69210/2022“BURGOS, GERONIMO ARIEL (TF 27393-A) Y OTRO c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de febrero de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 113/118, el Tribunal Fiscal de la Nación: *(i)* confirmó parcialmente la resolución 186/09 e intimó a la empresa exportadora Molinos Panamericanos SA al pago de tributos por la suma de **$219.826,36**, más intereses y costas; *(ii)* revocó la responsabilidad tributaria del despachante de aduana Gerónimo Ariel Burgos, con costas al Fisco; y *(iii)* revocó la multa impuesta a los actores por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, incisos a y c, del Código Aduanero, con costas al Fisco.

Para resolver como lo hizo, mencionó que la causa tenía origen en determinadas exportaciones de pre-mezclas a base de harina de trigo con destino a Bolivia, oficializadas entre julio de 2006 y septiembre de 2007, con respecto a las cuales el servicio aduanero había practicado un ajuste del valor declarado en los términos de lo dispuesto en el artículo 784, inciso c, del código de la materia.

Con sustento en diversas consideraciones de hecho y prueba, el tribunal de origen entendió que no se habían logrado conmover los fundamentos del estudio de valor realizado en las actuaciones; con arreglo al cual se había determinado la base imponible tomando como parámetro los precios FOB oficiales de la harina de trigo –principal insumo de la mercadería exportada–, junto con el costo declarado por el propio exportador como correspondiente a otros insumos directos (v. esp. fs. 417 *in fine*, act. adm.).

Más allá de lo expuesto, sostuvo que era improcedente el reclamo de los tributos al despachante de aduana, porque éste había actuado en calidad de representante (arg. art. 779, del CA).

Por otra parte, juzgó que no se configuraba el tipo objetivo de la infracción, ya que se habían indicado exactamente todos los elementos necesarios para el control de la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería. En particular, destacó que el demandado no había objetado la documentación aportada por el exportador, e incluso reconoció que los valores FOB declarados coincidían con los precios facturados.

2º) Que, disconforme con la decisión, a fs. 122 interpuso apelación el **Fisco Nacional**, que se fundó a fs. 142/146, se concedió a fs. 147, y fue replicada a fs. 131/155vta. y 157/161vta.

Se agravió exclusivamente por la revocación de la multa, dado que –a su entender– el estudio de valor permitía tener por acreditada la inexactitud de los precios declarados. Precisó que el informe daba cuenta de que la actora había

documentado las exportaciones con valores FOB unitarios inferiores a la cotización FOB del trigo y de la harina de trigo; al precio de mercadería idéntica o similar exportada por otras empresas al mismo destino; y, en algunos meses, incluso a sus propios costos. Agregó que se había comprobado que la empresa tomaba a su cargo los derechos de exportación, de acuerdo con la estructura de costos por ella proporcionada, lo que restaba asidero al intento de justificación de la diferencia detectada. Finalmente, citó jurisprudencia para sustentar que la inexactitud que combate el artículo 954 del Código Aduanero no es la meramente documental, que podría constatarse a partir de la divergencia entre lo declarado y lo facturado, contabilizado y transferido bancariamente; pues esto reduciría a la figura infraccional a la tutela de una práctica contable prolija, cuando, en realidad, sanciona los casos de subfacturación o sobrefacturación de precios. Es decir, cuando se declara un precio que no tiene en cuenta la realidad de la operación; tal como entiende que sucedió en el caso.

3º) Que este tribunal tiene dicho que la configuración de la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero queda condicionada a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que exista conducta reprochable: a) la constatación de una diferencia entre la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, y el resultado de la comprobación física o documental que realice el servicio aduanero; y b) que esa inexactitud produzca, o pueda producir, alguna de las consecuencias previstas en los incisos a, b, o c de la norma (cfr. causas 10060/12 “Bankboston National Association”, del 14/8/12, y 56316/15 “Atanor SCA”, del 3/3/16, entre muchas otras; con referencia a la doctrina de *Fallos*: 312:1997; 315:929 y 942; 321:1614; 322:355; 325:786 y 830; y de la causa R.867.XLVIII “Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA”, del 23/9/14).

Con relación al primer requisito, precisó que la falta de correspondencia debe recaer sobre un dato exigible de la declaración aduanera, y que es el precio de la mercadería, no su “valor en aduana” o “valor imponible”, el que compromete la responsabilidad infraccional del declarante. De tal manera, el precio declarado podría ser veraz o exacto con independencia de que no se lo haya considerado idóneo como base de valoración a los fines de determinar los tributos aplicables (cfr. esta sala, causas 30153/11 “Dibella”, del 08/03/12, 56708/15 “Peugeot Citroen Argentina SA”, del 25/8/16, y sus citas).

En línea con lo expuesto, también indicó que el servicio aduanero tiene facultades para desestimar aquellos precios probablemente deformados o que resultaren sensiblemente inferiores a lo usual a fin de determinar el valor imponible, siempre que respete el procedimiento previsto a tal efecto. Sin embargo, si aquél no

prueba cabal y positivamente la irrealidad del precio declarado, la sola diferencia con el importe al que consideró que el operador debió haber comprado o vendido la mercadería no le basta para tener simultáneamente por configurado un ilícito merecedor de sanción, ya que en materia penal tal irrealidad (es decir, que el precio declarado no sea verdaderamente el importe pagado o por pagar) no puede presumirse, sino que debe quedar suficientemente acreditada (cfr. esta sala, causa 18731/08 “First Rate SA”, sent. del 15/7/14; énfasis añadido).

4°) Que la sanción discutida en autos tiene origen en la nota SE VESA 37/07, obrante a fs. 396/419 de la actuación administrativa. Allí se interpretó que correspondía desestimar los precios declarados como base idónea de valoración, tomando en consideración: los precios FOB oficiales de la harina de trigo y del trigo pan; la cotización internacional del trigo; y los precios FOB unitarios promedios mensuales de mercadería idéntica o similar competitiva, obtenidos mediante el sistema de consulta DISCOVERER (v. fs. 402/7, act. adm.). Se arribó así a la conclusión de que había una diferencia apreciable entre los importes declarados y el mayor valor teórico al que el exportador debió haber vendido la mercadería –determinado, éste, en función de la evolución del precio de los insumos utilizados– (v. esp. fs. 411/413 y 417 *in fine*, act. adm.).

Si bien es cierto lo afirmado por el recurrente, en cuanto a que en el estudio de valor se examinaron también los costos de producción informados por la propia empresa y se concluyó que sus márgenes de utilidad durante los meses correspondientes a las operaciones cuestionadas habían sido negativos o practicamente nulos (íd., fs. 408/409), no es menos cierto que un precio inferior al costo de producción puede responder a una necesidad comercial y que el servicio aduanero no reunió ningún elemento de juicio que corroborase que el exportador cobró más por la venta de la mercadería.

En este sentido, ni el informe de fs. 396/419, ni aquel que ratificó sus conclusiones (nota SE VESA 638/09, a fs. 652/657), desestimaron que los precios declarados tuviesen respaldo en la documentación comercial y bancaria (facturas y detalles de movimientos bancarios agregados a fs. 3/173), así como en los asientos y registros contables de la empresa (obrantes a fs. 174/210vta.). Antes bien, a fs. 400 de las actuaciones se admitió su correlación con los importes que surgían de las facturas de exportación acompañadas.

Por otra parte, aunque a fs. 418 se había sugerido llevar a cabo de una investigación conjunta con la Dirección Regional Salta de la DGI para controlar, entre otras cuestiones, la legitimidad de los comprobantes contabilizados como

compras y/o gastos, no hay constancia de la efectiva realización de esa diligencia, ni de sus resultados.

Tampoco es posible tener por acreditada la irrealidad de los precios declarados en función de lo que se señala a fs. 415 de la actuación administrativa, en cuanto a que el incremento de ganancias contables registradas por la empresa en el ejercicio 2006 sería incongruente con el escaso márgen de utilidad determinado para las operaciones examinadas. Esto es así dado que la actividad internacional de Molinos Panamericanos SA no se limita a la comercialización del sub-producto que fue objeto de estudio y valoración; el cual se pudo probar que representa solo un 11% del total de sus exportaciones (v. informe pericial de fs. 633/637, esp. fs. 637).

Por último, no cabe soslayar que la parte actora brindó explicaciones para la diferencia de precios detectada y, entre otras cosas, produjo prueba relativa al costo del flete incluido en los valores FOB de la competencia (v. fs. 559/vta., 593/596, 630/631 y 638/639, act. adm.). Si bien el segundo informe del servicio aduanero controvirtió la eficacia de esa prueba (v. fs. 655, act. adm.), con relación a lo que allí se afirma, no puede pasar inadvertido que es imposible verificar si las operaciones cotejadas a través del sistema DISCOVERER reunían efectivamente las condiciones previstas por la reglamentación para no computar en el valor declarado el costo del flete interno entre el respectivo lugar de carga y la frontera.

En ese contexto, no es posible aplicar una sanción de naturaleza represiva como la pretendida, ya que, más allá de resultar objetables como base de imposición, la irrealidad de los importes que declaró Molinos Panamericanos SA *no fue concreta y cabalmente demostrada*. A lo sumo, a partir de los indicios que reunió el servicio aduanero y de la prueba que produjo la parte actora, se estaría ante una situación de duda sobre el carácter genuino del precio de las exportaciones, que no puede resolverse en contra de los imputados (arg. art. 898, CA).

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**: Desestimar el recurso y confirmar la decisión apelada en cuanto fue materia de agravio; con costas (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

El juez de cámara, Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 02/02/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37348812#355594276#20230202113051118