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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-70798065-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 36.557-A y acum FELLIN ARNOLDO y acum AGFA HEALTHCARE ARG

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **“FELLIN ARNOLDO c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente nº 36.557-A**, al que se encuentra acumulado el que lleva número **36.591-A, caratulado “AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/19 vta. se presenta el despachante de aduana, Sr. Arnoldo Fellin e interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA n° 5598/15, por la cual se lo condena en forma solidaria con la firma exportadora, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., respecto de la destinación de exportación 08001EC01 nro. 133281G, por el supuesto ingreso de un monto de divisas distinto al que hubiere correspondido. Sostiene que la Aduana entendió que habría declarado en el campo FOB un monto en discrepancia con lo normado por el art. 736 del C.A., al haber –por un lado- documentado la factura de exportación bajo la condición de venta EXW y –por otro- haber utilizado el coeficiente 0,95238 en lugar del coeficiente 1 para el cálculo de la base imponible de los derechos de exportación, concluyendo, erróneamente el servicio aduanero que los tributos de exportación no podrían estar incluidos en el precio por encontrarse a cargo del comprador. Afirma que en el caso, corresponde la aplicación de los arts. 902 y 908 del C.A., ya que actuó como mandatario del exportador cumpliendo con las instrucciones de su mandante. Alega que la firma le proporcionó la factura comercial de la que resulta la condición de venta pactada –EXW- y por tal motivo, al momento de completar el campo FOB adicionó los gastos correspondientes. Manifiesta que le fue informado que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el precio, por lo que declaró el coeficiente correspondiente para deducirlos de la base imponible. Afirma que en el caso no se configura la infracción imputada, ya que –independientemente del FOB declarado- no se genera ni se podría generar un ingreso distinto de divisas en atención a que el exportador siempre recibirá el valor convenido en la factura, en el caso el valor EXW. Sostiene que sin perjuicio de la condición pactada, la deducción o no de los derechos de exportación dependen de si han sido o no incluidos en el precio. Se agravia de la graduación de la multa sosteniendo que resulta totalmente

arbitraria ya que menciona antecedentes que nada tienen que ver con su persona y de los cuales no surge la infracción supuestamente cometida. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 27/29 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso. Efectúa una negativa genérica de los dichos de la contraria. Sostiene que en el caso se configura la infracción imputada y que el exportador no ha dado explicaciones hábiles para justificar la inexactitud. Remite a los informes obrantes en el expediente administrativo. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso incoado, con costas.

III.- A fs. 51/65 ref. se presenta la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA n° 5598/15, por la cual se la condena en forma solidaria con el despachante de aduana, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., respecto de la destinación de exportación 08001EC01 nro. 133281G. Resume los hechos para concluir que en el caso la cuestión a determinar radica en si los derechos de exportación que tomó a su cargo se encontraban o no incluidos en el precio de las mercaderías vendidas. Manifiesta que la propia Aduana sostuvo en la Nota 1003/11 que rectificaba el concepto expuesto respecto que se habría declarado en el campo FOB total del permiso un valor distinto al que correspondería. Plantea la nulidad de la apertura del sumario sobre la base de que el servicio aduanero la hizo respecto de otra compañía, contrariando el principio de personalidad de la pena. Agrega que, por ende, la acción penal del Fisco se encuentra prescripta. Asimismo, afirma que la resolución apelada también es nula, en los términos del art. 7 de la LNPA, por falta de motivación y causa válida. Manifiesta que en el caso no se configura la infracción imputada, en atención a que se declaró correctamente el importe FOB de conformidad a lo establecido en el art. 736 del C.A. Sostiene que además, acompañó la documentación pertinente acreditando que se le giró exactamente el importe de la factura comercial, lo que ha sido aceptado por el servicio aduanero. Alega que los incoterms son herramientas que regulan las relaciones comerciales privadas internacionales y que el comprador se hizo cargo de todos los costos y transporte interno de la mercadería hasta la carga a bordo del buque, tal la condición de venta pactada, EXW, salvo del pago de los derechos de exportación, que no estaba dispuesta a soportarlos, lo que fue aceptado por ella. Afirma que el precio EXW incluye los derechos de exportación, que fueron abonados por ella, habiendo sido reembolsados por el comprador a través del precio de factura y que nada obsta a que pueda trasladarlos en el precio, a pesar de estar registrados como gastos. En subsidio, solicita la aplicación del art. 898 del C.A. y se agravia de la liquidación y graduación de la multa impuesta. Plantea reserva del Caso Federal, ofrece prueba y solicita revoque la resolución apelada.

IV.- Que a fs. 79/87 vta. ref., se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso respecto de la firma exportadora. Efectúa una breve reseña de los hechos. Respecto de la nulidad planteada, señala que la contraria nada dijo al momento de contestar la vista, siendo que además sería declarar la nulidad por la nulidad misma. Cita jurisprudencia. Sostiene también que la resolución definitiva cumple en un todo con los requisitos de la LPNA. Afirma que la contraria incurrió en la comisión de una declaración inexacta, al declarar un coeficiente erróneo e incluir en el precio de venta de las mercaderías en cuestión el pago de los derechos de exportación que se encontraban a su cargo, máxime teniendo en cuenta la condición de venta pactada. Refiere a los informes producidos en las actuaciones administrativas y la normativa aplicable. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

V.- Que a fs. 88 ref. se abre la causa a prueba respecto a la co-actora AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A., haciéndose lugar a la prueba pericial contable. A fs. 106/110 obra el informe pericial pertinente. A fs. 118/119 vta. la misma co-actora solicita se condone la multa en los términos de la ley 27.260.

VI.- Que a fs. 133, en fecha 24/04/17, se resuelve acumular la causa n° 36.591-A, caratulada “AGFA

HEALTHCARE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/apelación” a la presente causa.

VII. A fs. 137 se abre la causa a prueba respecto al co-actor ARNOLDO FELLIN, la que se produce a fs. 147. A fs. 151 se certifica la conclusión del período probatorio. A fs. 165/ 166 vta. la co-actora firma exportadora acompaña copia del fallo de la Sala IV de Cámara, “YPF”, reiterando la solicitud de condonación de la infracción imputada en autos. A fs. 184 se declara el cierre del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y pasan para alegar. A fs. 189/194 obra el alegato de la coactora AGFA HEALTHCARE ARG SA y a fs. 167/197 vta. obra el del Fisco. A fs. 199 se deja constancia que la coactora Arnoldo Fellin no presentó su alegato. A continuación pasan los autos a sentencia.

VIII.- Que la Actuación 12036-27-10 se inicia con la denuncia formulada contra AGFA GEVAERT ARG SA, por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., en relación a tres destinaciones de exportación, entre la que se encuentra la aquí involucrada 08001EC01 nro. 1133281G, acompañando a tal efecto la Nota N° 389/09 explicativa de los hechos imputados. A fs. 4/7 obra la Nota 302/08 efectuada por la División Control Expost de Exportación. A continuación obra copia del parcial 2 del PE aquí involucrado y a continuación luce copia de la documentación complementaria. A fs. 15 se liquida la multa mínima respecto de las tres destinaciones involucradas en la denuncia. A fs. 16 se apertura sumario y se corre vista de lo actuado al exportador AGFA GEAVERT ARGENTINA SA y al despachante de aduana Sr. Arnoldo Fellin, por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1., inc. c) del C.A. A continuación, se advierte que la destinación 08001EC01 nro. 1133281G fue documentada por la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA SA, por lo que se apertura sumario a su respecto y se desglosan las partes pertinentes respecto al permiso de embarque mencionado. A continuación, se corre vista a la firma exportadora referida y al despachante de aduana Arnoldo Fellin, respecto de la destinación de exportación 08001EC01 nro. 1133281G, por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1., inc. c) del C.A., notificándose a la firma exportadora el 24/09/2010. El despachante de aduana se notifica el 24/8/10 y presenta su descargo a fs. 24/26. A fs. 30/39 la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA SA presenta su descargo y entre otra documental, acompaña una certificación contable que luce a fs. 69/70. A fs. 73/74 acompaña nueva certificación contable sobre derechos de exportación. A fs. 77, mediante Nota 1003/11, se expide la Sección Regímenes Promocionales. A fs. 78 se liquidan los derechos de exportación y el perjuicio fiscal. A fs. 95/97 se emite la Nota 588/12 por la División Valoración de Exportación. A fs. 112 luce una ampliación de la certificación contable. A fs. 118/119 obran impresiones de consulta al Registro de Infractores. A fs. 120/123 vta se dicta la resolución DE PRLA N° 5598/14 aquí apelada.

IX.- Que previo a todo tratamiento, corresponde tratar la condonación de la multa impuesta, en los términos de la ley 27.260, solicitada por la co-recurrrente AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A.

Que la ley 27.260 de Régimen de Regularización Excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, en su art. 56 dispuso, en lo que aquí interesa, que las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y la obligación principal haya sido cancelada a dicha fecha.

Asimismo en el tercer párrafo de dicho artículo, agrega que cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive.

Que, por su parte, la Resolución General 4007/17 (AFIP), en su art. 6 estableció que cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria el

beneficio de condonación se aplicará cuando se verifiquen alguna de los siguientes supuestos "...a) la obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23/7/16, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada en dicha fecha... ". Cabe resaltar que en el último párrafo del mencionado artículo, se define a las infracciones sustanciales/materiales, las que se encuentran tipificadas en los arts. 954, inc. a), 965 inc. b), 966, -cuando el beneficio sea una excepción tributaria-, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones".

Que tal como tiene dicho este Tribunal, del análisis de la normativa transcripta ut-supra resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en la normativa aplicable que torne procedente la condonación de la multa aquí apelada, -infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., máxime si se tiene en cuenta que no existe obligación sustancial tributaria alguna asociada a la infracción por la que se condenó a la actora.

Que, la co-actora AGFA acompaña a fs. 159/164 vta., un antecedente de la Sala IV de la Excma. Cámara de Apelaciones, de fecha 17/04/2018, de la causa “YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, en la cual se resolvió condonar la misma infracción que la aquí involucrada.

No obstante ello, dicho criterio sostenido por la CNACAF resultó modificado por la doctrina sentada por la Corte Suprema en las causas “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 30/08/22 y “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo”, de igual fecha, a los cuales remite, asimismo, al resolver en la causa “YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 1/11/2022, esta última, en la condonó la multa impuesta con fundamento en que se encontraba asociada a una obligación tributaria, lo que no acontece en autos.

En efecto, en la causa “Chehadi”, en la que la Corte Suprema analizó la procedencia de la condonación respecto de la infracción tipificada en al art. 954, ap.1. inc. b) del C.A. sostuvo que: *“…de la lectura de los preceptos resulta claro que el régimen autoriza, por un lado, que se condonen las multas de los contribuyentes o responsables de los tributos que se acojan al régimen de regularización de deudas tributarias, en la medida en que cumplan con los pagos allí previstos (art. 55). Y, por otro, como contrapartida, permite que aquellos contribuyentes o responsables que ya hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260 se vean también alcanzados con el mencionado beneficio, en idénticos términos que aquellos que se acojan al régimen de facilidades allí previsto (art. 56, cuarto párrafo). Es decir que para acceder a la aplicación del beneficio debe existir previamente una obligación tributaria que se encuentre regularizada o cancelada antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260, situación que no se presenta en el sub lite en la medida en que la conducta sancionada no se encuentra relacionada con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria”*. Continúa diciendo que *“…En efecto, en el caso de autos la conducta de la actora, consistente en documentar la exportación de mercadería prohibida…no resulta apta para generar perjuicio fiscal alguno del que pueda derivarse una obligación de naturaleza tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la ley 27.260”*. Por su parte, también sostuvo que *“la conducta enrostrada a la actora no resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 citado, pues no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal. En el caso, ninguna obligación formal resultó omitida...en consecuencia, del estudio de la normativa transcripta, del bien jurídico tutelado por la norma sancionatoria y de las condiciones particulares de la infracción en cuestión, que dan cuenta que la conducta punible no resulta apta para generar un perjuicio fiscal sino que guarda relación con el incumplimiento en sí de deberes u obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros, resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en las disposiciones aplicables que torne procedente la condonación de la multa…”*.

Que en la causa “ROSSI”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre la procedencia de la condonación de la misma infracción que la imputada en autos, y remitiendo a los fundamentos y conclusiones expuestos en la causa “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo”, concluyo que la conducta allí sancionada no resultaba apta para generar una obligación de naturaleza tributaria y, al mismo tiempo, tampoco encuadra en el primer párrafo del art. 56 de la ley 27.260, en la medida en que no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal, por lo que no resultó omitida ninguna obligación formal.

Finalmente, en la causa “YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 1/11/2022, la CSJN resolvió condonar la multa impuesta por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc c) del CA, pero con fundamento en que en ese caso, la infracción imputada se encontraba asociada a una obligación tributaria, lo que no ocurre en la especie. En efecto allí sostuvo que: *“no cabe duda de que los cargos por diferencia de tributos aduaneros se encuentran asociados a la infracción que aquí se imputa a la empresa actora”* y así concluyo que *“…la conducta endilgada a la empresa actora resulta susceptible de ser condonada de acuerdo a lo normado por el art. 55 de la ley 27.260, en la medida en que la sanción reprochada no se encontraba firme a la fecha del acogimiento al régimen de regularización”*.

Que, por ende, de los fallos citados, se desprende claramente que en el caso no corresponde la condonación de la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción imputada, ya que no se encuentra asociada a una obligación de naturaleza tributaria ni constituye una infracción formal, no encuadrando la conducta, en ninguno de los casos previstos por la ley 27.260.

X.- Que, sentado ello, corresponde a continuación tratar la nulidad planteada por la co-actora firma exportadora, respecto de la apertura del sumario y la resolución apelada.

En tal sentido, sostiene que la apertura de sumario es nula porque el servicio aduanero la hizo contra otra compañía, contrariando el principio de personalidad de la pena. Por su parte, alega que la resolución apelada también es nula porque carece de motivación y causa.

Que respecto de la apertura de sumario, si bien es cierto que primeramente se aperturó contra otra firma, el servicio aduanero inmediatamente advirtió el error y volvió a aperturar el mismo y correr nueva vista a la aquí co-actora, por lo que no se advierte en el caso el agravio concreto planteado por la firma exportadora en este sentido, siendo que, además, dada la posibilidad que tienen las partes, en esta instancia, de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Por su parte, tampoco procede el planteo efectuado respecto de la nulidad de la resolución apelada por falta de motivación y de causa, ya que la co-actora formula manifestaciones genéricas referidas a lo que allí se resuelve. Lo cierto es que se puede compartir o no los términos de la misma, pero ello no la turna nula por dicho motivo.

Que ello así, corresponde rechazar el planteo efectuado por la co-recurrente AGFA HEALTHCARE, ya que el vicio alegado no le causa indefensión o gravamen que no puede ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal. Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la CSJN, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205-549 y 267-393).

XI.- Que a continuación corresponde analizar si la resolución DE PRLA n° 5598/15, aquí apelada, se ajusta a derecho, en cuanto condenó a las aquí co-recurrentes, al pago de una multa por comisión de la infracción prevista

en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

Que por medio del permiso de embarque 08001EC01 nro. 133281G, registrado el 28/10/2008, ante la aduana de Buenos Aires, la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA SA documentó, por medio de su despachante de aduana, Sr. Arnoldo Fellin, la exportación para consumo de mercadería clasificada en la PA 3701.10.29900R, con destino a República Dominicana.

Que, con posterioridad, la Aduana entendió que se configuró una declaración inexacta por los siguientes fundamentos:

- En el permiso de embarque se indicó la cláusula de incoterm EXW, declarando el coeficiente 0,95238 en lugar el coeficiente 1,00, siendo que según dicha cláusula el importador se hace cargo de los derechos de exportación, por lo que no deberían estar incluidos en el precio;
- Se habría declarado en el campo FOB total del permiso de embarque un valor distinto al que correspondería, ya que se debería haber declarado el monto de u$s 105.793,40 en el valor en aduana, como consecuencia de la condición de venta EXW y el coeficiente 1,00.

Podemos decir que, básicamente, la Aduana imputa a las co-actoras que los derechos de exportación no están incluidos en el precio (ellas sostienen que sí lo están), por lo que no debieron descontarlos utilizando el coeficiente 0,95238, sino que se debió aplicar el coeficiente 1. Por otro lado, sin perjuicio de ello, sostiene que según la cláusula de venta pactada EXW, los derechos debían ser soportados por el comprador, por lo que no debieron incluirse en el precio FOB. No obstante, concluye que en el campo FOB se debería haber declarado un importe distinto, con la inclusión de los derechos de exportación en dicho precio y al no acreditar su inclusión, considera cometida la infracción en trato.

Que el art. 954 dispone en su apartado 1 que: *"El 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"*, en cuanto aquí interesa: *"c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia"*.

Que, corresponde mencionar que a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

XII.- Según la Cámara de Comercio Internacional las reglas Incoterms brindan definiciones y reglas de interpretación aceptadas internacionalmente para los términos comerciales más comunes utilizados en los contratos de venta de bienes.

Es decir son los términos de venta que el comprador y el vendedor de bienes acuerdan durante las transacciones internacionales, a los efectos de determinar qué costos y riesgos asume cada parte en la operación internacional.

Que en aquellas cláusulas Incoterms, el vendedor (exportador) debe -o debería- solventar todos los gastos que ocasionen las mercaderías involucradas hasta un determinado momento. En el caso de la cláusula EXW (Ex fábrica) hasta poner las mercaderías a disposición del comprador en las instalaciones del vendedor o en otro lugar convenido.

Que sin perjuicio de cuál sea la incoterm pactada entre el comprador y el vendedor, se debe declarar en el campo FOB justamente ese importe, es decir incluir todos los gastos exigidos por el Código Aduanero “hasta que la mercadería haya sido puesta a bordo”, ello atento a las normas de valoración, que en exportación, están previstas en nuestro Código Aduanero a partir del art. 735.

En efecto, el art. 735 del C.A. dispone 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 en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 726, 727 ó 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado.

Que el art. 736, inc. a), del C.A. preceptúa que ese valor debe incluir la totalidad de los gastos ocasionados hasta “el puerto en el cual se cargare en el buque con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática”.

Que el art. 739 del C.A. detalla especialmente los gastos a que se refiere el art. 736 de ese ordenamiento.

Que, en lo que aquí interesa, los arts. 737 y 739, inc. e) del C.A. excluyen del valor imponible a los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. Ello a los efectos de que, siendo el valor imponible la base de cálculo de aquellos derechos, los mismos no formen parte de tal base.

Que de la compulsa de la operación de exportación involucrada en autos, puede observarse que en el campo “FOB Total en Dólar” se declaró un importe de u$s 105.793,40, habiéndose descontado los derechos de exportación de dicha base FOB mediante la utilización del coeficiente 0,95238, lo que arroja un valor en aduana de u$s 100.755,52. El valor declarado en el campo FOB, según resulta de la documentación acompañada, se encuentra conformado por el importe de u$s 104.157,40 –correspondiente al precio por la venta de la mercadería- y el importe de u$s 1636 correspondiente a los gastos de exportación, para llegar al FOB.

La co-actora AGFA sostiene que los derechos de exportación se incluyeron en el precio factura, es decir en los u$s 104.157,40, motivo por el cual fueron descontados para determinar el valor imponible de la mercadería. Por otro lado, sostiene que pactó con el comprador, que se haría cargo de dichos derechos (que sostiene pagó con fondos propios), no obstante la condición de venta pactada, siendo que se los trasladó en el precio de la factura. Cabe señalar que dicho argumento resulta un tanto contradictorio, ya que por un lado sostiene que el comprador no quiso hacerse cargo del pago de los mismos, lo que la co-actora aceptó, abonando por ende los derechos de exportación con fondos propios pero -por otro lado- los incluyó en el precio de venta de la mercadería, siendo que en definitiva los asumió el comprador.

Por su parte, la Aduana sostiene que no acreditó que los derechos de exportación estuviesen incluidos en el precio, por lo que: (i) no correspondía aplicar el coeficiente para su deducción del FOB; (ii) por la condición de venta pactada, de todas formas no debía incluirlos en el precio; y (iii) –con cierta contradicción- atento a que no demostró su inclusión en el precio no obstante sostener que sí lo hizo, ingresó un importe distinto en concepto de divisas ya que debería haberlos incluido en el FOB.

Que de todo lo hasta aquí expuesto, podemos extraer, en principio, las siguientes conclusiones:

1. La condición de venta pactada por las partes es independiente al valor que corresponde declarar en el campo FOB.

2. No resulta obligatorio para el exportador, incluir los derechos de exportación en el valor FOB. En el caso en que estén incluidos en el precio –lo que debe ser acreditado fehacientemente-, deberá luego descontarlos del valor imponible (ello a los efectos de no abonar derechos de exportación sobre derechos) y en el caso contrario, deberá aplicar el coeficiente 1.

XIII.- Ahora bien, corresponde a continuación determinar si efectivamente la actora acreditó su inclusión en el precio factura para luego analizar si su inclusión o no, configura una declaración inexacta.

Que según resulta de las actuaciones administrativas, la co-actora exportadora acompañó dos certificaciones contables y una ampliación de las certificaciones de las que surgirían que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el precio (ver fs. 69/70, 73/74 y 112/112 vta).

De las mismas resulta lo siguiente: *"…Respecto de la exportación documentada mediante permiso de embarque N° 08001EX01133281G, AGFA HEALTHCARE ARGENTINA SA recibió un único pago por U$S 104.157,40…el cual corresponde a la cancelación de la factura N° 0016-00000061, emitida el 22.10.2008…El importe de $ 16.423,16…correspondiente a los derechos de exportación del permiso citado…fue abonado con fondos propios de AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A. a través del despachante de aduanas interviniente"*.

"…Los derechos de exportación correspondientes al permiso de embarque N° 08001EX01133281G, oficializado el 28 de octubre de 2008, a nombre de AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A., por un importe de $16.423,78…equivalentes a u$s 5.037,78…han sido deducidos impositivamente como gasto a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2008".

Finalmente, de la ampliación de las certificaciones contables mencionadas, surge que *"…el importe de los derechos de exportación de $16.423,16…correspondientes a los derechos de exportación del permiso de embarque 08001EX01133281G se encuentra incluido en el precio de venta de u$s 104.157,40…"*.

Por su parte, en esta instancia, también se produjo prueba pericial contable, a los efectos de que un perito contador designado de oficio, diga si –entre otras cosas-, se encuentra acreditado fehacientemente la inclusión de los derechos de exportación en el precio de venta expresado en la factura bajo condición EXW, a lo que el perito de oficio respondió: *"…**No surgen elementos contables que permitan determinar fehacientemente la inclusión** de los derechos de exportación en el precio de venta expresado en la Factura bajo condición EXW, siendo que, **tampoco, contablemente, resulta fehacientemente de manera contraria la no inlcusión**…"*.

Que del análisis de las certificaciones contables acompañadas en la instancia aduanera y de la prueba pericial efectuada en esta instancia, cabe deducir que no resulta acreditado que los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio de venta de la mercadería en trato. En efecto, en las certificaciones contables se hace referencia de manera genérica a su inclusión, no obstante no acredita como se forma el precio documentado en la operación involucrada.

Que, por su parte, el perito contador, en su informe de fs. 67/61 de autos, no conforma una opinión fundada y concluyente respecto de la inclusión o no de los derechos en el valor F.O.B. documentado concretamente en la operación aquí involucrada, limitándose a informar que de los libros contables no surge que estén incluidos ni tampoco que no le estén, por lo que en definitiva, no aporta conclusión alguna como para ser merituada por la suscripta.

Que, por todo lo expuesto, cabe concluir que no se encuentra acreditado en autos que los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio FOB declarado.

Que, por ende, se evidencia que en el caso ha existido una diferencia entre lo declarado y lo comprobado.

XIV.- Que resta ahora analizar si, efectivamente, los efectos que esa diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, produjo o pudo haber producido, en caso de pasar inadvertida: *"c) El ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…"*, -conf. art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.-.

Que, en efecto, y tal como ya se dijo, la condición de venta pactada por el comprador y vendedor es independiente valor FOB que debe declarase en la destinación de importación.

De todas maneras aun en el caso en que se sostuviera que por la condición de venta pactada –en el caso EXW- los derechos de exportación no debieron incluirse en el valor FOB declarado, ello es justamente lo que aconteció en el caso, ya que se determinó tanto en la instancia aduanera como en el considerando precedente, que no se encuentra acreditado que los derechos de exportación se hayan incluido en el precio FOB.

Por otro lado, tampoco constituye un gasto que deba incluirse "obligatoriamente" en el valor FOB a declarar, ya que –tal como se dijo- los arts. 737 y 739, inc. e) del C.A. excluyen los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo.

Que, por ende, resulta correcto el valor FOB de u$s 105.793,40 declarado en el permiso de embarque en trato, formado por el importe de u$s 104.157,40 –correspondiente al precio por la venta de la mercadería- y el importe de u$s 1636 correspondiente a los gastos de exportación.

Que, además, surge de la prueba aportada, que el importe de u$s 104.157,40 es el efectivamente facturado, ingresado y liquidado en el mercado de cambios.

Que la imputación efectuada por el servicio aduanero, en relación al coeficiente aplicado, tampoco desvirtúa la conclusión a la que se arriba, ya que ello no tiene relación alguna con el importe declarado en el campo FOB del permiso, sino que impacta en el valor imponible, base de cálculo de los tributos a la exportación correspondientes.

En efecto, eventualmente, dicha situación podría haber generado la configuración de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., al haberse descontado del valor imponible los derechos de exportación, cuando en realidad no se encontraban incluidos en el valor FOB, lo que podría ocasionar un perjuicio fiscal, pero no ingreso distinto en concepto de divisas.

Que de todo lo expuesto, se concluye que en caso no se configura la infracción al art. 954, ap.1, inc. c), del C.A., ya que no pudo producirse –ni real ni potencialmente- un ingreso de divisas distinto al correspondiente.

XV.- Que en relación a la responsabilidad del despachante de aduana, cabe señalar que no sólo actúa como mandatario del importador-exportador, carácter que lo obliga a cumplir con el mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana y cumplir con los deberes a su cargo.

Que, sin embargo, teniendo en cuenta lo expresado en los considerandos precedentes y, en vistas de que no se ha configurado la infracción aquí imputada, no puede considerarse al despachante como penalmente responsable, no siendo necesario evaluar si se ha apartado o no de las instrucciones impartidas por el exportador.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, no puede

ser considerado responsable por una infracción que no se ha configurado.

Que, en virtud de lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la resolución DE PRLA n° 5598/15, en cuanto condena a la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A. y al despachante de aduana, Sr. Arnoldo Fellin, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., respecto de la destinación de exportación 08001EC01133281G

2.- Costas al Fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA n° 5598/15, en cuanto condena a la firma AGFA HEALTHCARE ARGENTINA S.A. y al despachante de aduana, Sr. Arnoldo Fellin, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., respecto de la destinación de exportación 08001EC01133281G

2.- Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.21 02:13:13 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.21 14:38:31 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.21 14:40:41 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.21 14:40:42 -03:00