



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; 37.577-A; MONIN DANIEL DOMINGO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 37.577-A: “MONIN DANIEL DOMINGO c/ DGA s/ recurso de apelación”**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nro. 897/2016 (AD SALO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12517-203-2011, mediante la cual se condena a la exportadora (REFINADORA NEUQUINA S.A.) y al despachante de aduanas DANIEL DOMINGO MONIN, parte actora en estos autos, por la infracción tipificada en el artículo 954 incs. a) y c) del Código Aduanero, al pago de una multa por la suma de \$ 91.829,20. Asimismo, se les intima el pago de los tributos por la suma de U\$S 22.106,21. Ello, en relación a la destinación Nro. 11 057 ES02 000053 S / 11 057 EC08 000057 M.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 6/13vta. se presenta la actora por derecho propio, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes del caso. Hace referencia a su actuar como despachante de aduana y destaca haber seguido las instrucciones impartidas por la firma, no cabiéndole responsabilidad infraccional alguna. Cita los arts. 902 y 908 del C.A., y jurisprudencia que entiende aplicable. Sostiene que el precio declarado en el permiso de embarque se ajusta a las disposiciones contractuales previamente acercadas a la Aduana, en virtud del régimen de precios revisables, y que fueron percibidas las divisas correspondientes. Asegura que el precio declarado es exacto y que responde a la formula contractual, mientras que la Aduana confunde –a su entender- precio con valor en aduana, o base imponible. Refiere a la figura infraccional contenida en el art. 954 del C.A. Afirma que el exportador y su despachante están obligados a declarar precio y no valor. Manifiesta que en el caso no se declaró mercadería ni precio distintos de los comprobados, sino que existe una discrepancia en torno a la inclusión o no del descuento pactado en el contrato, a los fines tributarios y no infraccionales. Sostiene

que en el caso se declaró el precio de venta concertado con el comprador con más el descuento financiero por pronto pago, previsto en la cláusula 12.b. del contrato. Considera que la aduana podría entender que el precio pautado contractualmente no resulta idóneo o que no es la base idónea de valoración, pero que tal situación no puede dar lugar a una imputación infraccional. Afirma que para que se configure el ilícito endilgado, debe acreditarse que el precio es inexacto, ya que la desestimación del precio contractual como base de tributación aduanera no tiene impacto infraccional. Cita jurisprudencia. Alude a la discrecionalidad que posee el servicio aduanero a los fines de la valoración. Cita doctrina y jurisprudencia. Considera aplicables los principios del derecho penal y sostiene que, la eventual inexactitud no pudo haber pasado inadvertida por la Aduana. Alega que el hecho gravado fue efectuado por la firma y que, por ende, resulta improcedente el reclamo tributario a su respecto. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 22/31 se presenta el representante del fisco, quien contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, cumple con la negativa genérica de rigor negando todos y cada uno de los hechos expuestos por la actora que no fueran expresamente reconocidos o bien surgieran de la documentación y prueba. Seguidamente, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera y prosigue con la contestación de los agravios. Alude al régimen de precios revisables dispuesto por la Resolución ex ANA 2780/92. Analiza los términos del contrato y señala que el precio de pago (precio final) se paga con un descuento cuya entidad desconoce anticipadamente puesto que el mismo sería indicado por el vendedor y aceptado –o no– por el comprador. Manifiesta que el contrato no establece a que concepto corresponde el descuento. Entiende que al no contar con un parámetro de descuento fijado por contrato, resulta imposible determinar la magnitud, motivación y legalidad del mismo. Sostiene que el caso la diferencia fue detectada por el servicio aduanero al cuestionarse la inexactitud del monto a tomarse en cuenta como precio de la mercadería a los fines de calcular los derechos de exportación. Hace referencia a la responsabilidad del despachante de aduana. Cita doctrina y jurisprudencia. Sostiene que se le exige al despachante la producción de prueba a los fines de obtener una resolución absolutoria, no bastando la afirmación de haber cumplido órdenes. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12517-203-2011 se inician a fs. 1 con la Nota N° 222/11 (V) de fecha 31/08/11. A fs. 2/26 obran copias autenticadas de la siguiente documentación: PE N° 11 057 EC08 000057 M, Formulario de declaración de los elementos relativos al valor de exportación, Hoja de cálculo del precio definitivo, Factura de exportación N° 0005-00000012 emitida por REFINADORA NEUQUINA S.A., publicación de cotización proporcionada por Platts US Marketscan para las fechas 29/7/11, 01/08/11 y 02/08/11, Bill of Lading, PE N° 11 057 ES02 000053 S, Multinota de fecha 29/07/11, presentación de Refinadora Neuquina ante la Aduana de San Lorenzo en fecha 21/07/11, Contrato entre Petróleo Brasileiro S.A. y Petrolera Argentina S.A. / Refinadora Neuquina S.A. y su traducción, Liquidación Manual 11057LMAN014110R, presentación de Refinadora Neuquina ante la U.T.V. de la Aduana de Buenos Aires en fecha 28/07/11, mails internos y presentaciones de Refinadora Neuquina ante la UTV de la Aduana de San Lorenzo de fechas 17/08/11 y 23/08/11 en las que se hace referencia al descuento. A fs. 27 lucen providencias por remisión de actuaciones. A fs. 28/32 luce Informe Técnico N° 001/14 (DV MICO). A fs. 33 luce liquidación de diferencia de tributos. A fs. 34 luce notificación de fecha 04/11/13 solicitando documentación a REFINERIA NEUQUINA S.A. A fs. 35/37 obra Multinota presentada por REFINADORA NEUQUINA S.A. en respuesta al requerimiento cursado por la Aduana, acompañándose asimismo Nota del Banco Galicia certificando el cumplimiento del PE 11057ES020000053S / 11008EC08000057M. A fs. 38 luce liquidación de fecha 28/06/14. A fs. 39 obra agregado un sobre conteniendo copia autenticada del PE 11057ES020000053S / 11057EC08000057M. A fs. 40/44 lucen las Notas N° 10, 55 y 227. A fs. 45/47 obra la Resolución N° 398/2014 (AD SALO), de fecha 17/06/14, mediante la cual se resuelve

aperturar sumario contra la exportadora y el despachante y correr vista por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) del C.A. A fs. 48/53 luce el resultado tras la consulta al sistema registral. A fs. 54/58 lucen datos de ingreso de la denuncia. A fs. 60/61 luce consulta a la sección registro de infractores. A fs. 62/76 obra la contestación de vista por parte de REFINADORA NEUQUINA S.A. en fecha 07/07/14. A fs. 81/90 luce copia de la traducción del contrato suscripto entre PETROLEO BRASILEIRO S.A. y PETROLERA ARGENTINA S.A. en fecha 31/12/10. A fs. 91/97 obra la contestación de vista del despachante en fecha 04/07/14. A fs. 98/101 lucen las constancias de notificación a la exportadora (23/06/14) y al despachante (19/06/14) de la Res. N° 398/14. A fs. 102/103, en fecha 02/07/15, se tiene por presentados al despachante y a la firma exportadora. A fs. 104/111 lucen constancias de notificación de dicha providencia al despachante (28/07/15) y a la firma (28/07/15). A fs. 112/114 la firma exportadora invoca la IG 5/16 y la Ley 27.260 y solicita el archivo, acompañando copia de la referida IG. A fs. 115/122 se agregan copias autenticadas de ciertas fojas del SIGEA N° 12516-52-2013, correspondientes a: Res. N° 276/2013 (AD SALO) mediante la cual se apertura sumario contra REFINADORA NEUQUINA S.A. por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 inc. c) del C.A. en relación a la destinación N° 11057EC08000057M / 11057ES0200053S; corrida de vista; Res. N° 463/2014 (AD SALO) mediante la cual se resuelve sobreseer definitivamente a la firma por la infracción referida; y Res. N° 1300/15 (SDG TLA) mediante la cual se aprueba la resolución que sobresee. A fs. 123/124vta. obra el dictamen N° 434/2016 de fecha 17/11/16. A fs. 125 luce print de pantalla del SIM correspondiente a la Liquidación N° 11 057 LMAN 022869Y en referencia a la destinación N° 11057EC08000057M con estado "PAGADA". A fs. 126/127 luce consulta al registro de infractores. Finalmente, a fs. 128/135 obra la resolución aduanera apelada en autos. A fs. 148/149 el despachante comunica la apelación ante este Tribunal. A fs. 150/151 y 153/154 la firma exportadora pone en conocimiento su estado concursal. A fs. 160 obra el certificado de deuda expedido a REFINADORA NEUQUINA S.A.

V.- Que, corresponde determinar si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 en sus incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma REFINADORA NEUQUINA S.A. junto al despachante de aduana DANIEL DOMINGO MONIN, actora en estos autos, mediante la destinación de exportación N° **11 057 ES02 000053S** (11 057 EC08 000057 M). Para ello, se decidirá en base a las constancias que surgen de las actuaciones administrativas.

Que mediante la referida destinación (cuyas copias autenticadas se encuentran agregadas en el sobre de fs. 30 de las actuaciones administrativas), la firma REFINADORA NEUQUINA S.A. documentó –bajo el régimen de precios revisables regulado por la Resolución N° 2780/92-, en fecha **25/07/2011**, la exportación de **2.176 TONELADAS** de mercadería a granel clasificada en la **PA 2710.11.41.000G**, cuya descripción reza "*Para petroquímica Naftas – Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones –Aceites de petróleo o de mineral bituminoso (excepto los aceites crudos) y preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento base, excepto los desechos de aceites: ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS, PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO, EN LAS QUE ESTOS ACEITES CONSTITUYAN EL ELEMEN...*", declarando un valor FOB total en dólares de **U\$S 2.130.848** y un valor unitario de **U\$S 979,25**.

Que la Resolución N° 2780/92 regula la normativa aplicable a la exportación de productos que se comercialicen sobre la base de precios FOB sujetos a una determinación posterior al momento del registro de dicha operación. En tal sentido, la mentada resolución establece en el Anexo I, punto 1.1. que los exportadores "*Acreditarán ante el servicio aduanero, el momento del registro del permiso de embarque, con copia debidamente autenticada del*

contrato de compraventa, que la operación fue concertada sobre la base de precio FOB sujeto a una determinación posterior al momento del registro de dicha operación (precio revisable), debiendo constar en dicho contrato al momento de determinación del precio final....”.

Que siendo, como se dijo, que la operación de autos había sido documentada bajo el régimen de la referida Resolución, la firma acompañó -al momento del registro de la operación de exportación- el contrato de compraventa celebrado entre PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. y PETROLERA ARGENTINA S.A. o REFINADORA NEUQUINA S.A. (RENESA) de fecha 31/12/2010, y así fue declarado en el campo relativo a “VALOR MERCADERÍA” del PE N° 11 057 ES02 000053 S. (ver copia del contrato que acompaña a la referida destinación, obrante en el sobre de fs. 30 de las act. adm.)

Que, finalmente, dentro del plazo comprometido en la declaración inserta en la destinación 11 057 ES02 000053 S, con fecha **09/08/2011**, REFINADORA NEUQUINA S.A. junto al despachante, actora en estos autos, documentó el **PE N° 11 057 EC08 000057 M** por un total de **1.874,49 TONELADAS** de mercadería clasificada bajo la **PA 2710.11.41.000G**, declarándose un valor FOB total definitivo de **U\$S 1.808.489,12** y un valor unitario de **U\$S 964,78995**.

Que, posteriormente, la Aduana de San Lorenzo -en oportunidad del control documental de la operación en trato- elaboró la Nota N° 222/11 (V), mediante la cual sometió a consideración un descuento financiero por pago anticipado en el precio unitario de la mercadería exportada bajo el régimen de precios revisables. (ver fs. 1 de las act. adm.) En virtud de dicha Nota, la División Minería y Combustible del Depto. Gestión de fiscalización de Exportación, elaboró el Informe Técnico N° 001/14 (DV MICO). En el mismo se analizaron los puntos 11 y 12 del contrato y se estableció que “... *los descuentos son ajenos al concepto de precio normal, y por consiguiente, no se deben incluir en el valor en aduana de las mercaderías, de la misma manera que no se admiten descuentos por pago anticipado, porque la definición prevé una venta contado y no pueden tomarse en consideración recargos ni deducciones que se deriven de un contrato con forma de pago diferente. ...*”. Asimismo, en relación al ingreso de divisas, y pese a reconocer el efectivo ingreso de las mismas y su asignación al permiso de embarque, el área técnica sostiene que “... *el ingreso de divisas sería menor al declarado por la Firma Exportadora, ya que al no tomar como admisible el ajuste de U\$S 17,75, el valor unitario sería 982,541 \$s/mt, FOB U\$S 1.841.764,03 y los Derechos de Exportación U\$S 1.229.157,56, quedando una diferencia a ser abonada de U\$S 22.104,75 (...)* Por lo antes detallado, el pago efectuado fue menor al que hubiera correspondido, no extinguiendo en consecuencia la obligación tributaria aduanera, en concordancia con lo determinado por el Art. 792 del C.A. ...”. Finalmente, el informe concluye que “... *se ha comprobado que existe inexactitud entre lo declarado y lo verificado en el control ex post, situación que hace presumir en principio la existencia de culpa en el proceder del documentante en la determinación del VALOR FOB, esta diferencia en el valor FOB, determina que presuntamente se estaría en presencia de una situación infraccional ...*”, a la vez que señala que “... *el servicio aduanero no objeta los precios de transacción determinados en los contratos de las operaciones bajo análisis, pero si la inadmisibilidad del descuento por ser un descuento financiero entre partes, razón por la cual se procede al ajuste de la destinación del asunto ...*”.

Que, conforme surge de lo expuesto, y como se verá seguidamente, en el caso se trata netamente de un ajuste de valor. Sin embargo, el servicio aduanero instruyó el sumario respectivo y condenó -en cuanto aquí interesa- al despachante en los términos de la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 incisos a) y c) del C.A., intimándole el pago de la multa y de los tributos.

VI.- Que, cabe recordar, que el tipo infraccional del art. 954 del C.A. requiere, en primer lugar, una diferencia entre alguno de los aspectos o rubros de declaración “exigibles” y la comprobación que efectúe el servicio

aduanero respecto de tales aspectos. Luego, se determina si esa diferencia ha producido o –en caso de haber pasado inadvertida- hubiera podido producir -en el caso de autos- un perjuicio fiscal (inciso a) y el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (inciso c), que resultan ser dos de los tres efectos previstos en la figura para hacer punible aquella diferencia.

Que se distingue entonces la declaración (exigible) del “precio” y de todo otro elemento de declaración exigible relativo a las circunstancias comerciales de la operación (que inciden en la valoración), de la valoración que efectúa el documentante (y “revisa” la aduana), pues la figura infraccional de declaración inexacta sanciona la diferencia entre lo declarado exigible y lo “comprobado” (verificado física o materialmente) por la aduana al respecto. Concretamente, el valor en aduana, a mi juicio, no lo “comprueba” la Aduana, sino que lo determina (en consecuencia de la revisión, aprobando o desestimando la valoración consignada o determinada por el documentante). Sí, en cambio, en tal sentido, es susceptible de “comprobación” el precio que se hubiera declarado, o bien todo otro elemento también declarado relativo a las circunstancias comerciales de la operación que inciden en la valoración.

Que, en tal sentido, ha dicho recientemente el Tribunal de Alzada que “... en lo que respecta a las imputaciones derivadas de ajustes de valor, la infracción en trato requiere una violación al deber de indicar verazmente aquellos elementos exigibles de la declaración aduanera, siendo el precio de la mercadería -y no su “valor en aduana”- el que compromete la responsabilidad del declarante. (...) Es decir, que (...) la Aduana considere que el precio declarado por el exportador no constituye el verdadero valor en aduana de la mercadería, y ejerza sus facultades de valoración, pero el precio declarado -susceptible de ajustes en los términos de los arts. 747, 748 incisos a), b), c) d), e), f), g), 749, 750 y normas concordantes -no necesariamente deba reputarse inexacto, puesto que puede ser veraz con independencia de que el importe no se considere idóneo como base de valoración de la mercadería. ...” (CNACAF, SALA III, Expte. 19935/2023 “LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE -TF 31.332-A- c/DGA”, Sent. del 08/04/25)

Que, en el mismo sentido, la doctrina tiene dicho que “... para que resulte procedente la imputación infraccional, el precio de transacción declarado debería ser inexacto y no simplemente no apto como base de valoración. (...) La desestimación de este precio como valor aduanero no lo transforma en un precio inexacto; entendemos que en estos casos solamente estamos en presencia de un precio que no reúne los requisitos para ser considerado a los efectos de la valoración aduanera. (...) Es importante tener presente que, en materia aduanera, la obligación del administrado es declarar el precio de venta que sustenta la operación aduanera, con independencia de su aptitud como valor aduanero, siendo la valoración de la mercadería una potestad exclusiva de la Aduana. En su caso, si a juicio de la administración aduanera existiera una diferencia entre el precio real y genuino declarado por el administrado en la destinación aduanera y el valor determinado por la Aduana a partir de un proceso de fiscalización, correspondería liquidar la diferencia arancelaria resultante del mayor valor. Sin embargo, ello no puede suponer per se que la declaración del precio formulada por el administrado resulte inexacta. Solamente podría cuestionarse la declaración formulada si el precio declarado en el despacho aduanero no se hubiera ajustado al que fuera acordado con el comprador o el vendedor de la mercadería, según el caso. La doctrina ha efectuado una clara distinción entre el precio y el valor imponible, y describe con claridad meridiana la distinción entre el precio de venta que el administrado está obligado a declarar en la destinación aduanera y el valor imponible que debe ser determinado por la Aduana, si estima que el precio de venta no reúne los requisitos que la ley impone para ser considerado como base imponible. (...) En definitiva, la Aduana puede considerar objetables los valores documentados, mas ello no implica que tenga derecho a descartar el valor de transacción como método de valoración y menos, a que formule denuncias infraccionales y/o penales, sin más. (...) Es la distorsión de los precios irreal y artificial que no se condice con la realidad del mercado, acompañada de

conductas de entidad suficiente para, al menos, entorpecer el debido control aduanero lo que puede resultar sancionable. El límite puede estar dado por el despliegue de medios engañosos. Si sólo se tratara de diferencias de criterio respecto de la aplicación de la ley a los hechos, se tratará solamente de una cuestión técnica arancelaria o tributaria, siempre que sea razonable la interpretación realizada por el administrado. ...”. (“LA VALORACIÓN ADUANERA. SU IMPACTO EN LA TRIBUTACIÓN INTERNA Y EN LOS ASPECTOS CAMBIARIOS”, Cotter, Juan Patricio. Revista de Estudios Aduaneros, Sección doctrina, págs. 125/146)

Que lo ante dicho debe ser puesto en consideración junto con la circunstancia de que el valor declarado en el campo “valor FOB total” coincide con el consignado en la factura comercial, según el siguiente detalle:

PE	Oficializ.	FOB total	Factura Comercial	Fecha FC	Precio facturado
11057EC08000057M	09/08/2011	U\$S 1.808.489,12	0005- 00000012	04/08/2011	U\$S 1.808.489,12

Que, por su parte, la referida declaración aduanera (y su correspondiente facturación) se condicen con el importe ingresado desde el exterior a la firma exportadora. Ello en virtud de la certificación expedida por la entidad bancaria y acompañada por la firma en sede aduanera, la cual fue no fue puesta en duda por la Aduana. Al respecto el informe técnico señala que: “... *la afirma aporta las copias donde el BANCO DE GALICIA Y BUENOS AIRES hace efectivo el ingreso de divisas y la asignación de las divisas a los Permisos de Embarque que la firma solicita ...*”. De este modo, la respuesta brindada por la entidad bancaria específicamente certifica que “... *el cumplimiento de los Permisos de Embarque 11057ES020000053S y su respectivo permiso de embarque definitivo 11008EC08000057M, se ha aplicado a la operación detallada debajo, cuyo ingreso fue informado oportunamente al BCRA. Fecha de liquidación: 11/08/2011 Operación Nro.: 886661 Monto aplicado: USD 808.489,12 Fecha de liquidación: 11/08/2011 Operación Nro.: 886661 Monto aplicado: USD 1.000.000,00.*” (ver fs. 36/37 de las act. adm.).

Que, se pone de relieve que de lo actuado en sede administrativa surge que la aduana pudo tal vez “impugnar y desestimar” el precio documentado, pero ello como base para determinar el valor en aduana, y no como precio de la realidad; en suma, de ningún modo ha quedado en el caso acreditada una diferencia entre el precio documentado y el precio efectivamente pactado y pagado.

Que, en el caso de autos se está ante una situación que podría haber dado lugar a un “ajuste” o recomposición del valor documentado (en términos más propios o estrictos, una “desestimación” del valor documentado y su sustitución por el valor determinado por la aduana), a los fines de la determinación del valor en aduana, pero no ante una declaración inexacta como ilícito aduanero.

Que, en tal sentido, el propio informe técnico establece que “... el servicio aduanero no objeta los precios de transacción determinados en los contratos de las operaciones bajo análisis, pero sí la inadmisibilidad del

descuento por ser un descuento financiero entre partes, razón por la cual se procede al ajuste de la destinación del asunto y se sugiere que se envíe la actuación a la División Aduana de San Lorenzo a efectos de que se intime el pago del monto adeudado a efectos de satisfacer la obligación tributaria asumida por la firma exportadora en la presente destinación ...”. (el subrayado me pertenece)

Que, el informe técnico también agrega que otra de las cuestiones a tener en cuenta es la información proporcionada por la Dirección Nacional de Refinación y Comercialización en el marco de la Resolución 394/2007 y que “... se ha podido observar que la alícuota por la cual se han liquidado los derechos de exportación en las destinaciones en trato se ajusta a la determinada en la normativa antes citada. (...) En uso de estos algoritmos y cotizaciones diarias, la alícuota de derechos de exportación y el coeficiente de derechos incluidos determinados con ajuste a la Res. MEP 394/07 resulta no ser diferente a los declarados.”.

Que, de este modo, se concluye que en el caso de autos no se encuentra configurada la infracción de declaración inexacta.

VII.- Que, habiendo determinado la inexistencia de declaración inexacta respecto de la operación de exportación aquí involucrada, y restando analizar la procedencia del ajuste de valor pretendido por la Aduana, lo cual podría dar lugar a la diferencia tributaria que la resolución aduanera apelada exige tanto a la exportadora como al despachante de aduana -actora en estos autos-, resulta oportuno señalar que el mismo no es sujeto de la relación tributaria y, por ende, no es responsable del pago de los tributos. En tal sentido me expedí en los autos “COMPañÍA MINERA AGUILAR S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación”, Expte.Nº 31.935-A (y acumulado “Cortes Fernando c/D.G.A s/Recurso de Apelación” Expte. Nº 31.936-A), Sentencia del 7/7/2021, en los siguientes términos: “Que la responsabilidad del pago de los tributos derivados de una operación de exportación recae sobre el exportador, siendo el único supuesto en que se contempla la obligación del despachante de aduana de pagar los tributos, el caso en el que el mismo actúa en forma personal, importando o exportando en su nombre (art. 779 del C.A.), no siendo ello así en la operación que nos ocupa, por cuanto no se encuentra discutido en autos que el despachante actuó en representación del exportador....”. Y, en el mismo sentido, aunque para un caso de importación, en la Causa Nº 32.790-A: “ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. c/DGA s/ recurso de apelación”, Sentencia del 15/12/2022, señale que: “... en lo que hace al aspecto tributario, resulta meritorio aclarar que, si bien la Resolución no lo aclara, el sujeto que carga con la obligación tributaria, es quien realiza el hecho imponible, es decir, el importador. ...”.

VIII.- Que dicho lo anterior, cabe recordar que la valoración de mercaderías en Aduana en materia de exportación debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. En tal sentido, el art. 735 determina que para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 ó 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Que el legislador, en materia de exportación, ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare -art. 745-, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro -arts. 735 y 742-. En los artículos subsiguientes -hasta el art. 750- se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

Que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que “Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad

con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable”.

Que, no obstante, en el caso, el servicio aduanero no efectuó un ajuste del valor declarado, en los términos de los arts. 746 o 748 del C.A., sino que observó el descuento aplicado en la destinación en trato fundado en los arts. 740 del C.A. y art. 90 del Dec. 1001/82. En tal sentido el Informe Técnico refiere que las operaciones de exportación deben adaptarse –de conformidad con la noción teórica- en los elementos correspondientes a precio, cantidad, tiempo, lugar y nivel comercial, debiendo “... *Ajustar los descuentos y/o bonificaciones que no correspondan ...*”, aclarando que el Código Aduanero “... *en su Art. 740, ss. y cc. (Dec. Regl. 1001/82: Art. 90), establece que el servicio aduanero ADMITIRÁ DESCUENTOS O BONIFICACIONES, pero debe observarse que sean habituales y en porcentajes normales en virtud de la mercadería a exportarse. ...*”. (ver Informe obrante a fs. 28/32 de las act. adm.)

Que el art. 740 del C.A. establece que: “*El valor imponible se determinará suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercadería a valorar. No obstante, cuando se tratare de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados que correspondieren a una misma venta, los descuentos o bonificaciones en función de la cantidad serán admisibles en las condiciones y dentro de las tolerancias que estableciere la reglamentación*”. Por su parte, el art. 90 del Decreto Reglamentario 1001/82, prevé que a los fines del art. 740 del C.A. “*1. El servicio aduanero admitirá los descuentos o bonificaciones en la compraventa en función de la cantidad vendida, aun cuando se tratare de mercadería a exportar mediante envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados, siempre que correspondieren a una misma venta, que el precio unitario final resultare normal en operaciones comerciales usuales y que exista compromiso en firme de exportar el total de la mercadería dentro de los seis (6) meses, contados a partir de la fecha de cumplimiento del primer embarque...*”.

Que, conforme surge de la propia letra de los artículos citados, los mismos se refieren a los descuentos por cantidad cuando se tratare de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados, lo que no acontece en autos. Por el contrario, en el caso de autos, tanto en la cláusula relativa al “PRECIO” (11) (en la cual se menciona una suma fija a ser descontada) y la relativa al “PAGO” (12.b) (en la cual el descuento queda sujeto a la indicación del vendedor y aceptación del comprador) no se encuentra estipulado descuento alguno en virtud de la cantidad.

Que, en el caso, la Aduana no cuestiona el valor declarado. No obstante, según resulta del propio informe técnico, el descuento aplicado hace al precio declarado, ya que está previsto en la fórmula para calcular el precio que surge del propio contrato, por lo que siguiendo este razonamiento, el servicio aduanero efectúa –en definitiva- un ajuste del valor declarado, no habiendo seguido –en dicho caso- los procedimientos y fundamentos exigidos al respecto por las normas de valoración.

Que debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartarlo, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente. Los descuentos son admitidos si son genuinos, y ello no ha sido desvirtuado por la Aduana.

Que las circunstancias expuestas en la presente, permiten concluir que el descarte por parte de la Aduana del descuento aplicado según el contrato involucrado, resulta improcedente y carente de todo sustento, siendo, por

ende, irrazonable en el caso en particular.

Que, en consecuencia, y sin perjuicio de lo expuesto en el considerando precedente, no resulta ajustado a derecho el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación, por lo que corresponde revocar la resolución apelada.

IX.- Que las costas se imponen a la parte vencida (conf. Art. 1163).

Que en virtud de lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución Nro. 897/2016 (AD SALO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12517-203-2011.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- En lo que respecta al criterio sostenido por el vocal prenombrado —según el cual, cuando la documentación coincide plenamente (destinación, factura e ingreso bancario), no existiría inexactitud susceptible de sanción— corresponde apartarse de dicha postura. Tal interpretación fue expresamente rechazada por la jurisprudencia, especialmente en el precedente “*Fontana Cristian David y otra c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación*”, Expte. N° 37.563-A, donde se desarrolló con precisión que la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero no se limita a las diferencias verificadas físicamente, ni se agota en la mera congruencia documental.

En ese fallo se destacó que:

- El concepto de “comprobación” del art. 954 C.A. abarca tanto verificaciones físicas como documentales y económicas, comprendiendo necesariamente la declaración de valor.
- No es jurídicamente admisible interpretar que no puede configurarse inexactitud cuando la Aduana determina el valor en aduana administrativamente. El valor declarado sí es un dato verificable, sujeto a control bajo los métodos establecidos por el Acuerdo de la OMC y la normativa interna.
- El ordenamiento no tutela la prolijidad formal sino la veracidad sustancial de lo declarado, que constituye la base del control aduanero y de la determinación tributaria.
- La Corte Suprema ha reiterado que la interpretación normativa no puede reducirse a un ejercicio mecánico ni prescindir de las consecuencias prácticas del fallo, debiendo prevalecer la razonabilidad y la veracidad material.
- La valoración aduanera integra plenamente los extremos susceptibles de comprobación y, en su caso, puede configurar declaración inexacta cuando lo declarado no refleja la realidad económica o cuando omite ajustes previstos en el art. 8 del Acuerdo de Valoración.

En definitiva, el precedente *Fontana* dejó en claro que no basta la coincidencia formal entre factura, destinación e ingreso bancario para excluir la figura infraccional. La declaración aduanera debe reflejar la realidad económica de la operación, incluyendo un valor en aduana correcto y ajustado a la normativa. La “coherencia documental” no purga la inexactitud cuando el contenido declarado no se corresponde con lo efectivamente acontecido.

III.- Sentado lo anterior, corresponde recordar que el exportador se encuentra obligado a efectuar una

determinación privada ajustada a las disposiciones legales aplicables. Cuando tal determinación no se adecua a derecho, procede la determinación de oficio por parte del servicio aduanero, pudiendo ello derivar tanto en un ajuste tributario como en la aplicación de sanciones administrativas.

En el caso de autos, la cuestión central reside en determinar si el descuento invocado por la actora resulta o no admisible, esto es, si puede ser deducido a los efectos de la determinación del valor imponible. En la hipótesis de ser inadmisibles, la declaración del exportador deviene inexacta, por cuanto habría declarado un descuento deducible sin que correspondiera, configurándose así una inexactitud susceptible de ocasionar un perjuicio fiscal y de reflejar un ingreso desde el exterior distinto del que efectivamente resultaba procedente.

En este marco, del contrato celebrado entre Petróleo Brasileiro S.A. y Petrolera Argentina S.A. surge que en su cláusula 11) se menciona un descuento, y que la cláusula 12) prevé asimismo la aplicación de un descuento a establecerse para cada carga, cuyo importe sería indicado por el vendedor y aceptado por el comprador. Sin embargo, tales estipulaciones no precisan el concepto o la motivación del descuento, lo que impide conocer con claridad su naturaleza económica.

Por su parte, en la destinación de exportación N° 11057EC08000057M se declaró expresamente una ventaja por descuento de pago anticipado, consignándose dicho concepto en la declaración aduanera. La propia parte actora, al exponer sus argumentos, reconoce que el descuento en examen corresponde a un pago efectuado con anterioridad al momento habitual del pago al contado. Resta entonces analizar si tal descuento constituye, conforme a la normativa aplicable, un concepto deducible y por ende admisible a los efectos valorativos.

La Ley 22.415 instauró un régimen integral de valoración para las exportaciones, cuyo fundamento se encuentra en la determinación del valor imponible sobre la base de un precio al contado, en el momento de la valoración, según lo establece el artículo 735 del Código Aduanero.

Dentro de las prácticas comerciales usuales, existen descuentos que pueden resultar compatibles con el sistema, siempre que cumplan determinados presupuestos. Así, los descuentos o rebajas otorgados por el vendedor solo son aceptables a efectos de la determinación del valor imponible cuando: (i) se relacionan directamente con las mercaderías objeto de valoración; (ii) han sido estipulados antes del embarque como resultado de una negociación entre las partes; (iii) no poseen carácter retroactivo; (iv) el comprador se beneficie efectivamente del descuento; (v) la factura comercial identifique con claridad su concepto y cuantía; y (vi) la operación comprenda la totalidad de las mercaderías negociadas y exportadas al mismo comprador. La ausencia de cualquiera de estos elementos impone desechar el descuento a los fines valorativos.

Aun cuando en autos la declaración de exportación identifica un descuento específico, lo cierto es que, más allá de su mención formal, corresponde verificar si su naturaleza se adecua a los parámetros sustantivos establecidos por el régimen. En este sentido cabe señalar que algunos descuentos —como el descuento por pago al contado— sí resultan compatibles con el sistema, pues se conceden precisamente en el mismo momento que la normativa adopta como referencia para la valoración.

El artículo 735 del Código Aduanero establece que el valor de ley equivale al precio que convendrían dos partes independientes entre sí en una venta al contado. Si bien la antigua Definición de Bruselas no exigía expresamente tal recaudo, sus Notas Explicativas interpretaron que el “*precio normal*” es, en esencia, un precio al contado, admitiendo únicamente la deducción de un descuento real y efectivamente concedido por pago al contado, aplicable de manera general a cualquier comprador dentro de la rama comercial considerada.

Así lo prevé su Capítulo VII, al sostener que puede deducirse “*un descuento realmente concedido por pago al*

contado (...) libremente otorgado a cualquier comprador". En sentido concordante, el Comité de Valor, en su Criterio III, consideró admisible la deducción de dicho tipo de descuentos sobre el valor de las mercancías.

Distinta y claramente diferenciada es la naturaleza del descuento por pago anticipado. Este último supone que el comprador abone el precio antes del momento en que normalmente lo haría en una operación al contado, lo que conlleva un precio inferior al existente en el mercado al tiempo de la valoración. Se trata, en consecuencia, de un beneficio económico derivado de una modalidad financiera particular, que no refleja el valor usual de competencia ni integra el concepto de precio normal contemplado por los arts. 735 y 745 del Código Aduanero.

De hecho, las Notas Explicativas de la Definición de Bruselas —a diferencia de lo previsto para el descuento por pago al contado— excluían expresamente la admisibilidad del descuento por pago anticipado. Su Capítulo VII disponía: *"Cuando la mercancía es pagada con anterioridad al momento en que lo sería si el pago debiera efectuarse al contado en condiciones habituales y se concede un descuento como contrapartida de este pago anticipado, el precio reducido por este descuento es inferior al precio al contado. Por consiguiente, cuando un precio neto haya sido fijado teniendo en cuenta un descuento por pago anticipado, el importe de este descuento deberá ser incluido en el valor en aduana"*.

De lo expuesto se desprende que el descuento por pago anticipado no es deducible en materia de valoración aduanera, dado que es el resultado de una ventaja financiera individual que altera la referencia objetiva prevista por el legislador aduanero. Admitir su deducción importaría sustituir el precio al contado exigido por el legislador por un precio reducido que no refleja el valor de mercado en el momento imponible, lo que tornaría incompatible su consideración con el sistema de valoración establecido.

Por lo expuesto, corresponde concluir que el descuento por pago anticipado no resulta admisible ni deducible a efectos de la determinación del valor imponible en materia de exportación. En consecuencia, y habiéndose verificado que el descuento declarado resulta inaplicable, corresponde confirmar la Resolución DE PRLA N° 897/2016 (AD SALO).

IV.- Determinado lo anterior, corresponde analizar la responsabilidad que cabe atribuir al despachante de aduana interviniente en la destinación cuestionada, en la cual se verificó la existencia de una declaración inexacta en materia de valoración aduanera, derivada de la aplicación improcedente de descuentos que no resultaban admisibles conforme la normativa vigente.

V.- En primer término, cabe recordar que las infracciones aduaneras revisten naturaleza administrativa y se encuentran regidas por un criterio de responsabilidad objetiva, debiendo valorarse la conducta del declarante a la luz del estándar de diligencia reforzada que la Ley impone a los auxiliares del servicio aduanero.

VI.- En ese sentido, el despachante de aduana, lejos de ser un mero mandatario que se limita a trasladar documentación o reproducir instrucciones de su cliente, es un profesional técnico e idóneo, cuya función requiere la comprensión y correcta aplicación de las normas aduaneras. Su actuación es independiente y basada en conocimientos específicos, lo cual deriva en un deber de prudencia propio de quien, por su capacitación, debe conocer las reglas elementales de valoración aduanera y, en el caso particular, la procedencia o improcedencia de los descuentos declarados. Esta conclusión se desprende de los artículos 902 y 908 del Código Aduanero, que establecen la responsabilidad solidaria del despachante por las infracciones vinculadas a declaraciones aduaneras, salvo que demuestre haber cumplido íntegramente con sus deberes profesionales. Dicho cumplimiento no se satisface con una actuación meramente mecánica: exige la verificación razonable de los elementos declarados, dentro del marco de actuación que la normativa le impone.

VII.- Corresponde destacar que la eximición de responsabilidad del despachante solo procede en los supuestos en que, por la complejidad técnica, ambigüedad objetiva o imposibilidad material, ningún profesional razonable hubiera podido advertir la inexactitud o irregularidad del dato declarado, pero que, por el contrario, cuando la naturaleza del error es tal que otro despachante, podría haber formulado una declaración exacta y ajustada a la normativa, ello habilita la atribución de responsabilidad al auxiliar interviniente.

VIII.- En el caso concreto, el tipo de descuento en materia de valoración aduanera consignado en la destinación era claramente improcedente, y su improcedencia debía ser conocida por el despachante que actuara con el grado de diligencia y competencia exigible a la profesión. No se trata aquí de un supuesto que plantee especial dificultad técnica o interpretativa, sino de una circunstancia evidente para un operador idóneo, máxime considerando que los descuentos admisibles deben encontrarse debidamente justificados, documentados y vinculados con condiciones comerciales objetivas, lo que no se verificaba con claridad.

IX.- En este contexto, la actuación del despachante no puede considerarse como un simple error excusable ni como producto de una confianza inevitable en la información suministrada por su representada. Por el contrario, la falta de advertencia de un descuento que —según el estándar profesional— debía ser identificado como improcedente refleja una conducta desprovista de la prudencia y diligencia que la legislación aduanera exige.

X.- Existen motivos razonables para sospechar subfacturación, o cuando la propia experiencia profesional del despachante permite advertir diferencias sustanciales en precios, estructura de costos o descuentos declarados, la ley impone un deber reforzado de advertencia y actuación. Ello no implica exigirle una investigación compleja o una auditoría comercial, sino evitar que su intervención se reduzca a un accionar automático o meramente formal, incompatible con su rol como auxiliar del comercio exterior.

XI.- En consecuencia, no habiendo acreditado el despachante haber cumplido integralmente con sus obligaciones profesionales, corresponde atribuirle responsabilidad en los términos del artículo 954 del Código Aduanero, resultando solidariamente responsable del pago de la multa aplicada por la declaración inexacta. Por los fundamentos expuestos, corresponde confirmar la sanción impuesta al despachante de aduana.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución DE PRLA N° 897/2016 (AD SALO).
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar la Resolución DE PRLA N° 897/2016 (AD SALO).
2. Costas a la vencida.

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

