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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-98372121-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia EXPTE. N° 27.382 SPINA FABIAN OSCAR y acumulado

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"SPINA FABIAN OSCAR c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº 27.382-A** y su acumulado: **"VIÑEDOS LOS MAITENES S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación" Expte. Nº 27.491-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 8/13 y vta. el Sr. Fabián Oscar Spina, en su carácter de despachante de aduana y con patrocinio letrado, interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 7937 de fecha 20.11.09, dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación 12194-97-2007, mediante la cual se condena a la exportadora Viñedos Los Maitenes S.A. al pago de una multa -en forma solidaria con el despachante de aduana- por la presunta infracción del art. 954, inciso c) del Código Aduanero (en adelante "CA") respecto de la destinación 04001EC01075888U. El actor manifiesta que registró la operación con la condición de venta de Incoterms "EXW" consignada por el proveedor del exterior y que declaró el valor FOB de acuerdo con las facturas de exportación. Agrega que en el casillero de "ajustes a incluir" se adicionaron los gastos ocasionados desde la salida de la mercadería de la fábrica al puerto de embarque. Se opone a la infracción imputada en el sumario aduanero y afirma que su conducta se encuadra dentro de los límites del mandato. Explica que la declaración se ajustó a la información suministrada por el exportador y que, en su carácter de auxiliar del servicio aduanero, no puede apartarse de la documentación complementaria brindada por su mandante, por lo que solicita que se aplique lo dispuesto por los arts. 902 y 908 del CA. Señala que las modificaciones o incongruencias de las declaraciones efectuadas por el exportador escapan a la responsabilidad eventual del despachante de aduana en materia de infracciones y cita jurisprudencia. Señala que el valor imponible en materia de exportación es el valor FOB declarado en la destinación de conformidad con la factura y cita el art. 735 del CA. Agrega que, a los fines de la determinación de la base imponible, es necesario incluir los gastos hasta el puerto de embarque y afirma que realizó el ajuste de acuerdo con la normativa aduanera. Sostiene que por la condición de venta EXW, el vendedor cumplió con su obligación al poner la mercadería a disposición del comprador en la fábrica. Reconoce que la firma exportadora debió incluir esos gastos en el casillero correspondiente al valor FOB y no en el de "ajustes a incluir", pero que la rigidez del sistema informático le impidió corregirlo y lo obligó a consignar los gastos en otro casillero. Observa que dicha conducta no encuadra -en su criterio- en el art. 954, inc. c del CA, por cuanto no hubo una diferencia real ni potencial en el giro de las divisas, sino que correspondería eventualmente la infracción formal del art. 995 del CA., como inicialmente se labró en el sumario aduanero. Agrega que de la documentación complementaria no hubo facturación o subfacturación que implique el giro de divisas distinto al que corresponda. Ofrece prueba documental e informativa, hace reserva del caso federal, confiere

autorizaciones y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 23ref./27ref. y vta. la coactora **Viñedos Los Maitenes S.A.** explica que en permiso de embarque oficializado el 16.09.04 se consignó en el casillero "valor FOB" la suma de U$S 18.706,80 de acuerdo con la documentación complementaria y que la condición de venta fue EXW. Agrega que los gastos interiores para la determinación del valor en aduana se indicaron en el campo "ajustes a incluir". Manifiesta que intentó regularizar el error incluyendo la diferencia de U$S 1450, lo que da un valor en aduana de U$S 20.156,80, por el cual liquidó los derechos de exportación y solicitó el pertinente reintegro. Sostiene que sobre el monto de U$S 18.706,80 de la factura comercial, se ingresaron en forma anticipada las divisas conforme aviso de orden de pago P191258 del 22.06.04 del Banco Río de la Plata S.A. y que ello se declaró en el permiso de embarque como "Ventaja PLAZOESPERAOPC=PLESP2", por lo cual entiende que no hubo perjuicio fiscal alguno. Explica que en la época en que se oficializó la destinación, era un uso y costumbre de los despachantes de aduana que declararan los gastos de transporte en el casillero "ajustes a incluir" cuando la venta no se concretaba con valor FOB. Observa que ello se subsanó posteriormente con el dictado de la RG AFIP 1896/2005 que uniformó los criterios para la declaración aduanera y cita el punto 1 de dicha norma. Afirma que al momento de la verificación (canal rojo), el servicio aduanero tuvo a la vista la documental de la que surgen los valores declarados. Transcribe el art. 954 inciso c) del CA y la normativa cambiaria que considera aplicable, según la cual el banco interviniente en la operación dio el cumplido del permiso de embarque por el correspondiente ingreso de las divisas por el valor EXW. Reitera que, por el pago anticipado de la exportación, tampoco hubo peligro en que hubiera podido existir un egreso distinto del que correspondiere y cita jurisprudencia de este Tribunal. Finalmente, cita las notas externas dictadas por el servicio aduanero aclaratorias de la RG 1896/2005 y en particular el Instructivo 10/2006 (DV REEX) obrante en las actuaciones administrativas, por el cual, correspondería dejar sin efecto la denuncia o, en su caso, encuadrarla en el art. 995 del CA. Funda el derecho, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Que luego de efectuada la acumulación a fs. 43ref. y corridos los pertinentes traslados, a fs. 64/72 la representación fiscal los contesta y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de una breve reseña de los hechos y de la negativa genérica de rigor, sostiene que el art. 954 del CA implica una transgresión al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas ante la aduana, que es el bien jurídico protegido por la norma. Agrega que la norma tipifica la conducta de efectuar una declaración que difiera de la comprobación y que produzca o pueda producir, en caso de pasar inadvertida, el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. Cita los arts. 954 y 956 del CA. y los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "Bunge y Born Comercial SA" del 11.06.98 y "SUBPGA c/Estado Nacional s/ Nulidad de Resolución" ("Fallos", 307:871), entre otros. Sostiene que en autos se configuró la infracción dado que del informe técnico y del análisis efectuado por el servicio aduanero, se detectó la diferencia entre el valor FOB consignado y el resultante de adicionar el costo de flete, seguros y comisiones. Afirma que la carga de la prueba recae en el exportador y que no ha sido suficiente a efectos de lograr su exculpación. Señala que, como consecuencia de la naturaleza objetiva de las infracciones, la inobservancia de la conducta impuesta por el ordenamiento es suficiente para su configuración, con independencia del grado de subjetividad. Cita doctrina y jurisprudencia. Con relación al despachante de aduana sostiene que no solo actúa como mandatario del exportador sino también como auxiliar del servicio aduanero, por lo que debe actuar conforme la legislación vigente y cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV. Que la **actuación nº 12194-97-2007 (SC38-04-185)** se inicia a fs. 1 con la denuncia 12194-91-07, como consecuencia de la nota 232/07 de la Sección Regímenes Promocionales, por la presunta infracción del art. 995 del CA conforme el Instructivo 010/2006 (DV REEX) adjunto a fs. 3. A fs. 4/5 obra copia certificada de la destinación 04001EC01075888U y a fs. 6/9 la documentación complementaria. A fs. 10 se instruye el sumario y se corre vista a la firma Viñedos Los Maitenes SA y al despachante de aduana, quienes se notifican el 17.11.08 y el 4.11.08 (fs. 13 y vta. y 43). A fs. 22/25 y fs. 26/30 y vta. el despachante y la exportadora contestan la vista, respectivamente. A fs. 45 se tiene presente la prueba documental y se desestima la informativa ofrecida por la firma recurrente. A fs. 50/52 se dicta la resolución DEPRLA 7937/2009 apelada en autos.

V. Que a fs. 74 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 81/82 (respuesta del Banco Central de la República Argentina). A fs. 85 se declara clausurado el período probatorio. A fs. 92 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 93 se hace saber que no hay mérito para poner la causa para alegar. A fs. 98 pasan los autos a sentencia.

VI. Que corresponde resolver en autos acerca de la procedencia de la multa impuesta a la firma exportadora Viñedos Los

Maitenes S.A. y al despachante de aduana en los términos del art. 954, apartado 1, inciso c) del C.A., respecto de la destinación 04001EC01075888U oficializada ante la Aduana de Buenos Aires el 16.09.04.

Que, mediante dicho permiso de embarque, la firma recurrente documentó la exportación de 917 cajas de vino que clasificó en la p.a. 2204.21.00.200F *(Vino varietal (vino fino) o vino calidad preferente (R.C001/96 INV) - - En recipientes con capacidad inferior o igual a 1 l -Los demás - - vinos; mosto de uva en el que la fermentación se ha impedido o cortado añadiendo alcohol: VINO DE UVAS FRESCAS, INCLUSO ENCABEZADO; MOSTO DE UVA, EXCEPTO EL DE LA PARTIDA 20.09").*

Que, en virtud del análisis de la documentación, la Sección Regímenes Promocionales formuló la denuncia señalando que *"... se declara condición de venta EX WORK y en el campo FOB CASILLERO se declara y compromete un valor distinto al mismo, discrepando con lo normado en el Art. 736 de la Ley N° 22.415 e intentando regularizar dicha situación en el casillero AJUSTES A INCLUIR, destinado a los gastos generados de la operación hasta la puesta a FOB, no siendo un ajuste a incluir admisible en el marco de la valoración de la mercadería"* y remite al Departamento Procedimientos Legales Aduaneros dado que la situación podría encuadrar en el art. 995 del CA, conforme lo dispuesto en el instructivo 10/2006 (DV REEX) (v. fs. 2 y 3 de las actuaciones administrativas).

Que no obstante lo señalado por la dependencia interviniente, luego de corrida la vista y su contestación por las partes, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros consideró que la conducta de la firma exportadora y del despachante de aduana encuadra en la infracción del art. 954, inciso c) del CA y les impuso -en forma solidaria- una multa de $ 4.260,10 por el presunto perjuicio fiscal.

VII. Que el art. 954 del C.A. inciso c) dispone 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: … c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (...)"*.

Que el sistema aduanero se basa en el principio de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, por lo cual, a los efectos de la configuración de la infracción del art. 954, es indispensable la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación y que dicha diferencia cause o pudiere causar un perjuicio fiscal, que implique el ingreso o egreso de divisas por un importe diferente al que correspondiere con la consiguiente modificación de la base imponible.

VIII. Que, entonces, la cuestión planteada en autos se refiere a la presunta declaración inexacta por cuanto en el casillero "FOB total en dólares" se indicó el valor de la factura y que los gastos de transporte hasta el embarque de la mercadería conforme la cláusula Incoterms Ex Works, se indicaron en el casillero "Ajustes a incluir", lo cual habría generado -a criterio del servicio aduanero- un perjuicio fiscal.

Que, a los fines de determinar el valor imponible en exportación, el art. 735 del CA 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, por otro lado, la condición de venta pactada con el comprador del exterior conforme la factura de exportación es la EXW (Ex Works) que implica que el vendedor pone la mercadería a disposición del comprador en su establecimiento o fábrica y que el comprador se hace cargo del transporte y los costos y riesgos a partir de ese momento hasta su embarque.

Que en virtud de lo establecido por el art. 736, inciso a) del CA *"A los fines previstos en el artículo 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta: a) el puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática …"*.

Que, de conformidad con lo expuesto, los gastos inherentes al traslado de la mercadería en los que incurriere el comprador, en forma directa o indirecta, desde la fábrica hasta el puerto de embarque deberían adicionarse al valor FOB y, si bien, no correspondería agregarlos a los demás ajustes necesarios para la determinación del valor en aduana (descuentos por pago anticipado, cánones, licencias, regalías, reversiones y otros), no había al momento de la oficialización del permiso, ningún casillero específico para declarar esos gastos.

Que recién a partir del dictado de la RG AFIP 1896/2005 (B.O. 7.06.05), es decir, con posterioridad a la oficialización de la destinación de autos, se determinó a nivel informático, el criterio para la declaración de estos conceptos en el SIM. Dicha resolución general fijó las pautas para la declaración del precio y el valor de las mercaderías destinadas a la

exportación y estableció en el Anexo II, punto 1, en forma precisa, los campos en los cuales se deben informar los gastos en el caso de la cláusula incoterms EXW *(*OM 1993/2, "Declaración de los Elementos relativos al Valor de Exportación" en el campo "Otros Elementos" y en el campo "Información Complementaria" del sector información general del OM 1993 SIM (Datos Complementarios que serán habilitados específicamente: "LUGAR-ART736CA" y "GTOSANT736CA", respectivamente). Esta norma fue sustituida luego por la RG 2391/2008 (B.O. 21.01.08).

IX. Que, en virtud de lo expuesto y de la compulsa de la documental obrante en autos, los coactores declararon en el permiso de embarque el monto de U$S 18.706,80 en el casillero “FOB total en dólares”. Dicho monto equivale al declarado en la factura de exportación de fs. 6 de las actuaciones administrativas, en la cual se agrega a la descripción de la mercadería exportada la condición de venta (“Total EX WORK”). Por otro lado, en el campo “Ajustes a Incluir en Divisas” del permiso de embarque, se consignó la suma de U$S 1.450, en concepto de gastos originados desde el momento la salida de fábrica hasta el embarque, conforme la declaración jurada obrante a fs. 8 de las actuaciones administrativas.

Que cabe observar que, el monto declarado en el campo “Base Imponible en Divisas” sobre el cual se liquidaron los derechos de exportación y el reintegro, corresponde al valor FOB más los “ajustes a incluir” (U$S 20.156,80) y es la misma base imponible a la que se habría arribado si se hubieran adicionado los gastos al valor FOB en el campo correspondiente a este último.

Que, en lo que respecta específicamente al giro de las divisas, el Banco Central de la República Argentina en la respuesta al oficio librado en autos, informó que el Banco Río de la Plata S.A. efectuó el cumplido del permiso de embarque en virtud del giro de divisas conforme lo exige la normativa bancaria (fs. 81/82 de autos).

Que, de lo expuesto, se concluye que no se produjo en autos un ingreso de divisas distinto al que correspondiere en los términos del art. 954, inciso c) del CA, por lo que se revoca la multa impuesta.

X. Que por la forma como se resuelve, no se tratan los demás agravios del despachante de aduana.

XI. Que, por ello, **VOTO POR:**

Revocar la resolución DE PRLA 7937/2009 dictada en la actuación 12194-97-2007, en tanto impone multa en los términos del art. 954, inciso c) del CA respecto del despachante de aduana Fabián Oscar Spina y de la firma exportadora Viñedos Los Maitenes S.A., con costas a la DGA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

Revocar la resolución DE PRLA 7937/2009 dictada en la actuación 12194-97-2007, en tanto impone multa en los términos del art. 954, inciso c) del CA respecto del despachante de aduana Fabián Oscar Spina y de la firma exportadora Viñedos Los Maitenes S.A., con costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª. Nominación (arts. 52 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 14:47:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 15:56:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 15:56:53 -03:00