

LA PUNIBILIDAD DE LA DECLARACION DE VALOR DE IMPORTACION - DISCREPANCIA EN EL SENO DEL T.F.N.

POR FERNANDO G. CAMAUËR

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación
- III. Interpretación del art. 954 C.A.
- IV. La prueba de la inexactitud

I. INTRODUCCIÓN

El art. 954 del Código Aduanero castiga las declaraciones de valor que difieran con lo que resultare de la comprobación, cuando hubieren podido ocasionar un perjuicio fiscal o el ingreso (o egreso) desde (o hacia) el exterior de un pago distinto al que hubiere correspondido.

Esta figura penal referida a la importación requiere que el servicio aduanero compruebe la existencia de una diferencia entre el valor declarado y el que se pagó o se pagará por la mercadería importada.

La primera observación a efectuar es que para que la ilicitud se configure es necesario que exista una obligación de pago por la adquisición de la mercadería. Por ejemplo, si la mercadería es recibida a título gratuito (regalos, muestras, artículos de propaganda, etc.) u otros casos en que no existe tal obligación de pago no cabría, consiguientemente, imputarse la infracción de que se trata, salvo que se demostrare la falsedad de la causa o título por el cual ella se adquiere.

La segunda observación, ya insinuada, es que el organismo aduanero debe comprobar plena-

mente la diferencia entre el valor de compra que atribuyera a la mercadería la declaración y el pago que efectivamente realice el importador al vendedor extranjero.

Este último extremo ha merecido interpretaciones divergentes por parte de algunos Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación, las que interesa considerar por su trascendencia en el tema.

II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la causa Fullerton S.R.L. (Sala G N° 9173, 6/4/05; en Guía Práctica Anticipos N° 59 pág. 47) el Vocal Dr. Gustavo Krause Murguiondo señala en su voto que: "... la desestimación del precio declarado por el importador no ha quedado en una mera desestimación, sino que ha implicado la comprobación por el servicio aduanero de que el precio real de las mercaderías con fundamento más que aceptables es superior al declarado. Como consecuencia de ello se ha comprobado y ha quedado demostrada la declaración inexacta contenida en el despacho

en tanto dicha declaración ha diferido con el resultado de la comprobación y comprobado el efecto previsto por el inc. c) del art. 954 del C.A., que el importe pagado o por pagar resulte distinto del que hubiere correspondido. Se señala que tal como se encuentra redactado el art. 954 no se requiere la demostración de la falsedad del precio declarado o de la factura que lo contiene, sólo se requiere para su configuración que lo que resultare de la comprobación o verificación demuestre que dicho precio no se compadece con el valor real de la mercadería. Se puntualiza que si para que se configure la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. debe mediar falsedad de factura o precio tornaría la figura de dicha norma en una figura carente de contenido puesto que la mayor parte de los supuestos de falsedad de facturas quedarían abarcadas por la figura del delito de contrabando previsto en los arts. 864 inc. b) y 865 inc. f) del C.A. Finalmente por haber resultado del antecedente tomado como base por la Aduana para fijar el valor un valor superior en un 75% con relación al declarado por el importador, la declaración inexacta resulta incuestionable."

El Dr. Sarli en su voto (al que adhirió la Dra. Fernández de la Puente) expresó, entre otras consideraciones, lo siguiente: "La Aduana no aceptó en el caso el precio declarado como base para arribar al valor en aduana de la mercadería, la irrealidad del precio sí es un ilícito merecedor de sanción, pero en materia penal tal irrealidad no puede presumirse, sino que debe acreditarse fehacientemente, lo que no ha ocurrido en el caso. Si bien la situación ha dado lugar al ajuste o recomposición del valor en sentido amplio, se ha desestimado el valor documentado sustituyéndoselo por el valor determinado por la Aduana, a fin de establecer el valor de la mercadería en aduana, pero tal situación no constituye declaración inexacta. Efectuada la correspondiente investigación, desestimado el valor declarado y no habiéndose acreditado la falsedad de precio, no corresponde imponer condena por infracción al art. 954 del C.A."

Estos criterios se mantuvieron en el fallo del 16/2/94, en la causa "Victorio Américo Gueltieri" Sala G 8280 (Anticipos de Guía Práctica N° 76 pág. 63).

III. INTERPRETACIÓN DEL ART. 954 C.A.

El Dr. Sarli estima que debe mediar una prueba positiva y fehaciente de que el precio declarado es falso y, por mi parte, considero que ella es la interpretación que resulta ajustada a la figura penal en cuestión (art. 954 inc. c) del Código Aduanero).

En efecto, la obligación del importador es la de declarar el pago que efectivamente abonó o abonará por la mercadería que importa, y la inexactitud (o, lo que es equivalente, la falsedad) de esta declaración implica que el importe declarado no corresponde con el que efectivamente fue o será abonado por la mercadería.

La comprobación de tal inexactitud está a cargo de la Aduana y sujeta a los principios del derecho penal y procesal penal.

Por lo tanto, estamos frente a un hecho que debe ser probado por la administración aduanera si pretende sancionar a un importador bajo este encuadre legal.

Cuando concurren circunstancias o elementos de juicio que permiten a la aduana apartarse del método de valoración que prevé el art. 1° del Acuerdo para determinarlo, mediante el método de los arts. 2° ó 3° del mismo, en un monto superior al declarado, ello no implica la falsedad del precio y no constituye comprobación suficiente para sustentar una condena por infracción al art. 954 del C.A.

En ese sentido, es bastante frecuente que la aduana establezca un valor diferente para la mercadería en base a precios de importación de mercadería idéntica o similar. Tal comprobación puede ser un indicio que lleve a investigar los pagos a que se comprometió el importador o los que hubiera realizado efectivamente, pero bajo el enfoque penal nunca puede ser considerado como comprobación suficiente de que el valor declarado no se corresponda con los pagos efectuados, y no basta sin duda a tal efecto que la mercadería objetivamente considerada tenga según los precios usuales del mercado un valor superior al declarado.

Por otra parte, es probable que si el precio no es el real (o sea, es un precio falso) la factura emitida por el vendedor sea ideológicamente falsa en relación al precio, y el hecho puede llegar a configurar, además de la infracción del art.

954 inc. c) del C.A., el delito de contrabando. Ello dependerá de la interpretación respecto a las exigencias de esta última figura¹.

En este aspecto de la cuestión no me parece decisivo el argumento del Dr. Krause Murguiondo en el sentido de que si para configurar la infracción se exigiera la falsedad de la factura o precio establecido, la figura infraccional sería una figura carente de contenido, porque la mayor parte de los supuestos de falsedad quedarían abarcados por la figura del delito de contrabando (arts. 864 inc. b) y 865 inc. f) del Código Aduanero).

Sería una situación que el propio código contempla (concurso entre infracción y delito) y, en todo caso, no es dato que permita la interpretación extensiva de los alcances de la figura infraccional a supuestos que ella no abarca.

Especialistas muy prestigiosos sostienen que la declaración falsa o subfacturación dolosa no es suficiente para que se configure el delito de contrabando. Por ejemplo, el Dr. Héctor Guillermo Vidal Albarracín expresa al respecto: "Si acudimos al Código Aduanero se advertirá que frente a una situación de sobre o subfacturación en importación, el camino hacia el delito de contrabando es mucho más largo. En primer lugar, cuando los importes de las facturas **no correspondan con los que se comprobara que efectivamente se pagan** (el subrayado me pertenece) y tal diferencia pudiera producir alguno de los efectos que se indican en el artículo 954 del Código Aduanero (en este caso sólo podría derivarse un perjuicio fiscal o un ingreso o egreso de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere que prevén los incs. a) y c), respectivamente), estaríamos en presencia de una infracción aduanera que se denomina declaración inexacta"²

Por otra parte, si se llegara a considerar contrabando toda declaración falsa o inexacta de carácter doloso, la figura que podría vaciarse de contenido sería la del art. 954 del C.A., ya que frente a hechos de esta índole sería ineludible la

denuncia penal para que se investigue si se configura el delito de contrabando, es decir si medió dolo en la declaración falsa o inexacta.

En todo caso, creo que el argumento aludido no resulta concluyente para definir los alcances del art. 954 C.A., porque aunque se diera la consecuencia que señala el Dr. Krause Murguiondo, ello obedece a una superposición de figuras infraccional y penal que resulta de la descripción difusa e imprecisa del art. 864 inc. b) del Código Aduanero, que sólo puede tener remedio legislativo.

No podemos olvidar aquí que el requisito de tipicidad en el hecho punible es tan estricto en el ámbito de la infracción aduanera como en el de los delitos del derecho criminal, no sólo por la exigencia que emana de los arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional, plenamente aplicable en ese ámbito conforme jurisprudencia de la C.S.J.N., sino porque el Código Aduanero introdujo normas específicas que así lo requieren (arts. 894, 895 y 896).

En definitiva, la inexactitud punible que contempla el art. 954 inc. c) del Código Aduanero, aparte de las omisiones o inexactitudes respecto a los presupuestos de ajuste del art. 8, se circunscribe a las relativas al importe pagado o por pagar al exterior por la mercadería importada, y es ineludible que esta inexactitud resulte debidamente comprobada.

IV. LA PRUEBA DE LA INEXACTITUD

En los casos en que la administración aduanera tenga motivos para dudar de la veracidad o inexactitud del valor declarado podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercaderías importadas. Si pese al aporte recibido o ante la falta de respuesta del importador tiene aún dudas razonables, podrá decidir que el valor en aduana de la

1. Si la falsedad de la factura es material, obviamente se tipifica el contrabando agravado

2. Héctor G. Vidal Albarracín "Código Aduanero Comentarios-Antecedentes-Concordancias" Abeledo Perrot 1992, Tº VII pág. 139. El autor amplía esas consideraciones con relación a la normativa de valoración en su obra "Delitos Aduaneros" Ed. MAVÉ 2006 págs. 176 a 180

mercadería no se puede determinar con arreglo al art. 1 del Acuerdo de Valoración del GATT (Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana -Acta de Marrakech- aprobada por Ley 24.425).

En tales supuestos no se produce, por cierto, una inversión de la carga de la prueba, se trata de un paso procesal que le permite a la administración aduanera llegar a apartarse del valor declarado por el importador para efectuar la determinación del valor en aduana por alguno de los demás métodos que contempla el Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT.

La falta o insuficiencia de demostración por el importador de la realidad de su precio no implica la falsedad o inexactitud del mismo ni la presume.

Como en cualquier otra infracción aduanera (salvo en las que puede invertirse la carga de la prueba, arts. 965, 969, 970, 985 y ss. del Código Aduanero) juega el principio de inocencia y la carga probatoria para el Estado.

No cabe pues en este sentido hacer valer en contra del imputado la falta de respuesta al requerimiento aduanero, ni siquiera como presunción de la falsedad o inexactitud.

Lo cual no excluye que la prueba respecto a tal extremo se cumpla a través de la concurrencia de presunciones que aporten un grado de certeza o convencimiento que no deje dudas, como lo reclama el procedimiento penal.

Hay que recordar además que se presentan en el ámbito comercial situaciones especiales que permiten la compra de mercaderías a precios que son sensiblemente menores de los que corresponden a mercaderías iguales o similares, contempladas por la normativa de valoración y la doctrina especializada. Por ejemplo: liquidaciones de stocks, ventas estacionales o de saldos, mercadería usada, etc., y que incluso puede haber ventas a "precio vil" que no autorizan siquiera a los aumentos de valor por el régimen de valoración de mercaderías en aduana.

Así puede ocurrir si la mercadería es vendida

a precios de dumping o ha sido fuertemente subsidiada, en cuyo caso el tratamiento y la corrección de la anomalía debe encontrarse en los mecanismos legales específicamente establecidos para estas situaciones: aplicación de derechos antidumping o compensatorios.

Ya el Dr. Mario Alsina se había referido en 1990 a las distintas formas de dumping (esporádico, intermitente, de larga duración, depredatorio, discriminatorio, así como los precios distorsionados por medidas proteccionistas o subvenciones) expresando que "el precio vil de transacción por esos motivos no es de la competencia aduanera en orden a las investigaciones tributarias o penales"³.

Daniel Zolezzi⁴, pionero en la defensa del derecho de la Aduana a combatir la subfacturación, también nos dice: "Las declaraciones de importación cuyos precios son bajos, atraen la atención de las aduanas. Por cierto, no todas ellas esconden un fraude. Hay genuinas oportunidades comerciales de las que se benefician los importadores que hacen uso de ellas.". Asimismo: "Precios bajos aceptables. Lo establecido por la Decisión 6.1 no afecta los valores que, siendo inferiores a lo que es usual en los mercados, reflejan realmente al precio pagado o por pagar por las mercancías importadas... Por ejemplo, cuando se liquidan mercancías o cuando se las subasta por quiebra.". Y: "Aceptar o no un valor cuya falsedad no se ha probado, dependerá de la ponderada apreciación de las circunstancias propias del caso."⁵

No he visto, por mi parte, que autores especializados en la materia sostengan que el solo rechazo del precio de factura y el ajuste del valor de imposición por algunos de los otros métodos previstos por el Acuerdo, sirva como comprobación de que el precio atribuido no es el real de la transacción o que considere que el valor reajustado era el precio pagado o a pagar por la compra. Tampoco conozco opinión que sostenga que la exigencia -legítima- de la Aduana al importador de que justifique el valor real de su compra comporta en nuestro derecho⁶ la inversión de la carga

3. Revista de Estudios Aduaneros N° 2 pág. 15/18

4. Zolezzi "Límite constitucional a la subfacturación", ED T° 145 pág. 549

5. Daniel Zolezzi "Valor en Aduana" Ed. La Ley 2003, págs. 241, 255 y 253

6. Daniel Zolezzi, ob. citada, pág. 245, cita el Dto. 2685/99, art. 256, de Colombia, que establece que corresponde al importador la carga de la prueba, cuando la autoridad aduanera le solicite los documentos e información necesarios para establecer que el valor en aduana declarado corresponde al valor real de la transacción, y a las condiciones previstas en el Acuerdo.

de la prueba y, menos, que autorice a sostener que si la justificación no se produjere el valor declarado pueda tacharse de falso o inexacto.

En nuestra legislación la citación al importador es, como ya dije, un recaudo que le ofrece la oportunidad de oírlo, pero -reitero- su silencio o la insuficiencia de sus explicaciones no importa o apareja presunción de ilicitud, sea infraccional o delictual.

Agregaré, para concluir, que si bien es muy cierto, como señala el Dr. Zolezzi⁷, que la prueba

de la falsedad del precio es difícil y en algunos casos prácticamente imposible, ello no es argumento para soslayarla en el campo de las sanciones penales aduaneras.

En definitiva, la tutela del interés fiscal en estos casos se satisface con el rechazo del valor, el aumento de la base imponible y el consiguiente ajuste tributario, pero la que otorga el derecho penal aduanero se sujeta ineludiblemente a las exigencias de este último.

7. Daniel Zolezzi, ob. citada, pág. 246

