República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-111780711-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia PROCTER & GAMBLE ARGENTINA SRL y acum. Expte. 28.103-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los vocales de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª nominación) bajo la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados "**PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L. c/DGA s/APELACIÓN" Expte. 28.103-A** y su acumulado **"FIGIACCONE ALBERTO JUAN c/DGA s/APELACIÓN" Expte. 28.139-A.**

I.- ***Recurso de apelación:*** PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L. (continuadora de la firma Gillette Argentina S.A.) se presenta e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2732/10, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones administrativas 12194-936-2006, por la cual se la condenó, junto al despachante de aduana, al pago de una multa de $ 97.423,39 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954.1 inc. c) del Código Aduanero ("CA"). Explica que mediante las destinaciones de exportación a consumo PE 04001EC01092810E, 04001EC01107019C, 04001EC01097497U, 04001EC01083900E, 04001EC01099745S, 04001EC03035279M, 04001EC03042476J, 04001EC03036174H, 04001EC03037835M, 04001EC03010305S, 04001EC03036173G, 04001EC03033460C, 04001EC03034430A, 04001EC03031795L, 04001EC03033454F, 04001EC03037331D, 04001EC03038027G, 04001EC03042501V, 04001EC03040958M, 04001EC03042479M, 04001EC03036506G, 04001EC03039746P, 04001EC03039747Z, 04001EC03041809X y 05001EC0314111Z exportó una serie de productos; señala que la Aduana interpretó erróneamente que las declaraciones allí comprometidas eran inexactas, considerando que existía una diferencia en el valor FOB y que no son admisibles los ajustes declarados, ya que ellos deben incluirse en los gastos generados hasta la puesta FOB. Afirma que no incurrió en infracción alguna y que cumplió con la totalidad de las obligaciones a su cargo, declarando en forma correcta todos los elementos de la operación involucrada. Indica que no debería investigarse una posible conducta infraccional, toda vez que la declaración fue realizada de manera completa, consignando correctamente la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, precio, origen y procedencia, lo que permite una correcta clasificación arancelaria y valoración. Manifiesta que según la propia Aduana solo se ha consignado en forma errónea un ajuste, pero que ello no es susceptible de producir una diferencia en el giro de divisas. Agrega que siguiendo el razonamiento de la Aduana el valor de la exportación que genera el ingreso de las divisas se mantiene inalterable. Explica que el precio de la operación siempre será el declarado en la factura y en el casillero valor FOB, cuestiones que no han sido cuestionadas, sino sólo el modo en que el valor fue declarado, por lo que no puede sostenerse que haya existido un ingreso de divisas menor al correspondiente. Refiere que la inexactitud que se achaca no resulta susceptible de producir alguno de los efectos exigidos por los incisos a), b) o c) del art. 954.1 del CA

por lo que nunca debió haber existido la apertura de sumario. Sostiene que el valor de transacción de la operación ha sido el real y que no fue cuestionado por la Aduana. Afirma que el incumplimiento que se imputa no es tal, toda vez que el hecho de haber declarado un ajuste positivo en forma errónea no constituye la infracción de declaración inexacta. Agrega que se tornan aplicables al caso las disposiciones del art. 902 del CA por haber cumplido con todas las obligaciones a su cargo. Señala que, al momento de documentarse las operaciones, no eran pacíficas las interpretaciones respecto a la forma de declarar los ajustes de valor en operaciones de exportación, lo que motivó el dictado de la Resolución General AFIP 1896, que fija las "Pautas para la declaración del precio y el valor de las mercaderías destinadas a la exportación" y, posteriormente, la Nota Externa 14/05. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 959 CA y cita jurisprudencia que hace a su derecho. Luego, solicita también la aplicación del art. 898 CA y del principio de insignificancia o bagatela. Por último, solicita la aplicación del art. 915 del CA. Ofrece prueba, hacer reserva de caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 49/53 se presenta el despachante de aduana ALBERTO JUAN FIGIACCONE e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2732/10, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros. Se remite al recurso de apelación interpuesto por la exportadora, e indica que la suma de los rubros "FOB CASILLERO" y "AJUSTES A INCLUIR" coinciden con el FOB, de modo que no se produce perjuicio fiscal ni diferencia alguna en el ingreso de las divisas o el precio pagado o por pagar, ya que el monto de la factura comercial contiene la totalidad de los importes. Manifiesta que no existe en autos la infracción que se le imputa y que en su calidad de despachante de aduana no puede variar los ingresos pagados desde el exterior con motivo de las exportaciones. Explica que la diferente colocación en distintos casilleros del permiso de embarque de los componentes del precio facturado podrá eventualmente ser criticado, pero ello no alcanza para predicar su inexactitud, pues de la lectura del propio permiso y su comparación con la factura de exportación permitía llegar a conclusiones incuestionables sobre el precio declarado. Agrega que la situación encuadra con claridad en el inciso a) del art. 959 del CA. Luego se adentra en el análisis de su actuación como despachante de aduana, indicando que la responsabilidad relativa a la declaración no puede ser puesta en su cabeza, ya que ha cumplido con todas las obligaciones y cargas de su actividad. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

III.- ***Contestación de la Aduana:*** Luego de efectuada la acumulación (fs. 59) y previo emplazamiento, el Fisco contesta el traslado (fs. 77/86). Realiza un resumen de las actuaciones y niega todos y cada uno de los hechos y derechos alegados por las contrarias que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Refiere que lo resuelto por la Aduana es ajustado a derecho, toda vez que ha cumplido con las obligaciones a su cargo, aplicando la normativa vigente que rige la cuestión. Indica que en el caso se declaró un valor FOB distinto al que correspondía incluir por el tipo de operación, lo que encuentra su fundamento en lo informado por las áreas técnicas y en la documental obrante en las actuaciones administrativas. Explica que, en ningún momento, las recurrentes han cumplido con el *onus probandi* que les compete a los fines de lograr su exculpación. Refiere que el bien jurídicamente protegido en casos como el presente es la veracidad y exactitud de la declaración sobre la cual reposa todo el sistema de control que le fuera encomendado a la Aduana, habiéndose constatado tanto la inexactitud de la declaración como su falta de justificación oportuna. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Agrega que la defensa opuesta en orden a la aplicación del art. 959 del CA resulta improcedente, ya que la inexactitud no es comprobable de la simple lectura, sino que requirió del cotejo de documentación complementaria, como lo es la factura comercial. Rechaza la pretendida aplicación del art. 898 del CA. Respecto a la responsabilidad del despachante de aduana, refiere que en su carácter de documentante no probó que cumplió con las obligaciones a su cargo. Cita jurisprudencia, acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 59 se resuelve acumular el expediente 28.139-A al que lleva el número 28.103-A. A fs. 87 se ordenó la apertura de la causa a prueba, la que luce producida a fs. 96/99 –BCRA- y a fs. 101/102 y 104/109 –DGA-. Con fecha 14.09.23 se elevan los autos a las Sala E y a fs. 152 se dispone que no se pongan a alegar, atento tratarse de prueba informativa de la que se dio vista a las partes. El 18.09.23 se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana:*** Las actuaciones administrativas 12194-936-2006 se inician

con el acta de denuncia de fecha 25.10.06. A fs. 2 obra la Nota 1701/06 SE RPEX, por la que se indica que la situación podría encuadrar en el marco del art. 954.1 inc. c) del CA. A fs. 3/219 obran los permisos de embarque objeto de autos con sus correspondientes facturas de exportación, documentos de transporte y constancias informativas de C.A.I. A fs. 221/223 obra la Nota 675/09 SE RPEX, por la cual se informa la diferencia observada en el casillero FOB en cada permiso de embarque y se deja constancia que la diferencia no ocasiona perjuicio fiscal. A fs. 224 se apertura sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA y se ordena correr vista de lo actuado a la firma y su despachante. A fs. 229/232 el despachante de aduana contesta la vista conferida y a fs. 235/375 hace lo propio la firma exportadora, acompañando copias de los permisos de embarque y de las facturas comerciales correspondientes a cada uno de ellos. Finalmente, a fs. 383/385 obra la Resolución 2732/10, apelada en autos.

VI.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada, en cuanto condena a la firma exportadora y al despachante de aduana al pago de una multa de $ 97.423,39 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954.1 inc. c) del CA se ajusta a derecho.

La Aduana imputó a las co-actoras la infracción mencionada por considerar que han incurrido en declaración inexacta al declarar en el campo FOB CASILLERO un valor distinto al que correspondía, infringiendo el art. 736 del CA e intentando regularizar dicha situación en el casillero AJUSTE A INCLUIR, destinando allí los gastos generados de la operación hasta la puesta FOB, no siendo el referido un ajuste admisible en el marco de la valoración de la mercadería.

Las recurrentes centran su defensa indicando que el hecho de haber declarado un ajuste en forma errónea no constituye la infracción de declaración inexacta, debido a que la suma de los rubros FOB CASILLERO y AJUSTES A INCLUIR coinciden con el valor FOB, de modo que no se produce perjuicio fiscal ni diferencia alguna en el ingreso de las divisas o el precio pagado o por pagar, ya que el monto de la factura comercial contiene la totalidad de los importes.

VI.1.- El art. 954 ap. 1 inc. c) del CA sanciona al que *"…para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: …c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…"*.

No resulta controvertido en autos, de acuerdo a lo manifestado por la propia firma exportadora y su despachante de aduana en sus escritos de inicio, que mediante los PE 04001EC01092810E, 04001EC01107019C, 04001EC01097497U, 04001EC01083900E, 04001EC01099745S, 04001EC03035279M, 04001EC03042476J, 04001EC03036174H, 04001EC03037835M, 04001EC03010305S, 04001EC03036173G, 04001EC03033460C, 04001EC03034430A, 04001EC03031795L, 04001EC03033454F, 04001EC03037331D, 04001EC03038027G, 04001EC03042501V, 04001EC03040958M, 04001EC03042479M, 04001EC03036506G, 04001EC03039746P, 04001EC03039747Z, 04001EC03041809X y 05001EC0314111Z se documentaron destinaciones de exportación para consumo de productos para afeitar, desodorantes, navajas para afeitar, cepillos dentales, etc., habiéndose consignado *erróneamente* el valor FOB CASILLERO, y habiéndose indicado en el casillero AJUSTES A INCLUIR un valor referente a gastos de la operación generados hasta la puesta FOB de la mercadería, por lo que no se trataba de ajustes a incluir admisibles en el marco de la valoración de la mercadería, lo que discrepa con lo establecido por el art. 736 del CA.

Sin perjuicio de ello, y si bien el valor FOB fue declarado en un importe menor al que correspondía, tampoco resulta controvertido que de la suma de los rubros FOB CASILLERO y AJUSTES A INCLUIR se obtiene como resultado el valor FOB de la mercadería, valor que, además, resulta coincidente con el valor en aduana de las mercaderías declarado en cada PE. Es decir que, el monto declarado en el campo VALOR EN ADUANA –base imponible de los derechos de exportación- corresponde al valor declarado como FOB CASILLERO más los AJUSTES A INCLUIR (con el respectivo descuento del valor de los insumos importados temporalmente, en caso de corresponder), resultando la misma base imponible a la que se habría arribado si se hubieran adicionado los AJUSTES A INCLUIR en el campo correspondiente al FOB CASILLERO. La inexactitud entonces se expresa como un error que surge de la mera lectura de la declaración aduanera, evidenciándose las diferencias en el propio cuerpo de cada PE que, a la vez, subsana allí mismo el mentado

error, a través del casillero AJUSTES A INCLUIR, conforme se explicó en los párrafos precedentes.

A mayor abundamiento, se destaca que el valor en aduana declarado en cada permiso de embarque (producto de sumar los rubros FOB CASILLERO y AJUSTES A INCLUIR, descontando el valor de los insumos importados temporalmente en los casos que corresponda) coincide de manera exacta con el valor de la factura comercial obrante en cada sobre contenedor, la que oficia de documentación complementaria a cada permiso de embarque, por lo que se desprende con facilidad que las imputadas han declarado la mercadería conforme lo consignado en las facturas comerciales. Es decir que la inexactitud no solo surgía –y era comprobable- de la propia lectura de la declaración, siendo subsanada en su propio cuerpo –toda vez que el valor en aduana fue correctamente declarado-, sino que además dicho valor encuentra su respaldo documental en lo facturado por la firma exportadora a su comprador en el exterior, valor que constituye el precio realmente pagado o por pagar de la mercadería en cuestión. Lo expuesto puede observarse, numéricamente, en el Anexo I que se embebe a esta sentencia.

Por ello, considero que resulta aplicable al caso lo preceptuado por el art. 959 inc. a) del CA, que establece que "*En cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: …a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración o la circunstancia o el elemento en el cual ella recayera hubiera sido objeto de las opciones a la que aluden los artículos 234 apartado 3 ó 332 apartado 3 de este Código.*"

Asimismo, no resulta ocioso señalar, en atención a la incorrecta declaración de los gastos indicados en AJUSTES A INCLUIR (debieron haberse adicionado al valor FOB) que recién con el dictado de la Resolución General 1896/05 (B.O. 07.06.05), es decir con posterioridad a las oficializaciones de los PE de autos, se determinó a nivel informático el criterio para la declaración en el SIM de los gastos inherentes a la operación, desde la fábrica hasta la puesta FOB de la mercadería. Dicha resolución fijó las pautas para la declaración de los elementos relativos al precio y valor de las mercaderías exportadas.

VI.2.- Por otro lado, debe también señalarse que la figura del art. 954 del CA requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en la propia norma, en este caso, el del inciso c). Es decir, que la inexactitud que se achaca no es susceptible de punibilidad por sí misma, sino que debe tener, además, la entidad suficiente como para producir alguno de los efectos allí exigidos, en este caso, el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, cuestión que la Aduana no ha demostrado en estos autos.

Por el contrario, en lo que respecta al giro de divisas, el Banco central de la República Argentina en la respuesta al oficio librado, informó que el Banco Mariva S.A. efectúo el cumplido de los permisos de embarque objeto de autos, en virtud del giro de divisas conforme lo exige la normativa bancaria (fs. 96/99).

VI.3.- Debe señalarse finalmente que, respecto del PE 04001EC03033460C, se verifica una diferencia de U$S 1 entre el valor total declarado (U$S 89.570,31) y el valor comprometido en la factura comercial (U$S 89.571,32), diferencia que, de acuerdo a la insignificante suma que representa y por aplicación del *principio de bagatela* no será tratada en autos, correspondiendo revocar también la resolución en crisis respecto del mentado PE. Lo expuesto puede observarse, numéricamente, en el Anexo II que se embebe a esta sentencia.

VI.4.- Por último, merece recibir un tratamiento diferenciado el PE 04001EC03010305S.

En este PE –obra a fs. 82/88 de las act. adm. y su sobre contenedor se encuentra agregado a las presentes actuaciones- si bien la suma de los rubros FOB CASILLERO y AJUSTES A INCLUIR (U$S 36.000,01) coincide con el valor comprometido en la factura comercial (U$S 38.145,01, a lo que corresponde descontar U$S 2145 en concepto de flete internacional), no existe la misma coincidencia respecto del valor en aduana declarado de la mercadería. En efecto, a fs. 1 del PE en cuestión se declara un valor en aduana de U$S 3.250,31, en tanto que en la fs. 2 se declara un valor en aduana

de U$S 20.541,29 e insumos importados temporalmente por un valor de U$S 11.018,80, lo que da un total de U$S 34.818,40, verificándose así una diferencia con el valor FOB total y con la factura comercial de U$S 1.189,61. Lo expuesto puede observarse, numéricamente, en el Anexo II que se embebe a esta sentencia.

Aclarado ello, y siendo que el valor en aduana de la mercadería es la base imponible sobre la cual se liquidan los derechos de exportación se verifica, sobre este PE, un perjuicio fiscal, por el que hubiera correspondido condenar a las imputadas por la comisión de la infracción del art. 954. 1 inc. a) del CA. Ahora bien, sin perjuicio de lo reseñado y dado que la Aduana no imputó a las recurrentes tal infracción, el principio de congruencia y el derecho de defensa de las co-actoras impide a esta altura resucitar tal cuestión, correspondiendo revocar también la resolución apelada respecto del PE 04001EC03010305S en cuanto impuso multa por infracción al art. 954.1. inc. c) del CA -no al inc. a)-.

En consecuencia, **VOTO POR**:

1.- Revocar la Resolución PRLA 2732/10 dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12194-936-2006, en cuanto condena a la firma PROCTER & GAMBLE S.R.L. y al despachante de aduana FAGIACCONNE ALBERTO JUAN por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. c) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución PRLA 2732/10 dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12194-936-2006, en cuanto condena a la firma PROCTER & GAMBLE S.R.L. y al despachante de aduana FAGIACCONNE ALBERTO JUAN por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. c) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.19 12:17:01 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 12:24:05 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 12:24:05 -03:00