República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55200743-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; 35.746-A; MINERA SANTA CRUZ SA

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° 35.746-A: “MINERA SANTA CRUZ S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que, se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nro. 44/15 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12832-6-2012/1, mediante la cual se condena a la firma MINERA SANTA CRUZ S.A. por la infracción tipificada en el artículo 954 incs. a) y c) del Código Aduanero, al pago de una multa por la suma de $ 71.343,53, en relación a la destinación Nro. 09 019 ES03 000042W / 10 019 EC09 000023 D.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 29/36 se presenta la actora por apoderada, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar efectúa un breve relato de los antecedentes del caso. Sostiene que la acusación de la Aduana se sustentó en una equivocada interpretación del contrato y que, en virtud del mismo, las partes podían recurrir al análisis arbitral cuando existiera una diferencia superior de 60g/dmt para la plata y 1/dmt para el oro, con relación al promedio de los análisis del contenido de metal realizados separadamente por el comprador y por el vendedor. Agrega que cuando se efectuara la determinación arbitral, correspondía tomar el promedio de las determinaciones efectuadas por la parte compradora y vendedora. Manifiesta que la Aduana estableció un precio menor al declarado (sobre el cual se ingresaron divisas y pagaron los derechos de exportación) sosteniendo -a su entender de forma contradictoria- que debía practicarse un descuento inadmisible al comprador del exterior y pagarle menos derechos al Estado Nacional. Procede a analizar la resolución aduanera apelada y prosigue con los fundamentos del recurso. Asegura que no se produjo un perjuicio fiscal, sino todo lo contrario. Manifiesta que la Aduana no ha probado la existencia de una diferencia en el precio pagado o por pagar. Asegura que el producto exportado no se trata de un commodity y que su precio debe ser determinado en cada caso, en función del contenido de minerales que

contiene la masa o “barro” que se exporta, deduciéndose el costo de la depuración. Afirma que entre el exportador (MINERA SANTA CRUZ) y el importador del exterior (CORMIN) no hay vinculación societaria o financiera alguna. Sostiene que la Aduana no ha acreditado la condición fundamental de procedencia de la figura infraccional, consistente en la demostración de un precio distinto del que correspondía. Hace referencia a la cláusula 9 del contrato relativa a la determinación arbitral. Manfiesta que el contrato resulta ser un acuerdo comercial entre partes y, asimismo, documentación complementaria al despacho, aunque ello no significa que no pueda ser modificado cuando no causa daño alguno al control aduanero. Menciona el hecho de los análisis sobre muestras oficiales. Considera que el contrato es un acuerdo de voluntades cuyas disposiciones pueden ser obviadas por las partes de considerarlo necesario. Aclara que las partes establecieron la forma de determinar el precio ante una eventual diferencia en el contenido de oro y plata que pudieran arrojar los resultados de los ensayos, pero que en este caso acordaron de mutuo acuerdo. Sostiene que la Aduana se apartó de la pauta de interpretación que surge del art. 218 inc. 4° del Código de Comercio y cita jurisprudencia conteste. Alude a que la carga de la prueba recaía sobre la Aduana quien no solicitó con carácter previo la realización del examen arbitral. Sostiene que la eventual inexactitud resultaba en todo caso de las propias destinaciones y que, por ende, resultaba aplicable el art. 957 del C.A. Cita doctrina referida a la modalidad de precios revisables. Señala que la Aduana debió acreditar que el precio pagado fue diferente al declarado pero que, en el caso de autos, la declaración aduanera fue efectuada de acuerdo al precio efectivamente pagado. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se deje sin efecto la resolución recurrida.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> Que a fs. 46/49 se presenta la representante del fisco, quien contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, cumple con la negativa genérica de rigor negando todos y cada uno de los asertos de la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento, y efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Cita el texto del artículo 954 incisos a) y c) del C.A. Sostiene que la firma debió haber probado sus afirmaciones y que la configuración de la infracción de declaración inexacta se da cuando el importador compromete su manifestación incurriendo en inexactitud de modo negligente. Alude a que se trata de una figura culposa. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12832-6-2012/1 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia de fecha 28/02/11, por la cual se denuncia que *“Mediante el Análisis de la Documentación Complementaria entre los cuales se Encuentra el Contrato de Venta concertado entre Minera Santa Cruz y CORMIN se ha detectado una incorrecta determinación de los contenidos metálicos de determinados lotes, así como también del valor FOB documentado. Incumpliendo el contrato de venta e incurriendo en una declaración inexacta, de acuerdo a lo normado por la Res. Gral. N° 2108/2006 AFIP.”* en relación a la firma MINERA SANTA CRUZ S.A. A fs. 5/9 luce el Informe Técnico N° 002/2012 (SE FVEX). A fs. 10/12 luce liquidación. A fs. 16/17 lucen las carpetas originales de la Exportación a Consumo de concentrado de minerales N° 10 019 EC09 000023 D y la Exportación de concentrado de minerales N° 09 019 ES03 000042 W. A fs. 18/19 obra la Res. N° 285/2013 (AD PDES), de fecha 06/06/13, mediante la cual se resuelve instruir sumario contencioso contra la firma MINERA SANTA CRUZ S.A.A en relación a las destinaciones Nros. 09 019 ES03 000042 W y 10 019 EC09 000023 D, imputándosele la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) del C.A. A fs. 20 se determina el importe de la diferencia liquidada en pesos $ 1.967,29 (T.C. 3,865). A fs. 21 luce constancia SIM de la destinación N° 09 019 ES03 000042 W. A fs. 23/24 obra la Nota N° 143/2013 (SEC “V” – AD PDES) remitiendo cuadro informando la diferencia entre los valores declarados por la exportadora al momento de documentar el EC09 y los que corresponderían conforme contrato, estableciendo la diferencia de derechos de exportación resultante entre ambos. A fs. 25/27 lucen constancias SIM del histórico de liquidaciones y de la liquidación 09 019 LMAN 002379 N. A fs. 28 y vta. luce la corrida de vista de fecha 03/08/14. A fs. 30 luce la

cédula de notificación con estado “NOTIFICADO” en fecha 05/02/14. A fs. 39/54 contesta la vista la firma exportadora con fecha 28/02/14. A fs. 55, con fecha 25/03/14, se tiene por contestada la vista, por agregada la documental y se ordena el libramiento de oficio al Banco responsable del seguimiento de divisas. A fs. 57/57, plantea revocatoria la firma exportadora en fecha 01/04/14, la cual es rechazada a fs. 59 y vta. A fs. 62 se ordena pedido de informes al Banco CITIBANK y la remisión de muestras correspondientes a Lotes N° 98416/0, 98417/0 de Plata y 98416/0 y 98418/0 de Oro a los fines de su análisis por el ITEM. A fs. 63/64 luce libramiento de oficio a CITIBANK. A fs. 68 luce respuesta a dicho oficio. A fs. 71 se da cuenta del acompañamiento de las muestras. A fs. 74, mediante Nota N° 35/2014 (AD PDES) luce la remisión de las muestras al ITEM a fin de proceder con la determinación cualitativa y cuantitativa del mineral exportado. A fs. 75/109 lucen copias autenticadas de la documentación remitida al ITEM. A fs. 110, con fecha 19/08/14 se designa a la perito de parte. A fs. 111 luce copia de la Nota N° 1783/2014 (DV ITEM) remitiendo muestras al SEGEMAR a los fines de un segundo análisis. A fs. 112 luce la Nota N° 50/2015 (DV ITEM) remitiendo las muestras a la Aduana de Puerto Deseado atento la falta de respuesta por parte del solicitante. Por tal motivo, a fs. 113, con fecha 12/02/15, se da por decaída la pericia técnica solicitada por la firma y se ponen autos para alegar. Finalmente, a fs. 131/139vta. se dicta la resolución apelada en autos mediante la cual se condena a MINERA SANTA CRUZ S.A. por la infracción tipificada en el art. 954 incs. a) y c) del C.A. al pago de la suma de $ 71.343,53 en concepto de multa mínima prevista en el art. 954 inc. c) apartado 2°.

V.- Que, corresponde determinar si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 en sus incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma MINERA SANTA CRUZ S.A. mediante la destinación de exportación N° 09 019 ES03 000042W (10 019 EC09 000023 D). Para ello, se decidirá en base a las constancias que surgen de las actuaciones administrativas.

Que mediante la referida destinación (cuya carpeta se encuentra agregada a fs. 17 de las actuaciones administrativas y de la cual surgen los datos que se describen a continuación), la firma MINERA SANTA CRUZ S.A. documentó –bajo el régimen de precios revisables regulado por la Resolución N° 2780/92, y específicamente por la Res. N° 2108/06 en cuanto al tipo de mercadería-, en fecha 10/12/2009, la exportación para consumo de 416.906 kg. de mercadería clasificada en la PA 2616.10.00.000C cuya descripción reza *“-Minerales de plata y sus concentrados MINERALES DE LOS METALES PRECIOSOS Y SUS CONCENTRADOS.”*, declarando un valor FOB total en dólares de U$S 1.883.343,67 y un valor unitario de U$S 4,51743.

Que la Resolución N° 2780/92 regula la normativa aplicable a la exportación de productos que se comercialicen sobre la base de precios FOB sujetos a una determinación posterior al momento del registro de dicha operación. En tal sentido, la mentada resolución establece en el Anexo I, punto 1.1. que los exportadores *“Acreditarán ante el servicio aduanero, el momento del registro del permiso de embarque, con copia debidamente autenticada del contrato de compraventa, que la operación fue concertada sobre la base de precio FOB sujeto a una determinación posterior al momento del registro de dicha operación (precio revisable), debiendo constar en dicho contrato al momento de determinación del precio final.…”*. Por su parte, la Res. N° 2108/06 –en cuanto aquí interesa- establecía, al momento de la operación de autos, que *“… los exportadores podrán registrar, con valores FOB provisorios, las solicitudes de destinación definitiva de exportación para consumo de: a) Minerales y sus concentrados, comprendidos en el Capítulo 26 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), …”*; agregando que *“… deberán registrar sus destinaciones de exportación para consumo mediante el subrégimen denominado 'ES03', cuya descripción es exportación concentrado de minerales, lo cual implicará que los valores FOB declarados serán modificados con posterioridad. (…) Como constancia que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el artículo precedente el exportador, al momento de registrar la aludida destinación,*

deberá adjuntar copia del contrato correspondiente. …"; y, por último que *"Dentro del plazo de CIENTO OCHENTA (180) días corridos, contados a partir de la fecha en que se produzca el libramiento de la mercadería, el exportador deberá presentar ante la Aduana en la cual registró la destinación 'ES03', los certificados de los análisis, tanto los realizados en el país como en el exterior. Su falta de presentación dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el Código Aduanero. (…) Para dar cumplimiento a la obligación impuesta en el artículo 7º, el exportador registrará una destinación con cargo al subrégimen denominado 'EC09', cuya descripción es exportación para consumo de exportación de concentrado de minerales ante la misma Aduana de Registro de la destinación del 'ES03'. Allí manifestará el valor definitivo de la mercadería …"* (ver arts. 1°, 2°, 3°, 7° y 8° de la aludida Resolución)

Que siendo, como se dijo, que la operación de autos había sido documentada bajo el régimen de la referida Resolución, la firma acompañó -al momento del registro de la operación de exportación- el contrato de compraventa de concentrados de oro y plata N° 603-09CM-258-0-P celebrado con CONSORCIO MINERO S.A. (CORMIN) y demás documentación complementaria. (ver copia del contrato agregado en el sobre de la destinación N° 09 019 ES03 000042W obrante a fs. 17 de las act. adm.)

Que, asimismo, en el cuerpo del PE N° 09 019 ES03 000042W se declaran los datos que identifican el mencionado contrato, a la vez que se declara lo siguiente: *"El precio del Material será la suma de los pagos por el oro y la plata, menos el monto en concepto de los Cargos por tratamiento y refinación y Merma, estipulados en el contrato adjunto, según lo especificado: *Precio Base: el precio base para la venta de los concentrados será Cotización London Bullion Silver Fixing (promediadas sobre el período de cotización) para la plata y la Cotización London Bullion Gold Fixing PM (promediadas sobre el período de cotización) para el oro. * Deducciones: las deducciones aplicables a los concentrados serán de 5% del fino de plata contenida y de 5% del fino de oro contenido. *Cargos de tratamiento y refinación: los cargos de tratamiento serán de U$S 250,00/TMS de concentrado y los cargos por refinación de los concentrados serán U$S 1,15/onza troy de plata fina pagable y de U$S 6,00/onza troy de oro fino pagable. *Período de Cotización: Para cada una de las entregas de concentrado que se realice bajo el presente contrato, el período de cotización será el promedio de precios del mes siguiente al mes de entrega efectiva del producto en Depósito CORMIN en el Callao. Me comprometo a presentar dentro de los 180 días de efectuado el embarque, la ampliación por el precio definitivo que resultare y asimismo, si el precio resultare superior, el comprobante de pago de la diferencia de los derechos y gravámenes y por los intereses resarcitorios correspondientes…".*

Que, finalmente, dentro del plazo comprometido en la declaración inserta en la destinación 09 019 ES03 000042W, con fecha 21/05/10, MINERA SANTA CRUZ S.A. documentó el PE N° 10 019 EC09 000023 D por un total de 416.906 kg de minerales clasificados bajo la PA 2616.10.00.000C, declarándose un valor FOB total definitivo de U$S 1.783.802,73 y un valor unitario de U$S 4,27867.

Que, posteriormente, mediante Informe Técnico N° 2/12, la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación -en oportunidad del control documental de la operación en trato- da cuenta que la firma exportadora habría consignado un valor FOB inferior al real.

Que, precisamente, el aludido informe determina el incumplimiento del art. 9 del contrato en los siguientes términos: *"…al analizar el canje de leyes realizado entre Minera Santa Cruz SA y CORMIN se pueden apreciar casos en donde la discrepancia existente entre los respectivos análisis de las partes se encuentra fuera del rango de dispersión previsto. Situación ante la cual el contrato tiene prevista la intervención de un Laboratorio Arbitro, pero según puede observarse de la documentación complementaria, para algunos casos se ha tomado el valor promedio entre los análisis de las partes y para otros se ha recurrido al árbitro, incumpliendo lo pactado entre*

las partes en el respectivo contrato. (…) Por lo tanto la declaración aduanera por parte de la firma exportadora pasaría a ser inexacta, al no respetarse determinadas cláusulas contractuales, las que forman parte de su declaración comprometida.…" (ver fs. 5/9 de las act. adm.)

Que, en virtud de dicho informe, el servicio aduanero instruyó el sumario respectivo y, finalmente, condenó a MINERA SANTA CRUZ S.A. mediante la resolución aduanera aquí apelada, en los términos de la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 incisos a) y c) del C.A.

VI.- 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 el caso la configuración de la infracción imputada se vincula con las deducciones efectuadas al valor CIF que conllevaran a una declaración de base imponible errónea, a la vez que en los casos donde correspondía dirimir la estipulación del precio con un laudo arbitral -y no se lo hizo-, se incumplió con lo pactado en el contrato, el cual forma -en este caso- parte de la declaración.

VII.- Que, tanto en instancia administrativa como en su apelación ante este Tribunal, la firma exportadora argumenta que no recurrió al análisis arbitral dirimente previsto en el art. 9 del contrato N° 603-09CM-258-0-P y que, en su lugar, recurrió a un valor promedio de los análisis independientes del comprador y del vendedor, fundado en el hecho de que no se afecta el control aduanero y que el contrato resulta ser un acuerdo de voluntades cuyas disposiciones pueden ser obviadas por las partes de considerarlo necesario. Alegando, asimismo, que el contrato resulta ser documentación complementaria a la destinación.

Que, sin embargo, y como se vio, en el propio cuerpo del permiso de embarque se declara el compromiso (pautas) de fijación del precio definitivo de la mercadería, resultando tras la fiscalización por parte del servicio aduanero, una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, primer requisito para la configuración de la infracción de declaración inexacta.

Que, la situación antes descripta conllevó a que la declaración y pago de un precio inferior al correspondiente ocasionara un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondía, produciéndose así -en este caso- el supuesto previsto en el inciso c) del art. 954 del C.A., a los fines de tener por configurada la infracción establecida en dicha norma.

Que, en cuanto a la imputación relativa al inciso a) del artículo 954 del C.A., cabe señalar que de la propia liquidación efectuada por la Aduana a fs. 24 de las actuaciones administrativas, surge que no se ha producido un perjuicio fiscal en tanto el importe liquidado en concepto de derechos de exportación resulta menor al declarado y pagado por la firma exportadora. Eso explica, asimismo, que no se hayan reclamado tributos en la resolución condenatoria. Por lo tanto, la infracción de declaración inexacta no se configura respecto al requisito previsto en el inciso a) del art. 954 del C.A.

Que, en cuanto a la configuración de la infracción de declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. c) del C.A. aquí determinada, considero aplicable al caso de autos lo resuelto por la Sala F de este Tribunal en una causa de igual carátula que la presente, en la cual se entendió lo siguiente: *"Que el art. 332 del CA y la Resolución ANA n° 2780/92 determinan que al registrar el permiso de embarque se manifestará como será fijado el pecio*

definitivo de la mercadería, es decir deben darse los parámetros objetivos que llevarán en el momento oportuno a la determinación del precio definitivo. Lo que debe hacer la exportadora en esa segunda etapa es poner en números los parámetros declarados, pero de ninguna manera puede modificar los ya declarados. (…) en autos existe una circunstancia que no puede obviarse a la hora de calificar la conducta de la actora y ésta es que los arts. 6 y 9 del propio contrato acompañado por la exportadora fijan el mecanismo para determinar el precio de la mercadería exportada y que dicho mecanismo fue evitado. (…) cabe concluir que la recurrente ha incurrido en declaración inexacta al documentar el PE que nos ocupa, al declarar un precio diferente al pactado. …". Se trata de la Causa N° 35.584-A caratulada "MINERA SANTA CRUZ S.A. c/D.G.A. s/apelación" con sentencia de fecha 21/06/23, la cual fuera confirmada por la SALA I de la CNACAF mediante sentencia de fecha 11/07/24 (Expte. Judicial N° 1167/2024), en la cual estableció que "… *como bien puso de resalto el tribunal a quo, al registrar el PE n° 09 019 ES03 000018 C, la recurrente supeditó la determinación del precio de la mercadería al procedimiento fijado en el contrato que allí acompañó. (…) al apartarse, en la determinación del precio definitivo, del mecanismo contractual declarado, se acreditó que se había ingresado un importe distinto al que correspondía …"*. En igual sentido se expidió la misma Sala F de este Tribunal en la Causa N° 37.464-A, de idéntica carátula, mediante sentencia de fecha 21/06/23, que también ha sido confirmada por el Tribunal de Alzada mediante sentencia de fecha 02/05/24 de la Sala III (Expte. Judicial N° 1.166/2024).

Que, en consecuencia de todo lo antes expuesto, corresponde confirmar la resolución aduanera apelada en cuanto a la imputación relativa al inciso c) del art. 954 del C.A., y revocarla respecto de la imputación relativa al inciso a) del referido artículo.

VIII.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte actora en cuanto se confirma la resolución aduanera en los términos del art. 954 inc. c); y al fisco, en cuanto se revoca la misma en los términos del art. 954 inc. a) del C.A. (conf. Art. 1163 del C.A.)

Por ello, voto por:

1.- Confirmar la Resolución Nro. 44/15 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12832-6-2012/1 en cuanto a la imputación en los términos del art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la actora.

2.- Revocar la Resolución Nro. 44/15, dictada en las actuaciones SIGEA N° 12832-6-2012/1, en cuanto a la imputación en los términos del art. 954 inc. a) del C.A., con costas al fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- La presente controversia se origina en el marco de una operación de exportación realizada por la firma MINERA SANTA CRUZ S.A., quien procedió a documentar ante la Dirección General de Aduanas una venta de minerales (plata y oro) bajo las condiciones comerciales convenidas contractualmente con su contraparte comercial, la firma CORMIN. En ese sentido, cabe destacar que, conforme surge de las cláusulas del contrato de compraventa, el precio del concentrado debía determinarse aplicando una fórmula que consideraba, entre otros factores, la cotización internacional de los metales preciosos (London Bullion Fixing), deducciones por impurezas y contenido de fino, cargos por tratamiento y refinación, y la fijación del período de cotización en función de la fecha de embarque. Asimismo, se pactaron mecanismos específicos para resolver eventuales discrepancias técnicas entre las partes, incluyendo la intervención de un laboratorio arbitral previamente convenido.
II.- En ese estado de cosas, es precisamente que, durante el control documental realizado por la autoridad aduanera, se advirtió que el valor FOB declarado por la exportadora habría resultado inferior al que correspondería según los términos contractuales. Desde la perspectiva del ente aduanero, del análisis efectuado se

concluyó que la responsable habría incurrido en una subfacturación del valor de exportación, toda vez que no aplicó adecuadamente los mecanismos previstos para la determinación del precio contractual, en particular en lo relativo a la resolución de discrepancias analíticas.

III.- Al respecto, cabe consignar que el Informe Técnico Nº 212, elaborado por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación, determinó que, ante diferencias entre los análisis técnicos de las partes, MINERA SANTA CRUZ S.A. y CORMIN no recurrieron al laboratorio arbitral como estipulaba el contrato, sino que, en algunos casos, se adoptaron valores promedios entre los informes de ambas partes o incluso se utilizaron unilateralmente los datos de una de ellas. Esta conducta fue considerada una infracción al artículo 9 del contrato, configurando un apartamiento de las cláusulas esenciales que hacían al modo de determinación del contenido de los minerales que incidía en el valor final de la mercadería.

IV.- Justamente, como consecuencia de lo anterior, la Aduana calificó la declaración aduanera como inexacta, al no haberse respetado el contenido efectivo de los términos contractuales declarados, lo que motivó la instrucción de un sumario administrativo y la posterior aplicación de una sanción a la exportadora MINERA SANTA CRUZ S.A.

V.- En consecuencia, corresponde determinar si la conducta atribuida encuadra efectivamente en alguno de los supuestos típicos del artículo 954 del C.A.

VI.- Al respecto no puedo dejar de hacer notar los siguientes extremos, a saber: 1) La firma exportadora declaró un valor FOB coincidente con el efectivamente percibido; 2) El contrato contemplaba un mecanismo arbitral a requerimiento de alguna de las partes, a fin de resolver divergencias en los resultados de los análisis de contenido material; y 3) el ente fiscal reconoció que el derecho de exportación pagado fue mayor al que correspondía en función del valor que ella entendió correcto, por lo que no existió perjuicio fiscal alguno.

VII.- De esta manera, la cuestión queda ceñida al caso del inc. c) del artículo 954, en cuanto exige que el ingreso de divisas desde el exterior no resulte por un monto distinto al efectivamente pagado. Sobre ese aspecto, encuentro que la Aduana no ha probado los extremos que sustentan la acusación, habida cuenta de que todo el andamiaje del razonamiento fiscal se erige sobre la premisa de que la exportadora debió recurrir obligatoriamente a arbitraje para evitar incurrir en la figura sancionatoria aplicada. En otras palabras: la Aduana no probó que el ingreso de divisas haya sido menor al efectivamente pagado, sino que construyó la acusación sobre una interpretación forzada del contrato. Tal postulación, sin embargo, desconoce los límites de la autonomía de la voluntad contractual, ya que el mecanismo arbitral no era imperativo. De ninguna manera la ausencia de activación de dicho procedimiento tiene envergadura para tornar aplicable el dispositivo sancionatorio.

Así todo, aun cuando a fs. 7 y fs. 132 vta. obran unas conclusiones que apoyarían que existen diferencias entre lo declarado y lo comprobado, queda sin desasnarse que en la especie ingresaron al país menos divisas que las que hubieran correspondido. Aunque podría inferirse que hubo diferencias técnicas entre los valores declarados y los que surgirían si se hubieran seguido otros procedimientos de análisis, no se acreditó que ingresaron efectivamente menos divisas al país. Es que, en efecto, las partes recurrieron a un mecanismo de arreglo de diferencias que es de uso corriente y mal pude atribuírsele una opción deliberada para obtener una ventaja frente al fisco; fue simplemente una forma práctica y habitual de resolver discrepancias técnicas.

Más todavía a poco que se aprecie que el responsable tributario, quedó frente al impuesto en una situación desventajosa.

Con toda verdad, tal como lo insinuó la Aduana, el exportador argentino potencialmente habría cobrado una suma

mayor de seguirse el procedimiento frente al laboratorio arbitro en lugar de los promedios. No deja de ser cierto que la figura examinada no sanciona un mal negocio, sino que castiga a aquel que transgrede su deber de colaboración.

En suma, la imputación no se sostiene en pruebas sólidas, sino en supuestos hipotéticos. La Aduana construyó una imputación basada en conjeturas, que no reflejan una derivación razonada de los hechos acreditados y el derecho vigente.

Por tanto, no cumple con los estándares mínimos de razonabilidad y legalidad exigidos para la validez de un acto sancionatorio.

Por ello, voto por:

Hacer lugar al recurso de apelación y, en consecuencia, revocar el acto administrativo sancionador.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución Nro. 44/15 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12832-6-2012/1 en cuanto a la imputación en los términos del art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la actora.

2.- Revocar la Resolución Nro. 44/15, dictada en las actuaciones SIGEA N° 12832-6-2012/1, en cuanto a la imputación en los términos del art. 954 inc. a) del C.A., con costas al fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.05.22 18:16:36 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: 2025.05.22 19:49:23 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: 2025.05.23 13:47:57 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: 2025.05.23 13:48:23 -03:00