c).

Que, en relación a la imputación respecto de dicho inciso, se requiere que la diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, produjere o hubiese podido producir *"… el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…"*.

Que, en este punto cabe señalar que el valor declarado en el despacho de importación se condice con el consignado en la factura comercial y la restante documentación respaldatoria de la operación de importación (B/L y certificado de origen). Sin embargo, la operación de autos fue documentada bajo el régimen de precios revisables, es decir que se celebra un contrato con cláusula de revisión de precio, según la cual el mismo se establece en forma provisoria y, posteriormente, se fija definitivamente en función a las disposiciones del contrato respectivo. En este caso, como se vio, el precio definitivo para el año de la importación en trato se fijó en una adenda al contrato suscripto entre las partes, la cual fue acompañada a las actuaciones administrativas, junto con la nota de débito confeccionada por la importadora, en tanto el precio definitivo resultó menor al provisorio declarado.

Es decir que, de conformidad con lo analizado hasta el momento, ACINDAR S.A. declaró un valor FOB provisorio de U$S 4.014.079,92 coincidente con el precio facturado y dicha suma fue transferida al vendedor del exterior, tal como surge de la prueba documental aportada por la importadora y la certificación contable producida en sede aduanera (ver fs. 51/56 y 66/68 de las act. adm.). No obstante, una vez fijado el precio definitivo, el mismo resultó menor al declarado originariamente, generándose una diferencia de U$S 215.410,90. Por tal motivo, la firma emitió y acompañó una nota de débito, aunque por la suma de U$S 117.425,16, justificando dicho importe con los fundamentos apuntados en el último párrafo del considerando anterior. (ver liquidación contenida en el Informe Técnico obrante a fs. 14 de las actuaciones administrativas)

Que no se encuentra controvertido en autos la coincidencia entre el valor originariamente documentado en el

despacho y efectivamente pagado al vendedor del exterior, como tampoco la verosimilitud de la nota de débito confeccionada, sino la efectiva existencia y cuantía de los conceptos aducidos por la aquí recurrente (costo financiero en virtud del pago diferido) que, a su entender,

justificarían la diferencia entre el importe de la nota de débito (U$S 117.425,16) y la suma resultante de la variación entre el precio provisorio –declarado- y el definitivo (U$S 215.410,90). Cabe señalar, en relación al concepto "intereses", que en el contrato cuya copia fuera acompañada por la actora junto al recurso de apelación, no se hace referencia a tal concepto. Por otro lado, las pautas que allí se establecen no alcanzan por si solas a determinar una suma que pudiera haberse calculado por los conceptos que aduce la actora habrían fundamentado la diferencia advertida por la aduana respecto de la operación de autos. (ver fs. 10/29 de autos)

Que resulta oportuno citar aquí lo sentenciado por el suscripto en oportunidad de resolver en una causa que, a pesar de tratarse de una operación negociada bajo el régimen de precios revisables para exportación, considero aplicable *mutatis mutandi* a la presente: *"…resulta irrelevante en el caso que el precio declarado coincida con el efectivamente facturado al comprador, ya que en realidad ha diferido del resultante. Este precio es el que resulta de la pauta contractual y no es el precio facturado…" "Que, a mayor abundamiento, las relaciones entre la recurrente y terceros no pueden ser oponibles a la Aduana (…) de modo a que en nada interesa si las partes estuvieron de acuerdo en el precio pagado efectivamente ya que la infracción se perfecciona con la sola comprobación de la diferencia entre lo declarado y lo resultante…"* (voto Dr. Segura –vocal subrogante- en Expte. TFN N° 24.439-A Sala E "PROFERTIL S.A. c/DGA s/apelación", Sent. 12/06/2014). En tal sentido, agrego que los supuestos gastos o intereses que se habrían computado a fin de determinar que el importe de la nota de débito sea de U$S 117.425,16 y no de U$S 215.410,90, no resultan oponibles en tanto no surgen expresamente del contrato ni de la enmienda al mismo; los cuales respaldan y justifican la operación de importación bajo el régimen de precios revisables. Como tampoco resulta suficiente la declaración hecha por el vendedor (CVRD INTERNATIONAL SA) dejando constancia que *"… la diferencia con los precios asignados según contrato vigente se debe a la incidencia de mayores gastos generales debido a la condición de pago a 180 días fijado para estas operaciones. ..."*. (ver fs. 11 de las act. adm.)

Que, en consecuencia, considero configurada en autos la infracción de declaración inexacta en tanto la diferencia detectada produjo un egreso al exterior de un importe distinto al que efectivamente correspondía.

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

Que en virtud de lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar la Resolución Fallo Nº 229/2016 (AD VICO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12531-310-2006 (Expte. SC69 N° 78/2011), en cuanto condena a la firma ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. al pago de la suma de doscientos noventa y nueve mil setecientos treinta y ocho pesos con 38/00 ($ 299.738,38.-), en concepto de multa por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del C.A.

2.- Costas a la vencida.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Confirmar la Resolución Fallo Nº 229/2016 (AD VICO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12531-310-2006 (Expte. SC69 N° 78/2011), en cuanto condena a la firma ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. al pago de la suma de doscientos noventa y nueve mil setecientos treinta y ocho pesos con 38/00 ($ 299.738,38.-), en concepto de multa por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del C.A.

2.- Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.19 14:13:12 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: 2024.04.19 14:54:27 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: 2024.04.21 11:30:11 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 - GDE
Date: 2024.04.21 11:30:40 -03:00