

Dacal Mariano y Otros c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación

En Buenos Aires a los 29 del mes de octubre de 2019, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados "DACAL MARIANO Y OTROS e/ DGA si Recurso de Apelación". Exp.: N° 26.370-A (acumulado 26.373-A y 26.375-A).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución-Fallo N° 285/2008 (AD MZA), dictada el 02/09/08 por el Juez administrativo de la División Aduana de Mendoza, en la Actuación SIGEA N° 5C38- 03-472/03, mediante la cual se condenó a la firma HECTOR CRISTINO AVILA y a los despachantes de aduanas MARIANO DACAL, HORACIO PUEBLA y ANA MARIA DERRA por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A., al pago de una multa que asciende a la suma de \$168.804,38.-, \$7.6241,401 \$ 69.626,34.- y \$ 48.868,93.- respectivamente, y asimismo se le intiman los tributos a la importadora, por la diferencia de valor, con más los intereses previstos en el art. 794 del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: El despachante de aduanas MARIANO DACAL (a fs.717vta.): presenta, hace una breve reseña de los hechos. Se agravia respecto de la resolución adoptada por la DGA toda vez que le resulta arbitraria, incongruente, y que la participación punitiva adjudicada es totalmente injustificada. Manifiesta que el despachante cumplió con las funciones encomendadas al seguir las instrucciones del importador, sin apartarse de lo manifestado en la documentación complementaria. Manifiesta que la prueba obtenida por la Aduana para los ajustes efectuados se basa en una mera planilla de ajuste que aporta un solo antecedente por despacho. Asimismo, manifiesta que respecto a dos destinaciones adjudicadas estarían desafectadas de la investigación al no haberse hallado antecedentes de valor de mercaderías idénticas o similares.

Se agravia en cuanto a multa impuesta por la infracción al art. 954 del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Realiza un análisis de los métodos de ajuste utilizados por los valoradores respecto a las destinaciones objeto de autos. Cita jurisprudencia respecto a la eximición de responsabilidad del despachante de aduana, hace referencia al art. 908 del C.A. Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución recurrida, con costas.

El despachante de aduanas Horacio Gabriel Puebla (a fs.29140.): Se presenta, hace una breve reseña de los hechos. Se agravia respecto a la investigación realizada por el servicio aduanero respecto a los antecedentes utilizados para el ajuste de valor. Manifiesta que la resolución adoptada por la DGA toda vez que le resulta arbitraria, incongruente, y que la participación punitiva adjudicada es totalmente injustificada. Manifiesta que el despachante cumplió con las funciones encomendadas al seguir las instrucciones del importador, sin apartarse de lo manifestado en la documentación complementaria. Se agravia en cuanto a multa impuesta por la infracción al art. 954 del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Realiza un análisis de los métodos de ajuste utilizados por los valoradores respecto a las destinaciones objeto de autos.

Cita jurisprudencia respecto a la eximición de responsabilidad del despachante de aduana, hace referencia al art. 908 del C.A.

Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución recurrida, con costas.

El despachante de aduanas Ana María Derra (a fs.51/623: Se presenta, hace una breve reseña de los hechos. Se agravia respecto a la investigación realizada por el servicio aduanero respecto a los antecedentes utilizados para el ajuste de valor. Manifiesta que la resolución adoptada por la DGA toda vez que le resulta arbitraria, incongruente, y que la participación punitiva adjudicada es totalmente injustificada. Manifiesta que el despachante cumplió con las funciones encomendadas al seguir las instrucciones del importador, sin apartarse de lo manifestado en la documentación complementaria. Se agravia en cuanto a multa impuesta por la infracción al art. 954 del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Realiza un análisis de los métodos de ajuste utilizados por los valoradores respecto a las destinaciones objeto de autos.

Cita jurisprudencia respecto a la eximición de responsabilidad del despachante de aduana, hace referencia al art. 908 del C.A.

Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución recurrida, con costas.

III.- Contestación del traslado: La representación fiscal a fs. 83/91vta. Se presenta, y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora en autos y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa. Niega todas y cada una de las afirmaciones de la actora, y de la documentación por ella acompañada, que no sean objeto de especial reconocimiento.

Hace una breve reseña de los hechos. Se refiere al aspecto infraccional del art. 954 del C.A., argumenta que se incurrieron en la conducta tipificada en el apartado I inc. a) y c) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia.

Formula una serie de consideraciones en relación con la aplicación del art. I del GATT. Cita normativa.

Explica que en casos como el de autos el bien jurídicamente protegido es la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera.

Respecto al supuesto cumplimiento de las obligaciones a cargo del despachante, pone en resalto que el despachante de aduana no solo actúa como mandatario, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico de importación y exportación de mercadería, y en virtud de tales funciones, debió tomar todas las precauciones necesarias a efectos de realizar una correcta declaración. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV.- Que la Actuación SIGEA N° 12451-684-2006 se inició a fs. 1/9 con la Nota 455/03 (DV FOME) y su APENDICE 1 en el cual se procedió a realizar el estudio de valor. A fs. 11 obra pieza postal sin notificar. A fs. 12 se dispone la notificación de pleno derecho. A fs. 14/16 obran planillas de recomposición del valor.

A fs. 17/19 obra Nota N° 550/00 INFORME TECNICO. A fs. 20 obra Memorando con fecha 18/12/00. A fs. 21 obra pieza postal devuelta. A fs. 23 se lo tiene por notificado. A fs 25/27 obran planillas de recomposición de valor. A fs. 28/54 Obra apéndice II- Nota 455/03. Antecedentes de Valor. A fs. 55/59 obra Nota N° 27/03 (SE ASME) y se adjunta la auditoria contable.. A fs. 60/61 obra APENDICE IV y III - Nota 455/03. A fs. 62 Se resuelve instruir sumario por la infracción al art. 954 inc. a) y c). A fs. 63 obra Nota N° 368/2004 en la cual se ratifica los importes totales por diferencia de valor. A fs. 64/68 obra print de pantalla consulta histórica. A fs. 69/70 se corre vista de todo lo actuado, haciéndosele saber el importe de tributos y multa mínima. A fs. 71 se presenta Ana María Derra. A fs. 88 obra pieza postal dirigida a Horacio Puebla, (notif. 07/06/05).

A fs. 89 obra pieza postal dirigida a Ana María Derra -(notif. 07/06/05). A fs. 90 obra pieza postal dirigida a Omar Rodríguez, (notif. 07/06/05). A fs. 91 obra pieza postal dirigida a Mariano Dacal, (notif. 07/06/05). A fs. 92/98 obran piezas postales dirigidas a Héctor Ávila SRL devueltas sin notificar. A fs. 99/108vta. la recurrente Ana María Derra contestó la vista. A fs. 99/108vta. la recurrente Puebla Horacio Gabriel contestó la vista. A fs. 120 Contesta vista Mariano Dacal. A fs. 128 y 131 obra pieza postal devuelta dirigida a Héctor Ávila. A fs. 135 Se presenta el Héctor Ávila. A fs. 137/138 se declara la rebeldía de Rodríguez Mario. A fs. 139/144 Contesta vista Héctor C. Ávila. A fs. 146/147 se intima el Héctor Ávila a que ratifique la contestación de vista presentada sin su firma. A fs. 149 se lo tiene como no presentado. A fs. 153/156 se emitió el Dictamen N° 204/2008. A fs. 157/161 se dictó la Resolución- Fallo N° 285/2008, apelada en autos.

Que obra anexo con los despachos de importación originales: N° 98 038 IC05 003455 J; 99 038 IC05 005397 R; 98 038 IC05 005638 Y; 98 038 IC05 005924 M; 98 038 IC05 003250 C; 98 038 IC05 007387 R; 98 038 IC05 007090 X; 98 038 IC05 004050 B; 98 038 IC05 003953 M; 98 038 IC05 003666 N; 00 038 IC05 7943 V; 00 038 IC04 001217 X; 99 038 IC05 005310 C; 98 038 IC05 003668 P; 98 038 IC05 003068 J; 98 038 IC05 003947 P; 98 038 IC05 003688 R; 98 038 IC05 007088 P; 98 038 IC 05 007108 X; 98 038 IC05 004653 K; 98 038 IC05 007310 D; 98 038 IC05 007086 N; 98 038 IC05 004444 X; 98 038 IC05 005405 G; 98 038 IC05 005263 X; 98 038 IC05 007488 T; 98 038 IC05 003255 H; 98 038 IC05 007108 X; 00 038 IC05 007943 V; 98 038 IC05 004846 Y; 98 038 IC05 003277 L; 98 038 IC05 004131 B; 98 038 IC05 003486 N; 98 038 IC05 003630 E; 98 038 IC05 009179 S; 98 038 IC05 006304 F; 99 038 IC05 005782 P y 99 038 IC05 005530 G.

V.- Que el servicio aduanero formuló cargo por los precios declarados en los despachos de importación que se detallan a continuación: 98 038 IC05 007387 R; 98 038 IC05 007090 X; 98 038 IC05 004050 B; 98 038 IC05 003953 M; 98 038 IC05 003666 N; 00 038 IC05 7943 V; 00 038 IC04 001217 X; 99 038 IC05 005310 C; 98 038 IC05 003668 P; 98 038 IC05 003068 J; 98 038 IC05 003947 P; 98 038 IC05 003688 R; 98 038 IC05 007088 P; 98 038 IC 05 007108 X; 98 038 IC05 004653 K; 98 038 IC05 007310 D; 98 038 IC05 007086 N; 98 038 IC05 004444 X; 98 038 IC05 005405 G; 98 038 IC05 005263 X; 98 038 IC05 007488 T; 98 038 IC05 003255 H; 98 038 IC05 007108 X; 00 038 IC05 007943 V; 98 038 IC05 004846 Y; 98 038 IC05 003277 L; 98

038 IC05 004131 B; 98 038 IC05 003486 N; 98 038 IC05 003630 E; 98 038 IC05 009179 S; 98 038 IC05 006304 F; 99 038 IC05 005782 P y 99 038 IC05 005530G.

Que respecto a los despachos de importación: N° 98 038 IC05 003455 J; 99 038 IC05 005397 R; 98 038 IC05 005638 Y; 98 038 IC05 005924 M y 98 038 IC05 003250 C fueron desafectados por falta de documentación para realizar el análisis de valor.

Que, en consecuencia, con posterioridad a la formulación del cargo, se instruyó sumario al importador y a los despachantes de aduana (ver fs. 62 del expte. adm.) por la comisión de la infracción al art. 954 del C.A., incs. a) y c), debiendo recordarse que quienes apelaron -en estos autos- fueron los despachantes de aduana.

VI.- Que el Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El art. 954 de ese Código reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Que la ley 23.311 aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) y el Protocolo de ese Acuerdo relativo a su aplicación, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 1/11/79, respectivamente.

Que la ley 24.425 aprobó, entre otras disposiciones, a su vez, el Acuerdo relativo a la aplicación de ese art. VII del GATT de 1994. Esta ley -que entró en vigor el 14/1/95- se aplica al presente por tratarse de despachos de importación del año 1998.

Que los Acuerdos referidos excluyen el empleo de valores de aduana ficticios o arbitrarios, de modo que el valor en aduana de las mercaderías importadas (base imponible en los tributos ad valorem) resulta, en principio, del precio de su venta para la exportación al país de destino.

Que conviene señalar respecto del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT -aplicable en la especie- que se denomina "valor en aduana de las mercancías importadas" al valor de las mercancías "a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas" (art. 15, ap. 1, inc. a), y que el "valor de transacción" definido en el art. 1, parte 1 ("precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación", en las condiciones dispuestas por tal norma, y aclarado en la Nota Interpretativa respectiva), es la primera base para la determinación del valor en aduana, debiendo considerárselo en conjunción con el art. 8, que dispone, entre otros aspectos, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en ciertos casos. Este art. 8 prevé la inclusión, en el referido valor, de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revisten más bien la forma de bienes o servicios que de dinero.

Que, sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7. La Introducción General resalta que la normativa prevé consultas entre la administración aduanera y el importador para intercambiar información, con arreglo a la

valoración de los arts. 2 y 3, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a. fin de establecer una base apropiada de valoración en aduana, considerando el valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas.

Que, subsidiariamente, los arts. 5 y 6 se refieren a otras formas de determinación: sobre la base del precio a que son vendidas las mercancías en el mismo estado en que se las importa, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación, con ciertas deducciones -método sustractivo-, y sobre la base del valor reconstruido -método aditivo-. Estos dos métodos -por las dificultades que presentan- quedan a elección del importador cuando el servicio aduanero así lo acepta; si el importador no pide que se invierta el orden de los arts. 5 y 6, se sigue el orden de éstos.

Que el art. 7 dispone cómo hay que determinar el valor en aduana cuando no se lo puede establecer por los métodos anteriores; prohíbe que sea arbitrario o ficticio; etc.

Que a efectos de aplicar los referidos "criterios razonables", el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos, valores arbitrarios o ficticios, etc.; si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado (art. 7, parte 1, Acuerdo relativo a la aplicación del citado art. VII).

Que el art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por ley 24.425 dispone: "Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana".

Que, además, el párr. 6. del Anexo III de ese Acuerdo preceptúa: "El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones".

VII.- Que, ahora bien, la multa aplicada a los despachantes de aduanas se basó en la diferencia de valor que, a entender del servicio aduanero, existió entre las declaraciones efectuadas por la parte recurrente (ver sobres contenedores de las destinaciones en trato) y los valores que consideró exactos.

Que del cuadro que se detalla a continuación surge las diferencias encontradas por el servicio aduanero respecto a los precios declarados en los despachos de importación:

VIII.- Que del cuadro se desprende que fueron extraídos antecedentes del sistema NOSIS en algunos casos, que en otros casos; se realizó el ajuste utilizando los métodos establecidos por el art. 2 y 3 del Acuerdo Relativo a la aplicación del art. VII del GATT sin embargo, no obran los antecedentes utilizados para el respectivo estudio de valor; y en otros casos, el servicio aduanero ajusto los valores expresados en la factura y declarados en el despacho de importación por entender que se deducen como sospechosos, irrisorios y anormalmente disminuidos.

Que, a mayor abundamiento, los antecedentes agregados por la DGA no logran fundar la pretensión punitiva. Los escuetos antecedentes, respecto de los cuales se tomaron los rangos de valor utilizados, correspondientes al sistema NOSIS, no logran desvirtuar el precio detallado en las facturas comerciales, ni abarcan todas las posiciones arancelarias ajustadas; en ningún caso se comprobó que dicha comparación resulte significativa. Por otra parte, no se trata de volúmenes similares.

Que vale destacar que los recurrentes actuaron como despachantes de aduanas y como tales suscribieron los referidos despachos y los tributos fueron pagos a la Aduana al día del registro de las respectivas destinaciones, habiéndose garantizado la diferencia de tributos.

Que no se observa ni fue invocado por el servicio aduanero apartamiento alguno de los despachantes de aduana respecto de la documentación complementaria, aplicándose la doctrina de la Corte Suprema, in re "Garibotti, Armando" (Fallos, 287:191), acerca de que queda, en principio, exento de responsabilidad el despachante de aduana que cumpliendo con las obligaciones a su cargo, se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria, salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan. Se produce, como ha dicho la CNCAF, Sala IV, in re "Nadia SCA", del 28/4/83, "una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al despachante la obligación de probar la existencia de causales de exculpación". En igual sentido, la Sala 1 de la C. Nac. Cont.-Adm. Fed. Cap., in re "De Fabriziis y D'Orsi SRL", del 19/10/82, puntualizó que "los antecedentes absolutorios de la Cámara en esta materia exigen que la parte haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, o que tal circunstancia se desprenda de los antecedentes administrativos tenidos a la vista al resolver".

Que, por lo demás, la Sala 1 de la CNCAF ha sostenido (15/5/2007, "Fernández, Hugo Abel") que "no existe obligación legal que imponga al despachante comprobar la exactitud del valor consignado por el exportador a los fines de efectuar la declaración aduanera, sino como quedó dicho que el despachante cumple con las funciones a su cargo si se ajusta a los datos contenidos en la factura tal como se observa en los hechos de autos (confr. Fallos 287:191 ya citado)".

Que tampoco fue acreditado por el servicio aduanero ni surge de las actuaciones, la existencia de circunstancias excepcionales respecto de las cuales, pese al cumplimiento de los deberes impuestos al despachante, hagan inferir que, por las cualidades de la mercadería y los conocimientos que posee dicho agente, debía dudar de los precios a declararse.

Que en razón de todo ello, y toda vez que el despachante de aduana se ajustó en su declaración a la documentación aportada por su mandante, corresponde revocar las multas endilgadas a

los despachantes de aduanas MARIANO DACAL, HORACIO PUEBLA y ANA MARIA DERRA, en los términos del art. 954, incs. a) y C).

IX.- Que en cuanto a las costas, corresponde que sean dispuestas a la vencida (conf. art. 1163).

Por ello, voto por:

Revocar el art. 1 de la Resolución N° 285/2008 (AD MZA), dictada en la Actuación SIGEA N° SC38-03-472/03, mediante la cual se condena a los despachantes de aduanas MARIANO DACAL, HORACIO PUEBLA y ANA MARIA DERRA por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) y e) del C.A., al pago de la suma de \$168.804,38.-, \$7.624,40, \$ 69.626,34.- y \$ 48.868,93.- en concepto de multa. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Revocar el art. 1 de la Resolución N° 285/2008 (AD MZA), dictada en la Actuación SIGEA N° SC38-03-472/03, mediante la cual se condena a los despachantes de aduanas MARIANO DACAL, HORACIO PUEBLA y ANA MARIA DERRA por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A., al pago de la suma de \$168.804,38.-, \$7.624,40, \$ 69.626,34.- y \$ 48.868,93.- en concepto de multa. Con costas.

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

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, por encontrarse vacante la Vocalía de la 190 Nominación (conforme art. 1162 del C.A.).