En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 8 días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos caratulados "*Terradas David Enrique y otra (TF 27315-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*",

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- Por pronunciamiento de fs. 91/97, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las sanciones aplicadas a Terradas David E. y a Holgando Alejandra M. (art. 1º de la resolución nº 581/2009 de la aduana de Mendoza). Revocó, sin embargo, el reclamo por diferencia de tributos (art. 3º de la resolución en cuestión). Las costas se impusieron según los respectivos vencimientos.

El tribunal recordó, en primer lugar, que la cuestión se originó en una denuncia fundada en el certificado de inspección de preembarque de importaciones nº 5-99-500104-7, expedido por la empresa Socotec International Inspection, "con discrepancia".

Seguidamente indicó, **respecto de la sanción al importador,** que:

(i) de acuerdo con el decreto 477/97, que creó el Programa de Inspección de Importaciones, el certificado en cuestión "no sólo es un indicio válido para fundar la inexactitud sino el mecanismo implementado por el servicio aduanero para asistirlo en el cumplimiento de la función de verificación de la mercadería";

(ii) el art. 954, inc. c) CA sanciona la inexactitud en la declaración del precio, no del valor aduanero, de allí que no corresponda obligar a la demandada a recurrir a los procedimientos de determinación de valores en aduana;

(iii) de acuerdo con la jurisprudencia del Máximo Tribunal, es posible sancionar infracciones que no requieran de una actividad dolosa mediante la aplicación de presunciones;

(iv) la actora no explicó satisfactoriamente la significativa divergencia entre el valor declarado y el determinado en el certificado, con una diferencia de 50% en menos, lo que permite presumir que la declaración fue efectivamente inexacta;

(v) "encuentro que la decisión de la autoridad administrativa de apartarse de la declaración consignada no surge del mero voluntarismo sino que procede de un razonamiento fundado en la experiencia de las cosas (...) la decisión apelada debe mantenerse, en el sentido de que existe un precio no justificado en cabeza del obligado, toda vez que éste no logró acreditar la veracidad del precio informado";

(vi) "se encuentra configurada la situación prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, que se refiere al ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto del que efectivamente correspondiere".

Por otro lado, **en lo que concierne al reclamo tributario formulado**, consideró que el procedimiento previsto en la RG AFIP nº 620/99 era un requisito insoslayable para poder efectuarlo válidamente, ya que "no en vano existe un procedimiento específico para que pueda arribarse a la verdad jurídica objetiva sin que estos recaudos puedan ser suplidos razonablemente en la instancia recursiva". Entendió así que debió fundarse adecuadamente "el valor FOB determinado de oficio, exhibiendo metodología y fuente para todos y cada uno de los ítems discutidos", para que el interesado pueda defenderse antes de la resolución.

Acerca de **la responsabilidad de la despachante de aduana**, el tribunal entendió, en apretada síntesis, que, atendiendo las diferencias entre la responsabilidad administrativa y la penal en el sentido que la primera no exige la concurrencia de culpa, "el despachante de aduana no puede eximirse de sus deberes legales so pretexto de la correspondencia entre los valores que le fueron consignados por el exportador y lo volcado en su declaración (...) va de suyo que en caso en que existan motivos razonables para sospechar la existencia de una subfacturación no puede excusarse la responsabilidad del despachante de aduana".

II.- Ambas partes apelaron y expresaron agravios (actora a fs. 102 y 115/121, demandada a fs. 103/105) y replicaron el recurso de su contraria (actora a fs. 126/131 y demandada a fs. 134/137).

Fecha de firma: 08/08/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38341453#417658110#20240808083331909

A) La representación letrada del importador y la despachante de aduana expresó agravios acerca de lo que consideró una equivocada ponderación de la prueba de parte del tribunal que, como consecuencia de ello, deja de lado la correcta aplicación de las normas. Sostuvo que:

(i) la empresa que expidió el certificado de inspección de preembarque "no acompaño ningún antecedente de sus dichos", por ello no puede considerarse comprobada la conducta típica a raíz de la aplicación del art. 898 CA;

(ii) el importador probó el precio que declaró con la factura original que expidió el exportador (certificada por las autoridades chilenas), a la par que desacreditó los antecedentes de la base de datos NOSIS utilizados por la aduana con planillas extraídas del sistema "SIM en línea", lo que obliga a estar precio facturado según el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros;

(iii) el certificado de inspección de preembarque no tenía más que un valor indicativo, sin resultar vinculante para la aduana, que retenía el control pleno sobre las operaciones certificadas;

(iv) la aduana no requirió a la empresa certificante los antecedentes computados, desatendiendo lo establecido en la ley 24.425 ("Acuerdo sobre Inspección Previa a la Expedición" incorporado al Anexo I del Acuerdo de Marrakech;

(v) al dejar sin efecto la "recomposición de valor" practicada por el servicio aduanero, el tribunal quitó sustento a la imputación;

(vi) el deber de corroborar el valor de mercado era un deber del funcionario aduanero, no de la despachante de aduana, por lo que no procede responsabilizarla atribuyéndole el incumplimiento a un deber que la legislación no le impone cumplir, como lo ha reconocido jurisprudencia del fuero y de la CSJN.

B) La **aduana** se quejó de la sentencia porque revocó el ajuste de valor efectuado. Para fundar esa queja se remitió, sin mayores especificaciones, "a lo señalado por las áreas técnicas competentes de la DGA" insistiendo en "que el mismo es perfectamente válido y fue realizado conforme a derecho". Sin perjuicio de ello, remarcó la inconsistencia del

pronunciamiento recurrido en el mismo sentido que lo hizo la actora, esto es que "afirma la existencia de una diferencia en lo declarado respecto de lo comprobado que hubiera podido producir un perjuicio fiscal, al mismo tiempo que sostiene que dicho perjuicio fiscal no puede ser exigido por no haber sido determinado de conformidad a los criterios legalmente establecidos a dichos efectos". Concluyó así en que "no es más ni menos que una contradicción lógica que tiene su explicación en la virtualidad de separar los aspectos infraccionales y tributarios propios de un mismo hecho que, en el caso, resultan inescindibles en virtud del núcleo típico de la infracción [al art. 954 inc. a) y c)]".

III.- Previamente a abordar los agravios corresponde efectuar un sucinto relato de lo acontecido en el sumario nº 12437-1406-2006:

—A fs. 2 obra la nota 120/04 (SE FVIM), del 3/8/2004. En ella, el Jefe "I" de la Sección Fiscalización y Valoración Importación informó que; 1) la destinación nº 99038 IC05 002262 F (oficializada el 6/4/1999) fue remitida por la aduana de Mendoza en el marco de la depuración de la cartera de garantías vencidas; 2) el Certificado de Inspección de Preembarque de Importación nº 5-99-500104-7 fue emitido por Socotec International Inspection con discrepancia en el valor declarado (U$S 30.267,90) y el determinado (U$S 45.177,10); 3) al efectuarse el estudio de valor, "el valorador determinó una diferencia de valor de U$S 15.658,00 y una diferencia de tributos de U$S 11.711,29" (conf. planilla acompañada). Ello llevó a esa oficina a "alertar la existencia de una presunta maniobra de subfacturación.

—A fs. 3 se encuentra la planilla referida precedentemente. En ella se consignaron los valores declarados y los ajustados, sin especificar cómo se practicó ese ajuste:

—A fs. 6 obra la carpeta contenedora de la destinación involucrada. En ella se encuentra la destinación, las facturas comerciales nº 16950, 16956, 16957 y 16958, el Certificado de Inspección de Preembarque de Importación con discrepancia nº 5-99-500104-7 (facturas nº 16956, 16957 y 16958), el Certificado de Inspección de Preembarque de Importación sin


#38341453#417658110#20240808083331909

discrepancia nº 5-99-002386-0 (factura 16950), carta de porte, manifiestos, liquidaciones manuales, etc.

—A fs. 7 obra la resolución del Jefe División de la Aduana de Mendoza que dispuso la instrucción del sumario contra la firma importadora David Enrique Terradas y la despachante de aduana Alejandra Marcela Holgado por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) y c) CA.

—A fs. 9 obra la planilla de aforo de la mercadería.

—A fs. 11 y 12 se corrió vista a las personas imputadas.

—A fs. 15/17 el importador efectuó su descargo mediante apoderado y a fs. 22, por su propio derecho, hizo lo mismo la despachante de aduana.

—A fs. 28/100 se agregaron los antecedentes (datos de importaciones NOSIS) que se habrían tenido en cuenta al practicarse el estudio y análisis de valor.

—A fs. 101/103 se encuentra el dictamen jurídico que propone aplicar las sanciones.

—A fs. 104/107 luce la resolución nº 581 del 31/8/2009, por la cual se condenó "a Terradas David E. y a Holgando Alejandra M." al pago de una multa de 1 vez el importe de la diferencia de valor determinada ($15.658) "por resultar responsables de la infracción prevista y reprimida en el art. 954, apartado 1º incs. a) y c) del Código Aduanero" (art. 1º) y se intimó a la firma importadora al ingreso de la suma de $ 12.065,57 en concepto de diferencia de tributos.

Para fundar esa condena se invocó la imposibilidad de adoptar el precio declarado como valor en aduana por resultar el mismo "inferior a los precios corrientes de mercado para productos similares", lo que llevó a defender la valoración efectuada por el área técnica. Como consecuencia de ello se consideró configurada la infracción al art. 954 inc. a) y c) CA y se entendió responsable a la despachante de aduana por haber incumplido los deberes a su cargo (arts. 902 y 908 CA), ya que actuó con negligencia al no advertir la llamativa diferencia de precio declarado.

IV.- Esta sala sostuvo que "[u]na lectura de las normas contenidas en el Acuerdo —interpretadas por esta sala en la causa no 30.156/11 “*Arte*

Radiotelevisivo Argentino SA (TF 26833-A) c/ DGA", pronunciamiento del 28 de junio de 2012, considerando V— lleva a concluir que, si bien la Aduana no se encuentra obligada a aceptar los valores de transacción declarados por la importadora cuando se presentan irrazonables o arbitrarios, tampoco se encuentra facultada para fijar —mediante el uso de métodos alternativos— valores que adolezcan de similares vicios. Es que, el mero hecho de que un valor declarado sea inferior a la valuación de mercado de similares mercaderías, no justifica que la Aduana lo rechace sin más, toda vez que sobre ella pesa la carga de probar la inexactitud de la declaración (esta sala, causa 2.418/08 "*DGA (autos "Plax SA TF 20755-A)*", pronunciamiento del 6 de septiembre de 2012, y sus citas; Sala II, causa "*Lombardo, Osvaldo Luján (TF 19581-A) c/DGA*", pronunciamiento del 12 de julio de 2012; y Sala IV, causa "*Eco Shop SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo Externo*", pronunciamiento del 26 de marzo de 2015)" (esta sala, causa nº 40.636/2014 "*Joe Dessin SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 6 de diciembre de 2015).

En esa inteligencia del asunto, no puedo dejar de señalar que un mero confronte entre la planilla obrante a fs. 3 y la documentación que presuntamente le serviría de sustento (fs. 28/100) permite reforzar la conclusión a la que arribó el tribunal *a quo*.

En efecto, no sólo se omitió fundar debidamente el valor en aduana en un procedimiento con adecuada participación del importador, sino que la propia documentación supuestamente utilizada para determinar el nuevo valor, no permite arribar a los ajustes practicados (con la sola excepción del item 23). Se observa, incluso, que las planillas NOSIS no justifican la diferencia más significativa, item 29.1, ya que no hay ningun documento sobre esa mercadería.

El cuadro que aquí acompaño demuestra esa ostensible discrepancia, la que lógicamente se suma a los genéricos –e igualmente graves– defectos apuntados por el TFN:

		valor unitario U$S			diferencia DECLARADO-NOSIS		ajuste valorador aduana (fs.3)	
Item	PA	NOSIS	DECLARADO	FACTURA	%	U$S	%	U$S

#38341453#417658110#20240808083331909

						(x u.)		total
9	8509.40.10.000K	7,60	7	7	+8%	0,60	114.29	480
10.1	8509.40.20.000V	5,90	5,50	5,50	+7.27%	0,40	63.64	357
10.2	8509.40.20.000V	26,50	2,50	2,50	1060%	24	420	756
12	8510.10.00.000M	11,20	7,50	7,50	49.33%	3,70	100	1395
13	8510.30.00.000Q	12,30	7	7	75.71%	4,30	100	420
16	8516.60.00.000U	-	12	12	-	-	108.33	130
18.1	8518.29.00.100M	13	11	11	+18.18%	2	63.64	504
18.2	8518.29.00.100M	9	7	7	+28.57%	2	145.71	244.8
21	8527.12.00.000L	9	8	8	+12.50%	1	75	360
22	8527.12.00.000L	15,75	9	9	75%	6,75	66.67	360
23	8527.12.00.000L	11	6,80	6,80	61.76%	4,20	61.76	151.2
26.1	8527.31.90.200B	82,11	72	72	14.04%	10,11	80.56	1160
26.2	8527.31.90.200B	87	79	79	10.12%	8	89.87	710
27	8527.31.90.200B	177	88	75+13	101.13%	89	93.18	820
28.1	8527.31.90.300G	106	60	50+5+5	76.66%	46	41.67	250
28.2	8527.31.90.300G	83,83	70	60+5+5	19.75%	13,83	42.68	150
29.1	8527.31.90.300G	-	112	100+12	-	-	60.71	6800
29.2	8527.31.90.300G	-	60	50+10	-	-	33.33	100
34.1	9207.10.90.000Y	75	24	24	312.50%	51	66.67	320
34.2	9207.10.90.000Y	16.25	13	13	25%	3,25	146.15	190

Se impone, con ello, la primera conclusión: el rechazo a los agravios del fisco, quien pretende que se le permita exigir los tributos determinados sobre un valor que no ha justificado teniendo el deber y la carga de hacerlo.

V.- Concatenado con lo anterior, se impone la segunda conclusión: acoger los agravios del importador respecto de la nulidad de la sanción.

Es que, con una mirada que comparto, ambas partes atribuyen a la sentencia que apelaron incurrir en autocontradicción al mantener la sanción por declaración inexacta cuando se desestima el ajuste de valor que daría lugar a la diferencia de tributos (art. 954 inc. a) y 956 inc. b) CA) y de egreso de divisas (art. 954 inc. c) CA).

Esto es así porque no puede considerarse acreditada la maniobra de subfacturación que llevó a la imputación con sustento en el art. 954 inc. a) y c) CA si no se demuestra, con las formalidades que prevé la norma en cuanto al procedimiento de valor, la inexactitud en el precio declarado.

Indudablemente, si la aduana llevó adelante un procedimiento para determinar un valor distinto al declarado y lo hizo de tal forma que incumplió la carga que las normas ponen en su cabeza, como se vio más arriba, cabe estar al precio declarado y facturado (art. 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994), dado el principio de preeminencia del valor de transacción (ver Lascano, Julio Carlos, "El Valor en la Aduana de las Mercaderías Importadas", ed. Osmar D. Buyatti, pág. 75 y ssgtes.).

Valga aquí señalar que el certificado de preembarque —emitido con discrepancia— no permite justificar el mantenimiento de la sanción como entiende el tribunal *a quo*. Es que, según el marco normativo aplicable, ese certificado obligaba a la aduana –que mantenía plenamente sus competencias sobre los aspectos que las empresas certificantes analizaban– a efectuar el estudio de valor sobre la mercadería en cuestión (resolución AFIP nº 857/00; sala IV, causa nº 38.994/2014, "*Mendez Rodriguez, Jorge Ruben c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 13 de noviembre de 2014). Es decir que, por sí solo, ese certificado no basta para sustentar la imputación de una maniobra de subfacturación,


#38341453#417658110#20240808083331909

desplazando la obligación de formular el ajuste atendiendo lo establecido en el Acuerdo.

Una interpretación distinta del asunto daría lugar a un serio reparo de índole constitucional, por vulnerar las garantías consagradas en el art. 18 de su texto.

VI.- A igual conclusión se debe arribar sobre la sanción aplicada a la despachante de aduana. Si no hay declaración inexacta, no es posible atribuirle una conducta negligente que permita el reproche (ver, esta sala, causa nº 83703/2016, "*Marrero, José Alberto (TF 28343-A) y otro c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 8 de mayo de 2018).

Por las razones expresadas, **VOTO** por: 1. Hacer lugar al recurso de la parte actora y, consecuentemente, revocar la resolución nº 581/2009 de la aduana de Mendoza en cuanto aplicó sanciones al importador David Enrique Terradas y la despachante de aduana Alejandra Marcela Holgado; 2. Desestimar el recurso de la aduana; y 3. Imponer las costas de ambas instancias a la aduana vencida (art. 68 y 279 CPCCN y 1163 CA).

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Adhiero al voto de la jueza Clara María do Pico.

II. Con todo, creo que es conveniente añadir algunas consideraciones complementarias:

—"[E]l tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al sancionar la declaración aduanera que difiera de lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida produjere o hubiere podido producir "*el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente*

correspondiere", circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado" (Fallos: 347:83).

—La existencia de diferencias entre la declaración y el resultado de la comprobación de los pagos realizados es un requisito ineludible para que se configure el tipo penal del artículo 954, apartado I, inciso c) del Código Aduanero (Fallos: 347:83).

—No se pude tener por configurada la infracción mencionada en base a la mera afirmación por parte del servicio aduanero de que el precio declarado no era el real en contraposición con el que surge de las facturas comerciales involucradas (esta sala, causa "*Ascindar c/ DGA s/ recurso directo organismo externo",* pronunciamiento del 22 de febrero de 2016).

—Debe tenerse presente que los artículos 894 y 895 del Código Aduanero establecen que "[l]a calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de este código" y que [e]n materia de infracciones aduaneras no cabe la incriminación por analogía". **Así voto.**

La jueza Liliana M. Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** 1. Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora y, consecuentemente, revocar la resolución nº 581/2009 de la aduana de Mendoza en cuanto aplicó sanciones al importador David Enrique Terradas y a la despachante de aduana Alejandra Marcela Holgado; 2. Desestimar el recurso de la aduana; y 3. Imponer las costas de ambas instancias a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 08/08/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38341453#417658110#20240808083331909