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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-15617376-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Febrero de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente EX-2020-07689613- -APN-SGASAD#TFN; “COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente EX-2020-07689613- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Mediante IF-2020-07689530-APN-DTD#JGM se presenta, por apoderada, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación, en los términos del art. 1132 del Código Aduanero (CA), contra la Resolución Nº 631/19 de la Aduana de Campana (AD CAMP), recaída el 18/10/19 en el expediente SIGEA Nº 13289-31053-2015, por la que se rechazó la solicitud de devolución de tributos en concepto de derechos de exportación, abonados en virtud de las destinaciones 10008ES03000004K y 10008EC09000002V mediante las cuales se exportaron 5.228,05 toneladas (Tn) de concentrado de plomo clasificado en la Posición Arancelaria (P.A.) 2607.00.00.200X. Afirma que las operaciones se formalizaron al amparo del régimen de precios revisables establecido mediante Resolución General (RG) ex AFIP N° 2108/06 y por un error involuntario en la declaración 10008ES03000004K se consignó un coeficiente equivocado que provocó un incremento en el cálculo de los derechos de exportación, mientras que por su parte el servicio aduanero entendió, equivocadamente, que los derechos de exportación abonados no formaban parte del precio, se negó a devolver los tributos pagados en demasía y sin causa, lo cual conlleva un enriquecimiento ilícito por parte del Estado. Realiza un análisis de los arts. 735 y 736 del CA en cuanto a que el valor FOB incluye los derechos de exportación, pero permite descontarlos del valor imponible para evitar la liquidación de impuestos sobre impuestos. Sostiene que en el contrato firmado en virtud de la operación en cuestión se estableció la condición FOB, es decir que el vendedor asumió el pago de los impuestos y tasas de exportación. Afirma que según sus estados contables los derechos de

exportación son consignados como un gasto de comercialización y se detraen de los ingresos brutos por ventas. En cuanto a los intereses aplicables al importe de la repetición solicita se establezca la tasa pasiva fijada por el Banco Central de la República Argentina (BCRA). Ofrece prueba. Solicita se dicte sentencia ordenando la devolución de los tributos abonados en demasía, con costas.

II.- Mediante IF-2021-42403557-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-31053-2015, correspondientes a la causa, en formato digital. Niega genéricamente las afirmaciones de la recurrente no reconocidas expresamente. Realiza una breve síntesis de los hechos acontecidos. Efectúa consideraciones en relación a lo establecido por los arts. 724, 725, 735, 736 y 737 del CA, en especial al valor declarado y la normativa aplicable para su determinación en virtud del régimen especial que amparó las destinaciones en cuestión. Alega que dada la habitualidad en la operatoria comercial de la actora, resulta difícil pensar en que hubiera incurrido en un error en cuanto al indicar el coeficiente aplicable 1,000 que implica que el valor FOB no tiene incluidos los derechos de exportación. Hace referencia a los informes y dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas. Cita la RG ex AFIP N° 1921/05en cuanto al procedimiento para la tramitación de las destinaciones de exportación. Afirma que la recurrente no demostró que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB declarado para descartar el coeficiente declarado presuntamente por error. Tampoco acreditó que trasladó el monto de dichos tributos al precio de venta de la mercadería exportada. En relación al reclamo sobre la aplicación de la tasa de interés que para la justicia liquida el BCRA afirma que la actora pretende el apartamiento de las normas tributarias y aduaneras vigentes, como así también del criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo “Cencosud”. Finalmente realiza consideraciones en relación a las facultades de control del servicio aduanero y la función de resguardo de la renta fiscal. Cita jurisprudencia. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Por PV-2021-75248237-APN-VOCXVII#TFN se declara la causa como de puro derecho y mediante IF-2024-95784343-APN-VOCXVII#TFN los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-31053-2015 se originan con la presentación de la firma aquí actora, obrante a fs. 1-4 mediante la cual, con fecha 23/12/15 solicita a la Aduana de Campana la repetición de derechos de exportación por un total de u$s 97.439,03 abonados el 28/10/10 y 23/12/10, según entiende en demasía, en oportunidad de la oficialización de la operación de exportación de 5.228,05 toneladas (Tn) de concentrado de plomo, documentada mediante destinaciones 10008ES03000004K y 10008EC09000002V, bajo el régimen establecido por la Resolución General (RG) ex AFIP N° 2108/06. A fs. 11-12 obra la documentación de la destinación 10008ES03000004K en la que se declaró la cantidad de 5.229,95 Tn. de mercadería, valor FOB provisorio de u$s 10.722.077,39 y se aplicó coeficiente 1,0000 para la determinación del monto imponible para el cálculo de los tributos correspondientes. A fs. 11vta. obra el informe de cumplido de dicha destinación por 5.228,05 Tn. y a fs. 12 se documentó la destinación con la cantidad de mercadería conforme el cumplido, Valor FOB provisorio de u$s 10.718.182,15 y se aplicó coeficiente 1,0000 para la determinación de la base imponible. Se calcularon y abonaron derechos de exportación por u$s 1.071.818,25 correspondientes al 10 % de dicha base, vigente para la P.A. de la mercadería a la fecha de la liquidación. Asimismo, a fs. 14-15 obra la documentación de la destinación definitiva 10008EC09000002V, oficializada el 21/12/10 en la cual se declaró condición de venta FOB, cantidad de mercadería exportada 5.228,05 Tn. y valor FOB definitivo u$s 11.184.084,17. Se abonó una

diferencia de u$s 44.246,53 en concepto de derechos de exportación en virtud del incremento del precio revisable declarado oportunamente.

No obstante, en dicha oportunidad, se aplicó el coeficiente 0,090909 para la determinación de la base imponible y cálculo final de derechos de exportación.

En total se abonaron u$s 1.116.064,78 en concepto de derechos de exportación, según surge de las constancias de pago acompañadas a fs. 18-21 de las actuaciones administrativas.

Según lo expresado por la firma exportadora, la diferencia de u$s 97.439,03 entre el monto de derechos de exportación abonados y el que correspondía abonar se originó como consecuencia del error cometido en la aplicación del coeficiente 1,0000 para la determinación de la base imponible, entre el momento de oficializar la destinación provisoria ES y la destinación definitiva, cuando en realidad correspondía aplicar 0,90909, en virtud de encontrarse incorporados al valor FOB declarado los derechos de exportación en cuestión.

A fs. 16 la firma exportadora acompañó la factura de exportación por el total de u$s 11.184.084,17 y a fs. 23-34 el contrato de compraventa, cuya traducción oficial obra a fs. 113-123, suscripto con la firma Glencore International AG, importadora de la mercadería, conjuntamente con su enmienda obrante a fs. 47-48 y traducción a fs. 49-51. Asimismo, a fs. 52-74 presentó informes sobre sus estados contables para el ejercicio finalizado al 31/12/10 en forma comparativa con el ejercicio finalizado al 31/12/09.

A fs. 89 el Jefe del Departamento Aduana de Campana requirió a la Sección Inspección Simultánea que se expidiera sobre si correspondía o no la devolución solicitada. El área consultada expresó, según Nota N° 539/18 obrante a fs. 96, que efectivamente se debía hacer lugar a la repetición solicitada.

No obstante ello, a fs. 127 el Jefe del Departamento Aduana de Campana solicitó, a la firma exportadora, que informara la estructura de costos que conforma el precio documentado en la operación en cuestión, lo cual fue cumplimentado por dicha firma, según constancias obrantes a fs. 150-154, mediante presentación del informe, sobre la forma en que se calcula el valor de los concentrados de minerales, elaborado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. Así también la firma exportadora presentó certificación contable sobre la determinación del precio de la operación, según constancias obrantes a fs. 155-157.

En consecuencia, a fs. 158-159 el Jefe del Departamento Aduana Campana, apartándose del criterio expuesto por la Sección de Inspección Simultánea (fs. 96) en la Nota N° 539/19 (fs. 96), expresó: *"…no se demuestra que los derechos de exportación formen parte o se encuentren incluidos en el valor FOB declarado, entendiendo esta instancia que correspondería denegar la presente solicitud"*.

Para llegar a dicha conclusión, se basó en que la firma exportadora informó, según la estructura de costos presentada, que el valor unitario por Tn. de mercadería ascendía a u$s 2.137,17 y no a u$s 2.139,24583 como finalmente declaró en el despacho de exportación definitivo y factura de venta (fs. 14 y 16, respectivamente, de las actuaciones).

Así las cosas, a fs. 162-163 vta. se emitió el informe conforme lo establecido en la RG ex AFIP N° 2365/07, ap. B) punto 4° de su Anexo y mediante Nota N° 226/19 obrante a fs. 165, la Sección Inspección

Simultánea modificó el criterio que había adoptado según informe de fs. 96.

Por su parte, a fs. 169 y vta., el Servicio Jurídico emitió su dictamen en el cual expresó que correspondía no devolver los importes reclamados y seguidamente, a fs. 171-172 vta., se dictó la resolución aquí apelada.

V. Corresponde, entonces, determinar si se ajusta a derecho la resolución recurrida.

El servicio aduanero sostuvo que existieron diferencias entre el valor FOB unitario (u$s 2.139,24583) y las cantidades vendidas (5.228,05 Tn), declaradas en la destinación definitiva de exportación, en relación con lo declarado en la factura de exportación, esto es u$s 2.137,17 valor FOB unitario y 5.233,128 Tn. vendidas.

Asimismo afirmó que de la estructura de costos aportada por la exportada surge que el valor unitario por Tn de la mercadería exportada era de u$s 2.137,17 y que dicho valor es coincidente con el declarado en la factura. Destaca que en la estructura de costos referida se encuentran detalladas todas las variables que constituyeron el valor declarado, sin embargo no figuran allí, como parte de dichos costos, los derechos de exportación. Por lo tanto no se encontraría acreditada su inclusión en el valor FOB declarado.

En virtud de los fundamentos expuestos, el servicio aduanero entendió que el coeficiente 1,0000 fue correctamente aplicado y no corresponde la devolución de los importes reclamados por la actora.

Por su parte la recurrente afirma que los derechos de exportación sí se encontraban incluidos en el valor FOB, conforme los términos de la cláusula quince (15) del contrato de compraventa suscripto con la firma importadora y que el importe abonado en demasía es consecuencia del error en la invocación del coeficiente para la determinación de la base imponible. Es decir, se utilizó 1,0000 (coeficiente aplicado cuando el valor FOB no incluye los derechos de exportación), pero en realidad correspondía el coeficiente 0,90909 (utilizado cuando el valor FOB incluye los derechos de exportación).

Como ya se expresó, la operación de exportación en análisis se efectuó en los términos de la Resolución ex AFIP 2108/06, es decir que se trató de una operación concertada sobre la base de un precio FOB sujeto a una determinación posterior al momento de su registro (precio revisable).

Al documentarse el PE definitivo se indicó el coeficiente 0,90909 para la determinación del valor imponible y cálculo de los tributos correspondientes.

En primer lugar cabe destacar que no se encuentra cuestionado el valor FOB total declarado por la firma exportadora, el cual coincide con el declarado en la factura de exportación. Así tampoco se encuentran cuestionadas las cantidades de mercadería efectivamente exportadas, es decir 5.228,05 Tn. conforme el informe de cumplido del servicio aduanero y lo declarado en la documentación de destinación definitiva.

En segundo lugar es necesario señalar que, conforme lo establecen los arts. 735 y 736 del CA, el valor imponible de la mercadería que se exporta para consumo, a los fines del cálculo de los derechos de exportación ad valorem, es el valor FOB en las operaciones efectuadas por vía acuática y para ello deberá considerarse como valor imponible al monto que surja de la factura o documento equivalente.

La condición de venta FOB (Free On Board) implica que el exportador se hará cargo de los gastos hasta el embarque de la mercadería en el medio de transporte, es decir los derechos y riesgos, hasta que la misma haya pasado la borda del barco, con exclusión del flete internacional. Los derechos de exportación deben ser abonados antes del libramiento de la mercadería, salvo que se realice bajo régimen de garantía.

No obstante, el art. 737 del CA establece que se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. Ello a fin de evitar el cálculo de tributos sobre una base imponible que, conforme las condiciones de venta, los incluya en el importe que debe abonarse, es decir calcular tributos sobre tributos.

Por consiguiente resulta de suma importancia determinar si los derechos de exportación en cuestión se encontraban incluidos en el valor FOB declarado a fin de que, al momento de la determinación de la base imponible para su cálculo, fuera utilizado el coeficiente 1,0000 (derechos excluidos) o 0,90909 (derechos incluidos).

Como ya se expresó, la actora funda su pretensión en lo establecido en el contrato de compraventa, Estados Contables correspondientes al ejercicio económico finalizado el 31/12/2010 y la estructura de costos con su correspondiente certificación contable. Todo lo cual, entiende, acreditaría que dentro del precio declarado se incluyó la incidencia de los derechos de exportación.

En efecto, analizadas las pruebas aportadas por la firma exportadora en sede administrativa, surge que el contrato de compraventa suscripto con la firma importadora expresa en su cláusula quince (15) que los derechos de exportación serán pagados por el vendedor (ver fs. 118 de las actuaciones administrativas).

Asimismo, de los Estados Contables se colige que los derechos de exportación han sido considerados por la actora como un gasto de comercialización y los sustrae de los ingresos brutos por ventas para determinar la ganancia del ejercicio (ver fs. 66 y 74 de las actuaciones).

Ahora bien, el servicio aduanero considera que los derechos de exportación no se encuentran incluidos en el valor FOB declarado por cuanto centra su análisis en la estructura de costos presentada por la actora y el precio unitario de la mercadería allí consignado (ver fs. 157 de las actuaciones).

Al respecto cabe destacar que, conforme la estructura de costos presentada, el precio de la mercadería se determinó según lo establecido en las cláusulas siete (7), ocho (8) y once punto tres (11.3) del contrato de compraventa suscripto.

Sin embargo, los costos relativos a la comercialización, como ser los seguros, impuestos, tarifas y derechos de exportación, los cuales son tratados en las cláusulas trece (13) y quince (15) del contrato —como “a cargo del vendedor”—, no se encuentran reflejados en la estructura de costos referida, como parte integrante del precio de venta establecido en la cláusula siete (7).

Estas cláusulas contractuales resultan relevantes a los efectos de la valoración de la mercadería, dado que mediante ellas se determina a cargo de quien estarán los gastos que corresponde adicionar al precio de venta pactado, a fin de determinar la base imponible, sin perjuicio de cualquier otro gasto que pudiera corresponder en virtud de lo establecido por los arts. 736 y 739 del CA.

Por lo expuesto se colige que al momento de la oficialización de la destinación de exportación provisoria, para la determinación de la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, conforme surge de las pruebas aportadas, los montos correspondientes a los derechos de exportación a cargo de la vendedora, no se encontraban incluidos en el valor FOB, por lo que resultó correcta la aplicación del coeficiente 1,0000 no obstante haberse indicado en el PE definitivo el coeficiente 0,90909.

A mayor abundamiento, cabe aclarar que la expresión DEREXPINCLUFOB, texto validado en el Anexo XVII de la RG ex AFIP 1452/03 indica que los derechos de exportación y demás tributos están incluidos en el precio FOB declarado. La misma no fue utilizada por la recurrente en los Formularios OM 1993-A SIM. Así tampoco surge de dichos Formularios, acompañados en las actuaciones administrativas en oportunidad de solicitar la repetición en cuestión, la hoja correspondiente a la "Declaración de los elementos relativos al valor de exportación", donde se debió tildar el casillero "SI" en respuesta a la pregunta de si el precio FOB incluye derechos y demás tributos a la Exportación (campo 10 del formulario referido). Ello generó la liquidación de derechos de exportación, con aplicación del coeficiente 1,000. La declaración de ese coeficiente implica que el valor declarado no incluye a los derechos de exportación, con lo cual los arts. 737 y 739 inc. e) del CA que ordenan deducir del valor a los derechos de exportación para llegar al valor imponible resultaban inaplicables.

VI. Sentado lo anterior, considero necesario precisar, en relación al principio de inalterabilidad de la declaración, que en las circunstancias indicadas en autos y con sujeción a la normativa vigente al momento de los hechos examinados, el servicio aduanero se encontraba facultado para autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, conforme ciertos procedimientos establecidos, condiciones y plazos.

No se trata de privilegiar la rigurosidad de las formas por sobre la verdad jurídica, sino de comprender que la búsqueda de ella no puede hacerse haciendo caso omiso a los procedimientos establecidos.

Es contrario a toda pauta de razonabilidad que el fin justifique la utilización de cualquier medio. Si en aras de la búsqueda de la verdad pudieran sortearse siempre los pasos rituales, debería proclamarse la eliminación de los procedimientos. Va de suyo que esa conclusión es inaceptable en un Estado de derecho.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde confirmar la resolución apelada.

VII. En cuanto a las costas del proceso, corresponde imponerlas a la actora vencida, conforme lo dispuesto en el art. 1163 del CA.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Confirmar la Resolución N° 631/2019 de la Aduana de Campana, dictada en las actuaciones SIGEA 13289-31053-2015 contra la firma Compañía Minera Aguilar S.A.

2. Costas a la actora vencida.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución N° 631/2019 de la Aduana de Campana, dictada en las actuaciones SIGEA 13289-31053-2015 contra la firma Compañía Minera Aguilar S.A.

2. Costas a la actora vencida.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, envíese a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 14:39:17 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:18:52 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:18:53 -03:00