Buenos Aires, 17 de diciembre de 2024.- SH

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

La sentencia dictada por la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación que se encuentra recurrida

I.- Que, por la sentencia del 20 de noviembre de 2019, el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución (AD SAPE) 231/2018, por la que el Administrador de la Aduana de San Pedro había condenado a la firma PIONEER ARGENTINA SRL, al pago de una multa por $585.874,31 por la infracción prevista y penada en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del CA, con más los tributos por la suma de U$S4.976,86 y los intereses previstos en el art. 794 del CA, respecto de las destinaciones de exportación nros. 13060EC01005202V, 13060EC01005201U, 13060EC01005199N, 13060EC01005198M.

Para así decidir, el tribunal consideró que no se encontraba controvertido que la firma recurrente PIONEER ARGENTINA SRL, la compradora PIONEER OVERSEAS CORPORATION (EEUU), y la destinataria final de la mercadería, DU PONT DU BRASIL, se encontraban vinculadas entre sí, agregando que, si bien una operación triangulada da lugar al servicio aduanero para investigar y recabar información sobre la declaración, debían presentarse elementos suficientes a los fines de probar la existencia de una diferencia entre lo que se consignó en la declaración jurada y lo verificado.

La comprobación a través del Sistema de Información Registros Aduaneros (INDIRA), que la mercadería vendida por PIONEER ARGENTINA a la firma PIONEER OVERSEAS fue ingresada al mercado brasileño –en una venta sucesiva a DU PONT– a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituía un elemento suficiente para concluir que el valor declarado en la primera venta no fue el precio real de la operación.

Explicó que la existencia de una venta posterior por un precio diferente, llevada a cabo por un *trader* vinculado (PIONNER OVERSEAS CORPORATION) no demostraba por sí solo que el precio declarado en la primera venta fuera inexacto.

Expuso que toda vez, que el valor FOB total del permiso 09060EC01 004134G coincidía con el que se había consignado en la factura comercial 0002-00002058, la declaración no fue inexacta y por lo tanto no se configuró la infracción tipificada en el art. 954 del CA.

Desde otra perspectiva, analizó el aspecto tributario y concluyó que tampoco procedía el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación porque la recomposición de valor practicada no se había ajustado a derecho.

Sostuvo que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del CA, lo que se verificaba principalmente en los supuestos de vinculación y, en un campo más amplio, cuando el precio documentado presenta diferencias ostensibles con el precio comparable.

A su vez, detalló que, conforme preceptúa el art. 2.1.2.1., Anexo I, de la resolución general AFIP 620/99, en aquellos casos en que existen razones fundadas que habilitan a la Aduana a apartarse del valor declarado, se debe practicar el procedimiento allí previsto y dicho requisito no fue cumplimentado.

Puntualizó que en el informe de la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación nro. 65/12 (SE FVEX), agregado a fs. 212 de las actuaciones administrativas, se había dejado asentado que: “no se ha efectuado un ajuste o recomposición de valor de acuerdo a lo normado a través de la resolución AFIP nº 620/99”.

Añadió que tampoco se había indicado la norma legal aplicada, especificando el criterio utilizado para arribar al nuevo valor dado a la mercadería, sino que la Aduana descartó el valor documentado por la exportadora PIONEER ARGENTINA SRL y lo reemplazó por el valor documentado ante la Aduana de Sao Borja.

En función de lo antedicho, concluyó que no era posible presumir “sin mayores elementos, que el documentante en nuestro país fue quien declaró inexactamente el valor de las mercaderías, confiando en la exactitud del cargador en el exterior”.

De este modo, desestimó el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación pues, en definitiva, concluyó que la referida recomposición de valor no se ajustó a la reglamentación vigente.

Los agravios que expresa el Fisco Nacional

II.- Que, disconforme con lo así resuelto, el Fisco Nacional, AFIP – DGA, en sustento de su recurso, manifiesta que no era razonable que habiéndose vendido la mercadería en Argentina por un valor FOB de U$S 4/TN, la misma sea comprada –en una venta sucesiva– por un valor FOB de U$S 6,96/TN (un 73,99% mayor).

Sostiene que la triangulación entre empresas vinculadas coloca al exportador en la carga de demostrar que su relación con las mismas no influyó en el precio de venta.

Por último, solicita que se tenga en cuenta el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa 38.718 -A caratulada “Pioneer Argentina SRL c/DGA s/apelación”, del 14 de junio de 2018, en la que se resolvió confirmar la resolución aduanera y se concluyó que era carga de la parte actora acreditar que la vinculación detectada no había influido en el precio.

Cuestiones liminares y alcance del recurso.

III.- Que, preliminarmente, es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/18; “Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”,

Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20; “Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/22, entre otros).

IV.- Que, en este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re “Schmid, Walter Edmundo”, del 26/10/84; “Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA”, del 21/9/06; “Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 16/12/20, entre otras; y con la actual composición, expte. nro. 71743/2022 *in re* “Eastman Chemical Argentina -TF 35552-A c/ DGA”, del 6/08/2024).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re “Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; “Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; “Novartis Argentina SA (TF 28664 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; “Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y “Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 27458/22, del 27/12/22; más recientemente, expte. nro. 324/2024 “Luis A Ducret y Cía SA y otro


#35838624#390079714#20241216223420262

(TF 32415-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 3/09/2024).

V.- Que el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero dispone que "1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;

b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;

c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia.

Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor."

Circunstancias fácticas involucradas en el caso.

VI.- Que, las empresas vinculadas, que conforman un mismo grupo económico, celebraron una serie de sucesivas compraventas internacionales.

- En los años 2012-2013 Pioneer Argentina SRL exportó sorgo para siembra (posición arancelaria NCM/SIM 1007.10.00C) con destino a la República Oriental del Uruguay.

- El envío físico de la mercadería se concretó desde Argentina hacia Uruguay. En efecto, en todas las destinaciones surge que las cargas se realizaron el 29/10/2013 en la planta exportadora de Pioneer Argentina SRL, en la localidad de Salto, Provincia de Buenos Aires, y que vía terrestre, la mercadería egresó a Uruguay por la Aduana de Fray Bentos el 30/10/2013, siendo el importador Agrosan SA, empresa uruguaya.

- La exportadora en cada destinación declaró que se hallaba vinculada en el campo 9, pregunta a) de la “Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación”.

- Las ventas eran facturadas por Pioneer Argentina SRL a Pioneer Overseas Corporation USA (ver facturas 035 -00001336/1335/1334/1333). Luego, esta empresa estadounidense, de manera previa a que la exportadora argentina documentase las destinaciones nros. 13060EC01005202V, 13060EC01005201U, 13060EC01005199N, 13060EC01005198M, refacturaba las ventas a la uruguaya Agrosan SA (ver facturas nros. 9970021988/9970021987/9970021986 y 9970021985), consignando el siguiente texto “operación a cuenta y orden de Pioneer Overseas Corporation C/O Pioneer Hi Bread International Inc.”

- De los datos que surgen del sistema INDIRA, resultó que Agrosan SA fue quien importó la mercadería directamente desde la República Argentina a un valor en un 30,27% mayor al que documentó Pioneer Argentina SRL.

- La diferencia entre el valor FOB declarado por la exportadora (U$S 328.798,80) el 29/10/2013 en las mencionadas destinaciones y el valor FOB de ingreso al país de destino de la mercadería (U$S 428.335,72), el día siguiente, es de U$S 99.536,92.

- En la resolución (AD SAPE) nro. 231/2018 el Administrador de la Aduana de San Pedro consideró que “no parece razonable que las diferencias de cotización (valor) de la tonelada de sorgo para siembra (PA NCM/SIM 1007.10.00 se hayan incrementado un 30,27% en el mismo día” y que “tampoco es comercialmente razonable que empresas vinculadas conforme se desprende del Informe Técnico obrante a fs. 1/10 (…) vendan la misma REFACTURANDO a una tercera empresa en Uruguay por un valor FOB de U$S 428.335,72, un 30,27% mayor”.

- El Tribunal Fiscal revocó la sanción y expuso que “la sola declaración de un valor distinto al declarado en el país de exportación no resulta, por sí mismo, un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción. No es posible

presumir, sin mayores elementos, que el documentante en nuestro país sea quien declaró inexactamente el valor de las mercaderías, confiando en la inexactitud de la declaración del cargador en el exterior".

Doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de ventas sucesivas entre vinculadas y la infracción de declaración inexacta aduanera.

VII.- Que, en lo que atañe a las ventas sucesivas entre empresas vinculadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el expediente CAF 20/2019/CA1-CS1 "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", al dictar sentencia el 29 de febrero de 2024, haciendo suyos los fundamentos vertidos por la señora Procuradora Fiscal en el dictamen del 21 de abril de 2021, confirmó la sentencia dictada por esta Sala –en su anterior composición- el 22 de octubre de 2019, que a su vez, había revocado la resolución del 14 de octubre de 2018, dictado por la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación (se agregan hipervínculos de estos decisorios para su lectura completa).

El Alto Tribunal tuvo en cuenta que los precios declarados por Pioneer Argentina SRL se correspondían con los efectivamente pagados por ella a Pioneer Overseas Corporation Supply Management. De este modo, concluyó que quedaba eliminada toda posibilidad de configuración de la infracción de declaración inexacta.

Añadió la Corte que "el tipo infraccional del art. 954, apartado 1, inciso 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 –tratándose de importaciones– a la última venta en supuestos de ventas sucesivas" (el subrayado pertenece al original).

En un ejercicio de parafraseo de esta doctrina judicial es factible afirmar que su aplicación conlleva a que en los casos en los que el valor FOB total declarado en el permiso de embarque

coincida con el consignado en la factura comercial, la exportadora quede a salvo de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A

El dictamen de la Procuración General de la Nación del 4 de julio de 2024 en CAF 44028/2019/CA1-CS2. "Maltería Pampa SA TF 35123-A C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo":

VIII.- La sentencia dictada la sentencia del 6 de octubre de 2021 dictada por esta Sala -en su anterior composición- en la causa nro. 44028/2019 "Maltería Pampa SA (TF 35123-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" fue objeto del recurso extraordinario interpuesto por la parte actora, el cual se encuentra tramitando ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Hasta el momento, la Sra. Procuradora General de la Nación ha emitido el dictamen del 4 de julio de 2024 en el que expresó las siguientes opiniones:

- "no se desconoció ni cuestionó que los precios declarados por la recurrente se corresponden con los importes facturados, así como con los registrados contablemente y los efectivamente recibidos como contraprestación de la mercadería exportada".

- "En consecuencia, como ha indicado V.E., tales consideraciones eliminan toda posibilidad de configuración de la infracción imputada, en la medida que la existencia de diferencias entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación, constituye un requisito ineludible para que se configure el tipo infraccional en examen (cfr. mutatis mutandis, sentencia recaída en la causa CAF 20/2019/CA1-CS1 "PIONEER ARGENTINA SRL TF 38718-A C/DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 29 de febrero de 2024)".

- "Pienso que tal conclusión no se ve alterada por los fundamentos expuestos en la resolución sancionatoria, pues, como se destacó en el primer considerando de este pronunciamiento, el servicio aduanero no tuvo por objeto demostrar cómo las

particularidades de la operatoria afectaron en el caso concreto el precio de la mercadería exportada consignado en los permisos de embarque bajo examen."

"Al contrario, formuló enunciaciones genéricas en función de las cuales privó de virtualidad jurídica a las operaciones realizadas entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A. y recalificó la operación como si la venta se hubiera concertado directamente con los destinatarios de la mercadería en Brasil. Es mi opinión que esa tesitura implica desconocer en los hechos a la entidad radicada en Uruguay, prescindiendo de su individualidad jurídica, sin que se haya invocado norma alguna que habilite ese tratamiento (arg. Fallos: 335:131 y 519)."

"Además, no es posible soslayar que, en un caso vinculado a la materia impositiva, V.E. reconoció implícita pero inequívocamente a Maltería Uruguay S.A. como una sociedad con personería jurídica propia de la que no se podía prescindir (Fallos: 338:88), y dicho criterio era el que la propia cámara -28- reconoció que sostenía con anterioridad al dictado del pronunciamiento apelado (cfr. pág. 42)".

"Sobre este punto, no se me escapa que la vinculación entre comprador y vendedor puede derivar en la concertación de un precio distinto al que hubieran estipulado operadores independientes (cfr. arts. 735, 742, 746 y ccdtes. del CA). No obstante, el servicio aduanero no alegó, ni mucho menos demostró -con el grado de convicción que requiere el art. 898 del CA-, que la maniobra que cuestiona hubiera influido en el valor de venta, produciendo una declaración que difiera con 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 (art. 954, inc. c, del CA)".

"Simplemente descartó la primera operatoria (la venta de Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A.) y tuvo por válida la segunda, sin indicar fundamento alguno de las razones por las

cuales el precio de la primera transacción debería ser descartado y reemplazado por el importe de la segunda.”

“Llegado a este punto, cabe destacar que la ‘viabilidad de la sanción depende de la ponderación de los extremos que convergen en cada operación en particular’ y su ‘integración material está dada por la concurrencia de la inexactitud que revela la declaración comprometida y las diferencias comprobadas -de calidad o especie, cantidad, valor-, mediante la revisión o el control de los documentos emitidos y la verificación de las mercaderías’ (cfr. Fallos: 315:942, voto de los Dres. Enrique CAF 44028/2019/CA1-CS2. MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo.” Santiago Petracchi y Augusto César Belluscio -el destacado, es propio-).

Como desprendimiento de tales consideraciones, soy de la opinión que la demandada no podía imponerle a la recurrente la carga de acreditar la exactitud de las declaraciones, ni mucho menos la obligación de demostrar la aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (arg. Fallos: 316:1313; 316:1239; 320:2271; 327:5345)”.

“Ello es así, a mi modo de ver, porque la vinculación existente entre las partes que intervienen en la operatoria y la diferencia entre el precio declarado por la recurrente y el “pagado por el comprador/importador AMBEV y SERTRADING”, pueden ser considerados solamente como un indicio de la conducta reprochada, pero no como prueba suficiente para descartar el precio de la mercadería exportada y admitir –implícitamente como válido o idóneo el que fue concertado en la operación realizada entre Maltería Uruguay S.A. y las destinatarias de la mercadería”.

“Sobre esta cuestión, cabe hacer extensivo al presente los términos del pronunciamiento invocado -mutatis mutandis- en el apartado anterior.”

“En efecto, V.E. sostuvo allí que el texto del art. 954, inc. c), del CA, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que –a los efectos de establecer el precio que ‘efectivamente correspondiere’– deba prescindirse del

correspondiente a la primera venta y atenderse a los de las ventas posteriores. “Aún más”, agregó, “no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes” (CAF 20/2019/CA1-CS1 “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA”, ya citado, séptimo párrafo).”

“Por tales motivos, soy de la opinión de que la conducta reprochada por la aduana no permite tener por configurado el tipo infraccional previsto en el art. 954, ap. 1°, inc. c), del CA, ya que no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, sino la existencia de ventas sucesivas entre entidades vinculadas que, si bien se concertaron a valores diversos, no se ha demostrado que se trate de operaciones simuladas así como tampoco la falsedad o inexactitud de su precio”.

La decisión del caso. Acatamiento a la doctrina sentada por el Alto Tribunal.

IX.- Que, para la definición del asunto debatido en estas actuaciones, corresponde advertir que resulta ostensible el error que acarrea la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, el cual torna operativa la última parte del art. 1180 del CA, que autoriza a apartarse de las conclusiones a las que arribó dicho organismo.

En efecto, en la sentencia no ha sido debidamente ponderada la operatoria que debía analizar y que responde a otra modalidad de tráfico internacional que la misma empresa ha seguido en distintos permisos de embarque. En el pronunciamiento apelado, al referirse al envío físico de la mercadería, se consignan datos de ingreso a Brasil, como si el importador fuese DU PONT DU BRASIL, cuando -en el caso- la salida es desde Argentina y el ingreso es a Uruguay, siendo la importadora la firma AGROSAN SA, con domicilio en Camino General Máximo Santos 4900, Montevideo. Además, los

porcentajes de la diferencia de valor a los que refiere la sentencia apelada tampoco reflejan lo que surge de una simple lectura de las actuaciones administrativas.

La cuestión capital que sirvió de antecedente a la resolución (AD SAPE) 231/2018, suscripta por el Administrador de la Aduana de San Pedro, para tener por configurada la declaración inexacta en la especie consiste en que la firma exportadora, cuyos accionistas internacionales son Pioneer Seed Holding Nederland B.V. (con un 95%) y Pioneer Seed Holding Participations (con un 5%), en las destinaciones de exportación nros. 13060EC01005202V, 13060EC01005201U, 13060EC01005199N, 13060EC01005198M declaró que se hallaba vinculada a su comprador en los términos del art. 742 del CA y que dicha vinculación no influía en el valor declarado.

Aquí, en lo subrayado, radica la inexactitud que ha sido imputada por el servicio aduanero, pues como resultado de refacturación de Pioneer Overseas Corporation, el valor declarado, a criterio de la aduana, “no sería más que una variable que las firmas adaptan a su mejor conveniencia en el marco de su planificación fiscal internacional nociva”, como ha sido explicitado en el informe técnico de la División Cereales, Oleaginosos, Subproductos y Pesca del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportación (cfr. fo. 128/131 de las actuaciones SIGEA 12634-105-2014). La justificación de dicha conclusión ha quedado proporcionada desde el inicio en el informe 001/2014 SE COSU y corroborada en el Estudio de Valor efectuado el 25/09/2017 por la División Empresas Vinculadas (cfr. fo. 1/9 y fo. 181/184, respectivamente), según los cuales, los valores declarados en las destinaciones de exportación distan en forma notoria de los valores de ingreso de la misma mercadería en destino. En estos documentos fue precisado que el valor se incrementó en un 30,27% en tan sólo un día que tardó el transporte terrestre de la mercadería. La Aduana advirtió esta cuestión a raíz de la información proporcionada por el sistema INDIRA.

De su lado, la empresa Pioneer Overseas Corporation (mediante la nota bilingüe y apostillada en fo. 122/127 de

las actuaciones administrativas) ha declarado que la diferencia redunda en todos los casos (entre los que se encuentran las cuatro destinaciones en examen) entre un 20% y un 30% y que se deben a los mayores riesgos y cargos financieros que debe asumir ante la venta de la mercadería a Agrosan. Además, agregó que el precio pactado con esa empresa uruguaya se ve que incrementado por los cargos financieros existentes en virtud de la extensión significativa del plazo de pago que refleja dicha facturación.

Al respecto, el estudio de valor consideró que las explicaciones intentadas no se hallan respaldadas por documentación alguna, tal como ser las facturas del tercer operador para las operaciones involucradas donde se discriminen el valor de las mercaderías en sí mismo y los aspectos financieros relativos a la operación; en tal caso, los intereses derivados de la alegada concesión de un mayor plazo para su cancelación. En el mismo informe expuso que los argumentos justificantes ensayados tampoco permiten tener por acreditada la sustancia económica de ese tercer operador, pues la empresa no explicita de manera acabada y cuantificada el motivo de la divergencia entre los valores de exportación declarados ante la Aduana argentina y los de ingreso a la Aduana uruguaya en horas.

Sin embargo, estas cuestiones no son relevantes a la luz del criterio mantenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha sido reseñado en el título anterior, dado que lo único que cabe considerar, a los efectos de revisar, judicialmente, una infracción de declaración inexacta del art. 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero **es si existe discordancia entre el precio declarado y el importe ingresado -*mutatis mutandis,* tratándose de exportaciones- a la <u>última venta</u> en supuestos de ventas sucesivas.**

Con relación a ello, no está de más recordar que el Alto Tribuna destacó que "…el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que —a los efectos de establecer el precio que `efectivamente correspondiere´— deba…atenderse a los precios de las ventas anteriores [ulteriores, en el caso de las

exportaciones]. Aún más, no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes" (párrafo 7, CAF 20/2019 "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", ya citado).

De consideraciones posteriores puede inferir que, en defecto de tales previsiones en el tipo infraccional, el hecho de que la venta entre partes vinculadas hubiese estado seguida por una venta a un precio mayor, o "incluso sustancialmente" mayor, "no alcanza para desplazar la carga de la prueba… [en nuestro caso, hacia el exportador] a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías…" (párrafo 8, CAF 20/2019 "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", ya citado).

Finalmente, los Sres. Ministros de la Corte Suprema concluyeron: "independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos la concibieron…" (párrafo 9, CAF 20/2019 "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", ya citado).

En las condiciones precedentemente enunciadas, bajo los parámetros sentados por el Cimero Tribunal, no ha quedado demostrado que la firma Pioneer Argentina SRL haya incurrido en una declaración inexacta en ocasión de documentar las destinaciones de exportación nros. 13060EC01005202V, 13060EC01005201U,

13060EC01005199N, 13060EC01005198M, puesto que no ha quedado demostrado por la Aduana que el valor FOB declarado sea distinto al importe pagado por Agrosan SA, en ocasión de la compraventa internacional celebrada con la aquí actora.

Por ello, corresponde dejar sin efecto la resolución (AD SAPE) 231/2018, por la que el Administrador de la Aduana de San Pedro había condenado a la firma PIONEER ARGENTINA SRL, al pago de una multa por $585.874,31 por la infracción prevista y penada en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del CA, con más los tributos por la suma de U$S4.976,86 y los intereses previstos en el art. 794 del CA. Con costas a la entonces AFIP-DGA, por no existir mérito para la dispensa.

Honorarios.

X.- Que, a continuación, corresponde tratar los recursos de apelación interpuestos a fs. 70 “por bajos” y fs. 74 “por altos”, contra la regulación de honorarios practicada a fs. 68, sólo la primera fundada y contestada por el Fisco Nacional a fs. 92/94.

Ello sentado, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que en el caso de los trabajos profesionales el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación de honorarios. Por lo cual, el nuevo régimen legal no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 —y su modificatoria ley 24.432—, o que hubieran tenido principio de ejecución (conf. CSJN in re “Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.I”, sentencia del 04/09/18; en especial considerando 3° del voto mayoritario).

Según esta doctrina judicial a los fines de regular honorarios resulta de aplicación el arancel que se encontraba vigente en el momento en que efectivamente se practicó la tarea profesional en cada etapa (cfr. esta Sala expte nro. 17647/2010/CA1–CA2, in re “Charadia Oscar y otros c/EN–M Defensa–FAA–Dto 1104/05 751/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg”, del 25/08/2023).

Al respecto, teniendo en cuenta la naturaleza del asunto, el resultado obtenido y la trascendencia de la cuestión en debate, y atento el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de las labores desarrolladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, SE FIJAN los honorarios a favor del Dr. Hernán Cancellieri, quien intervino como letrado apoderado y patrocinante de la parte actora, en PESOS TRESCIENTOS OCHENTA MIL -$380.000-(arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores, según ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Asimismo, atento la fecha del recurso de apelación y su contestación (cfr. fs. 97/99), ponderando las pautas que surgen del art. 30 y concordantes de la ley 27.473 y considerando, además, el resultado del recurso de apelación, **SE ESTABLECEN,** sus emolumentos por las tareas cumplidas en la alzada, en 2 UMA, que al día de la fecha equivalen a $123.990 (CSJN resol 2910/2024).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite en la instancia anterior- su condición de responsables inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:**

1) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional. Con costas**.**

2) regular honorarios de conformidad con lo expuesto en el Considerando X.

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos

Fecha de firma: 17/12/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#35838624#390079714#20241216223420262

cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

(según su voto)

El Dr. Jorge Eduardo Morán dice:

1°) Que adhiero al relato contenido en los considerandos I a IX de la decisión precedente. Del mismo modo, coincido con la solución de fondo alcanzada y con los emolumentos regulados en el considerando X; sin embargo, estimo pertinente formular las siguientes precisiones en relación con los fundamentos que sustentan dicha decisión, las cuales expondré a continuación.

2°) Que, la configuración de la infracción prevista y penada por 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. Pues, como también lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, *"si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma"* (cfr. esta Cámara, Sala IV, 10.060/12 *"Bankboston National Association"*, del 14/08/12; y 56.316/15 *"Atanor SCA"*, del 3/03/16, entre otros; con referencia a la doctrina de Fallos: 312:1997; 315:929 y 942; 321:1614; 322:355; 325:786 y 830; y Causa R.867.XLVIII *"Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA"*, del 23/09/14).

En lo referente al primer requisito, se ha señalado —en más de una oportunidad—, que la falta de correspondencia debe recaer sobre un dato exigible de la declaración; de manera que es el precio de la mercadería, no su *"valor en aduana"* o *"valor imponible"*, el que compromete la responsabilidad infraccional del declarante. Esto es así en tanto, con arreglo al texto de los artículos 234 y 332 del Código Aduanero —e incluso tras la reforma introducida por la ley 25.986—, la correcta valoración de la mercadería es una función primordial asignada "al servicio aduanero" (cfr. Sala IV, 30.153/11, *"Dibella"*, del 8/03/12; 56.708/15, *"Peugeot Citroen Argentina SA"*, del 25/08/16, y sus citas).

En cuanto al alcance que corresponde asignar al efecto lesivo previsto en el inciso c, de la norma *("el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere"*), debe recordarse que en los precedentes *"Bunge y Born"* (Fallos: 321:1614) y *"Free Port Importación SRL"* (Fallos: 322:355) la Corte entendió que no es indiferente al control aduanero la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Asimismo, añadió que el tipo infraccional abarca tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 325:786).

Resta mencionar que, siguiendo esa línea interpretativa, se ha precisado que, para tener por configurado un ilícito merecedor de sanción, la inexactitud del precio declarado en una operación (es decir, que aquél no fuese verdaderamente el importe pagado o por pagar) no podía presumirse, sino que debía quedar suficientemente demostrada por el servicio aduanero (cfr. esta Cámara, Sala IV, Causa Nº 18.731/08, *"First Rate SA"*, del 15/7/14; énfasis añadido).

3º) Que, en definitiva, se parte de la base de interpretar que la intervención de intermediarios vinculados no es, de por sí, ilícita, y que es a la Aduana a quien le incumbe acreditar la

falsedad del precio documentado, ya sea por medios directos de prueba, o bien, en base a prueba indiciaria. Por lo tanto, no se advierte que en el caso concurran indicios suficientes, claros y concordantes que sustenten la falsedad del precio declarado en las destinaciones N° 13060EC01005202V, 13060EC01005201U, 13060EC01005199N, 13060EC01005198M, como se sostiene en el memorial que funda la apelación en trato.

Esto es así, porque el precio de importación de la mercadería obtenido mediante el sistema INDIRA — aunque resultó más alto que el declarado en las destinaciones de exportación cuestionadas— **constituye un solo indicio que no permite formar el convencimiento acerca de la falsedad de lo declarado, con la rigurosidad propia del ámbito sancionatorio**.

4º) Que, por último y sólo a mayor abundamiento, cabe transcribir algunas afirmaciones que hizo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un pronunciamiento reciente CAF 20/2019 *"Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 29/02/24, que se refiere también a un caso de ventas sucesivas entre vinculados en un supuesto de importación. Allí se afirma que, en tanto se pueda tener por probado que los precios declarados se corresponden con los efectivamente percibidos por las operaciones, queda eliminada toda posibilidad de configuración de la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero (v. punto IV del dictamen de la Procuradora Fiscal, al que remitió la Corte).

Por su parte, los jueces que conformaron la mayoría añadieron que *"...el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que —a los efectos de establecer el precio que `efectivamente correspondiere´— deba...atenderse a los precios de las ventas anteriores. Aún más, no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de*

la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes" (párrafo 7). De consideraciones posteriores puede inferir que, en defecto de tales previsiones en el tipo infraccional, el hecho de que la venta entre partes vinculadas hubiese estado seguida por una venta a un precio mayor, o *"incluso sustancialmente" mayor*, *"no alcanza para desplazar la carga de la prueba… a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías…"* (párrafo 8).

Finalmente, concluyeron: *"independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos la concibieron…"* (párrafo 9).

Por lo expuesto, me pronuncio por rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, con costas.
ASI VOTO.

Jorge Eduardo Morán

Fecha de firma: 17/12/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#35838624#390079714#20241216223420262