FIRST RATE SA (TF 20834-A) c/ DGA s/
Buenos Aires, 15 de julio de 2014.

VISTO Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 200/202, la sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación –de acuerdo con lo ordenado por esta sala a fs. 188/190- dictó nuevo pronunciamiento en la causa y ratificó lo que ya había resuelto la sala “E” de ese tribunal a fs. 110/112. Es decir que, por un lado, rechazó la defensa de nulidad articulada y, por el otro, hizo lugar parcialmente al recurso interpuesto por la actora y revocó la resolución 23/05 de la aduana de La Plata en cuanto le impuso multa en los términos del artículo 954, incisos a y c, del Código Aduanero, confirmándola en lo que respecta al reclamo tributario vinculado con la destinación de egreso de zona franca para consumo en el territorio 02 033 ZFE1 000287D.

Impuso las costas conforme los vencimientos.

Para resolver como lo hizo, en lo que aquí interesa, descartó la observación de la cámara y entendió que la decisión otrora adoptada por las tres vocales especializadas de la sala “E” tenía suficiente fundamento. Seguidamente, transcribió e hizo propios los argumentos centrales de dicho fallo.

Ante todo, recordó la doctrina de ese tribunal según la cual la conclusión absolutoria en cuanto a la multa impuesta en los expedientes aduaneros no alcanza al aspecto tributario, por cuanto su aplicación sólo se refiere a la responsabilidad infraccional (doctr. TFN, sala F, *in re* “Scania Argentina SA”, expte. 20.402-A, resol. del 20/04/12, entre otros).

Precisó que el reclamo tributario del caso se respaldaba en que las facturas de compra al exterior nros. 259.831, 274.536, 274.538 y 274.540 (sin perjuicio de no estar agregadas a la

causa) tenían un término de pago de 120 días según el dictamen de fs. 43/45 de las actuaciones administrativas, por lo que la lista de precios del 15/11/01 que la actora había acompañado en sustento del ajuste del valor en aduana, no podía justificarlo retroactivamente, a estar a las fechas de pago informadas. Además, sostuvo que la nota presentada mediante la actuación EA 33-99/0615 tampoco pudo justificar la reducción de la base imponible pues databa del 23/3/99, mientras que el egreso ZF para consumo 02 033 ZFE1 000287D se había oficializado el 08/01/02.

Con respecto a la faz infraccional, recordó que el Sistema María ponía a cargo del declarante proporcionar los elementos que justifiquen la reducción pretendida por lo que, a la luz de las circunstancias detalladas, el actor pudo haber incurrido en una declaración inexacta.

Sin perjuicio de lo expuesto, optó por revocar la sanción por considerar que no estaba cumplido el requisito básico del tipo infraccional. Puntualmente, el tribunal dijo: *"…en la especie, no se encuentran agregadas las facturas en cuestión, por lo que no se encuentra cumplido el requisito básico del tipo infraccional: la declaración misma*" (v. fs. 111 y 201vta.). A su vez, destacó que no se podía soslayar que la actora había puesto en conocimiento de la aduana de La Plata la circunstancia de una reducción de precios de mercadería del mismo exportador, con fecha anterior a los hechos de la causa (mediante la aludida actuación EA 33-99/0615).

II. Que, contra dicha resolución, a fs. 203 el Fisco interpuso recurso de apelación (lo que se concedió a fs. 206) y a fs. 206/207vta. expresó agravios; los que no fueron replicados.

En sustancia, considera que están dados todos los elementos necesarios para tener por configurada la infracción prevista y penada por el artículo 954 del Código Aduanero con respecto al

egreso ZF para consumo 02 033 ZFE1 000287D, oficializado el 08/01/02. Precisa que, pese a que las facturas de compra no se encuentran agregadas en el sobre obrante a fs. 8 de las actuaciones administrativas, el Tribunal Fiscal tuvo por acreditado en su pronunciamiento que el término de pago consignado en ellas era de 120 días (lo que tampoco fue refutado por la parte actora), concluyendo así que la lista del 15/11/01 no podía justificar retroactivamente el ajuste de precios. Sobre esa base, cuestiona que la ausencia de las facturas pueda determinar la atipicidad de la conducta. Aclara que las facturas comerciales no constituyen “la declaración misma” punible, pues aquélla es la que se efectúa en los términos del artículo 332, apartado 2, del Código Aduanero, y postula que en el caso se transgredió efectivamente el principio de veracidad por la falta de correspondencia entre lo verificado y lo declarado.

III. Que, ante todo, cabe aclarar que lo decidido en cuanto a la improcedencia de la deducción en la base imponible, y la consecuente liquidación suplementaria de tributos, no ha sido materia de agravios en la instancia. Es decir que -más allá de la opinión que pudiera tener este tribunal con respecto al ajuste practicado, siendo que no obran en la causa ninguno de los documentos complementarios que sustentan la posición de la demandada (vg. las facturas comerciales o la declaración del valor en aduana OM1993/1 A, v. fs. 8 y 38, act. adm), ni tampoco los antecedentes del área valoración de la región aduanera La Plata a los que alude el dictamen jurídico previo (v. esp. fs. 44, act. adm.)-, dicho aspecto de la decisión ha devenido firme y, por ende, la cuestión a resolver se centra en determinar si la multa impuesta a la actora en los términos del artículo 954, incisos a y c, del Código Aduanero, con respecto a la destinación 02 033 ZFE1 000287D, se ajusta o no a derecho.

IV. Que, en forma reiterada, se ha señalado que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del código es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (*Fallos*: 315:929; 321;1614; 325:786, 830 y 333:300, entre otros).

En correlación al bien jurídico protegido, el citado artículo sanciona al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere.

Por estos incisos había sido condenada la actora en la resolución 23/05 de la aduana de La Plata.

V. Que, puntualmente, el servicio aduanero endilgó la comisión de la infracción con respecto a la solicitud de destinación 01 033 ZFE1 000287D, amparando la importación a consumo de 151 refrigeradores de origen Tailandia, marca Sharp, de diversos modelos y valores unitarios, clasificables en la PA 8418.10.00, de procedencia zona franca La Plata.

Precisó que la inexactitud en la declaración imputada surgía *“del campo “VALOR EN ADUANA” del OM 1993 SIM correspondiente, recuadro “AJUSTE A DEDUCIR EN DIVISA” en el que se consigna un ajuste a deducir en dólares estadounidenses de 4.032 para el ítem 1 y 3.581 para el ítem 2, resultando un valor en*

aduana del total del despacho de U$S 48.829,48; mientras que estas deducciones no se encuentran realizadas en la "DECLARACION DEL VALOR EN ADUANA" (OM 1993/1 A), que reviste el carácter de declaración jurada a efectos de la valoración en aduana de las mercaderías, consignándose un valor en aduana de U$S 56.442,48, de lo que se desprende una diferencia de valor en aduana de U$S 7.613, monto coincidente con el ajuste a deducir declarado en el DUA y sobre el cual no se han pagado los tributos correspondientes". Además destacó que "*conforme surge de las condiciones de pago señaladas en los instrumentos de compra-venta internacional, es decir las facturas, el valor FOB realmente pagado por las mercancías en cuestión es el consignado en las mismas, resultando representativo del valor de transacción, que se traduce en el valor en aduana conforme al método previsto en el art. 1 del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT (OMC) y base imponible de tributación"*. Y añadió que "*la pretendida reducción por ajuste a deducir de la base imponible ut supra mencionada sólo se sustenta en la citada lista de precios* [emitida el 15/11/02 por el vendedor, Sharp Electronics Corp., en la que se consignan los valores FOB unitarios actuales para las mercaderías en trato, con el correspondiente ajuste y el supuesto crédito a favor del comprador]…*y en el caso de la factura de venta Nº 259.831, de fecha 20-4-01, la misma tiene fecha de vencimiento para el pago el 20-8-01 y en dicha fecha debió ser cancelada, por lo cual mal podría ahora (15-11-01) aplicarse retroactivamente las deducciones, que por otra parte no cuentan con sustento legal alguno para su aplicación y resultan inoponibles a este servicio aduanero*" (v. informe técnico 67/02 de la División Valoración de la Región Aduanera La Plata, a fs. 2/3, act. adm., al que remite la resolución condenatoria 23/05; énfasis añadido).

A su turno, el dictamen 21/05 -a cuyos términos también remite la resolución apelada- tuvo por configurada la hipótesis prevista en los incisos a y c del artículo 954 porque se observó que los precios documentados no concordaban con los antecedentes obrantes en el área valoración de la Región Aduanera La Plata, y se constató una diferencia de valor (en más) que, de haber pasado inadvertida, hubiera generado un perjuicio fiscal que surgiría de los tributos relativos a la mercadería, y también un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que correspondía. Además, aclaró que la integración material estaba dada por la concurrencia de la inexactitud que revelaba la declaración comprometida y las diferencias comprobadas mediante la revisión o el control de los documentos emitidos (v. fs. 43/45, act. adm.).

VI. Que, teniendo en cuenta los términos en que la aduana formuló la imputación, cabe adelantar que se comparte la conclusión absolutoria del Tribunal Fiscal de la Nación, aunque por fundamentos distintos a los señalados.

Ya se ha dicho que la decisión inicial de la sala “E” -que, posteriormente, compartió la sala “F” de aquel tribunal- refirió a la falta de agregación de las facturas como elemento determinante de la ausencia de *“declaración misma”*, como así también, a la circunstancia de que la actora pusiera en conocimiento de la aduana una reducción de precios para mercadería del mismo exportador, con anterioridad a los hechos de la causa.

Contra esto, cabe advertir –en primer lugar- que la Corte Suprema de Justicia de la Nación adoptó en forma reciente un concepto restringido de declaración aduanera (confr. causa P.53.XLVIII “Petrobras Energía SA (TF21.509-A) c/ DGA”, sentencia del 06/03/14), lo que hace imposible afirmar que la documentación complementaria de la solicitud de destinación –como es el caso de las

facturas comerciales- forma parte de aquélla (v. esp. consids. 6º y 7º del fallo *ut supra* citado). Como lógico corolario de lo expuesto, la falta de agregación de las facturas no podría determinar la ausencia de declaración misma, en los términos en que ésta ha sido entendida.

En esa inteligencia, habría que decir que la declaración se formalizó en autos a través de la solicitud de destinación de egreso de zona franca para consumo en el territorio 01 033 ZFE1 000287D (cuya copia obra en el sobre de fs. 8, act. adm.) y que la falta de integración material del tipo proviene, a lo sumo, de la imposibilidad de constatar la inexactitud de esa declaración.

Nótese que para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el artículo 954 del código es necesario que la aduana acredite fehacientemente la concurrencia de los elementos allí establecidos; es decir, que exista una declaración aduanera que difiera en alguno de sus rubros exigibles con el resultado de la comprobación física o documental que hace el servicio aduanero respecto de tales aspectos, y que esa diferencia tenga entidad para pasar inadvertida y producir alguno de los efectos lesivos previstos en los incisos a, b, y c, de la norma.

Con relación al primero de esos requisitos -es decir, la violación al deber de indicar verazmente los elementos exigibles de la declaración-, se ha especificado que en el caso de aquélla que se concreta a través de la destinación de importación para consumo o de exportación para consumo tales aspectos son los que surgen de los artículos 234, 235, 332 y 333 del Código Aduanero (aplicables en la especie, en virtud de la equiparación que establece su artículo 593), y allí se aclara que la declaración debe indicar "*toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería…*" (confr. arts. 234 y 332, modif. por ley

25.986); entre los que, sin lugar a dudas, se encuentra el precio de la mercadería –no su "valor en aduana"-, que es el elemento cuestionado en la especie (en sentido concordante, confr. esta sala, *in re* "Aluar Aluminio Argentino SA (TF 21221-A) c/ DGA", causa nº 12.811/12, sentencia del 16/08/12, y sus citas).

Pero, además, el artículo en trato exige que se haya configurado una diferencia entre la declaración y lo que "*resultare de la comprobación*"; expresión que no alude necesariamente a la verificación física de los bienes, pudiendo surgir la diferencia de otros aspectos, como ser la confrontación con la documentación complementaria, o con el reconocimiento del importador.

Es decir, a los fines infraccionales, la aduana debe acreditar fehacientemente la falsedad o diferencia de alguno de los elementos exigibles de la declaración (como ser, en el caso, la diferencia entre el precio declarado y el precio real comprobado), ya que "*la sola y mera diferencia, pues, entre el valor (en aduana o imponible) documentado, y el valor (en aduana o imponible) resultante del ajuste (desestimación –como base de valoración- del precio declarado), y nada más* (…) *no es constitutiva de declaración inexacta* (…) *porque ese "valor" no es de declaración exigible* (…) *Es cierto, por una parte, que no se deben aceptar precios declarados que difieran en magnitud considerable del valor en aduana o valor imponible correspondientes, o ("probablemente") deformados, o sensiblemente inferiores a lo usual; y, precisamente, cuando ello ocurra la aduana –mediando el debido procedimiento al respecto- no aceptará el bajo precio declarado y lo desestimará; claro que, sin a la vez probarse cabalmente la falsedad del precio declarado (ello positivamente y no como presunción, pues no se puede presumir la falsedad), simplemente no lo aceptará y lo desestimará como base para arribar al valor en aduana o al valor imponible que*

corresponda aplicar. En cambio, la irrealidad del precio declarado sí es un ilícito merecedor de la sanción correspondiente (delito o infracción según el caso), pero en materia penal tal irrealidad (que el precio declarado no sea realmente el precio pagado o por pagar), insisto, no puede presumirse, sino que debe ser o quedar acreditada" (confr. SARLI, Jorge C., "Inadmisibilidad del valor de exportación", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, pp. 380/381; énfasis añadido).

En el caso, el actor claramente ha desconocido la falsedad o inexactitud del precio declarado (v. esp. fs. 143/145) -sin perjuicio de que consintió la resolución de fs. 200/202 en cuanto confirma el ajuste de valor y el consiguiente cargo tributario-. Por otra parte, **no se cuenta en la instancia con prueba concluyente de la falta,** porque ni las facturas de compra, ni la declaración jurada del valor en aduana, ni los antecedentes que menciona el servicio aduanero para decir que el precio declarado no es el que se pagó realmente por la mercadería (y, consecuentemente, fundar el ajuste), fueron agregados a las actuaciones.

Cabe reiterar, en este punto, que aunque se encuentre firme el ajuste de valor practicado por la aduana (porque se interpretó que era inaplicable la reducción declarada sobre el precio de compra), la imputación penal no se deriva invariablemente de aquél y se rige por principios propios, entre los que prevalece aquél que ordena resolver las situaciones de duda a favor del imputado (arg. art. 898, CA).

En línea con lo expuesto, se ha dicho que si existe una razonable duda respecto de la responsabilidad de la actora, ella no puede ser resuelta en su contra, toda vez que una sanción de naturaleza represiva como la que se pretende aplicar, sólo puede

admitirse en el caso en que se demuestre cabalmente, y sin lugar a dudas, que se encuentran reunidos todos los elementos configurativos del tipo (arg. art. 898, CA; confr. Sala I, *in re* "Balut Hnos S.R.L. (TF 20549-A) c/ D.G.A. -Tucumán- Resol 394 395 399 403/04", sentencia del 07/09/09, entre muchos otros).

Es decir que, para condenar a la actora en los términos del artículo 954 del Código Aduanero la aduana debía probar *positivamente* la falsedad o irrealidad del precio declarado.

En la especie, ello no se cumplió en el caso y obliga a revocar la imputación, en primer lugar, por cuanto ya se adelantó: porque se basa en la supuesta confrontación con documentación complementaria de la destinación que no se encuentra agregada; y, en segundo lugar –aunque no menos importante-, porque los datos que surgirían de aquélla tampoco respaldan plenamente la postura del fisco. Nótese especialmente que, a estar a las fechas de pago que surgen del informe técnico de fs. 2/3 de las act. adm., la lista de precios del 15/11/01 no hubiera sido retroactiva con respecto a la totalidad de las facturas de compra (v. facturas nros. 274.538, 274.536 y 274.540, todas del 18/10/01, con pago previsto dentro de los 120 días de la fecha de facturación, es decir, hasta el 18/02/02).

En definitiva, el cúmulo de circunstancias detalladas permite tener por configurada una *situación de duda* en cuanto a la existencia del hecho ilícito y la responsabilidad de la imputada, que hace que la cuestión deba resolverse a su favor, absolviéndola por imperio de lo dispuesto en el artículo 898 del código de la materia.

Por los fundamentos expuestos, se desestima el recurso del Fisco Nacional y se confirma la revocación de la multa impuesta a la actora.

Las costas de Alzada se imponen a la recurrente vencida, al no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general en la materia (art. 68, CPCCN).

Por lo expuesto, SE RESUELVE: Confirmar la resolución de fs. 200/202; con costas (art. 68, CPCCN).

Se deja constancia que el doctor Jorge Eduardo Morán no suscribe la presente por haberse excusado a fs. 233.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY ROGELIO W. VINCENTI