Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-22115300-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Febrero de 2023

Referencia: SENTENCIA "MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 36.425-A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 36.425-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 3756/2015, dictada en la Actuación SIGEA Nº 13733-155-2007, en cuanto rechaza la impugnación incoada por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra el Cargo FE N° 985/07 relativo a la destinación Nro. 02 001 EC03 025665 X.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 9/13vta. se presenta la actora mediante apoderado y, con patrocinio letrado, interpone recurso de apelación contra la mencionada resolución. Alega que se cometió un error al marcar el casillero "no" de la Declaración de Valor y que el cómputo del coeficiente es correcto. Sostiene que las explicaciones presentadas en el escrito de impugnación en sede administrativa producen los efectos de una rectificación. Alude al art. 323 del C.A. Hace referencia a los términos de la cláusula FOB y enfatiza que en el precio FOB están incluidos todos los impuestos, tasas o cargas de exportación. Señala que para la legislación aduanera el valor FOB incluye los derechos, por lo que deben ser descontados para la determinación de la base de cálculo de esos mismos tributos. Asegura que se incurrió en un error al responder a la pregunta contenida en el formulario de Declaración de Valor y que el error quedó rectificado por el exportador en el mismo documento, con la indicación del coeficiente aplicable, la cuantificación de la base imponible y la consecuente liquidación de los tributos. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada y se deje sin efecto el cargo respectivo.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 26/29vta. la representante fiscal contesta el traslado del recurso

interpuesto. En primer lugar, cumple con la negativa genérica de todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado por la actora, como así también de toda documentación que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Continúa con un breve relato de los hechos y pasa a contestar los agravios. Considera que no se calculó correctamente la base imponible para la destinación en trato de acuerdo a lo documentado en el formulario OM 1993/2 SIM. Ratifica la formulación del cargo en tanto señala que en el referido formulario se habría indicado que el precio no incluía los derechos y demás tributos a la exportación. Cita jurisprudencia y el texto del artículo 322 in fine del C.A. Manifiesta que la actora no posee un derecho adquirido y que la Aduana puede revisar y efectuar cargos suplementarios, con independencia de lo que se haya liquidado inicialmente. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA N° 13733-155-2007) se inician a fs. 1 con la Nota N° 178/07 (RAMO A) mediante la cual se entiende correspondería la confección de cargo *"… por el perjuicio fiscal ocasionado debido a que no se calculó la Base Imponible conforme Resolución General (AFIP) 1342/2002…"*. A fs. 2 luce el cargo N° 985/07 por la suma de $ 33.829,32 (U$S 10.969), consignándose que dicha diferencia se exige *"Por haber calculado erróneamente la base imponible en pesos, acorde Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación."*. A fs. 4 luce la carpeta original del permiso de embarque nro. 02 001 EC03 025665 X (ofic.: 21/11/02), contendiendo asimismo la documentación complementaria. A fs. 9 y vta. se notificó el cargo a la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (16/10/07). A fs. 10/15vta. obra la impugnación presentada por la exportadora en fecha 29/10/07. A fs. 22 y vta. la firma ofrece sustituir la prueba pericial ofrecida por una certificación contable. A fs. 23, con fecha 08/04/10, se tuvo por deducida la impugnación, se tuvo por agregada la prueba documental y por sustituida la pericial. A fs. 26/27 se acompaña la certificación contable, la cual es tenida por agregada a fs. 28, en fecha 02/06/10. A fs. 29 luce la Nota N° 791/15 de fecha 30/06/15. A fs. 30, en fecha 03/07/15 se ponen las actuaciones para alegar y a fs. 33 y vta. obra el alegato presentado en fecha 27/07/15. A fs. 35, con fecha 28/07/15, se dispone el pase de las actuaciones para resolver. Finalmente, a fs. 36/37vta. se dicta la resolución apelada en autos.

V.- Que corresponde resolver si la resolución aquí apelada, por la que se rechazó la impugnación deducida por la actora y se confirmó el cargo formulado en relación al permiso de embarque involucrado, se ajusta a derecho.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante el PE N° 02 001 EC03 025665 X oficializado el 21/11/02, la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. documentó la exportación de 21.600 kilos de la mercadería clasificada en la P.A. 1507.90.11.000Q, cuya descripción reza *"En envases con capacidad inferior o igual a 5 l (Res. 359/99 MEYOSP) Refinado –Los demás ACEITE DE SOJA (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE"*, habiendo declarado la exportadora –en cuanto aquí interesa- en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": "DEREXPINCLUFOB = SI".

Que, frente a la fiscalización llevada a cabo por el servicio aduanero sobre la destinación bajo análisis, el mismo advirtió que en el formulario OM 1993/2 SIM se había declarado que no estaban incluidos los derechos de exportación en el valor FOB, y por ende consideró erróneamente calculada la base imponible, motivando dicha circunstancia la formulación del cargo aquí cuestionado. Asimismo, dicho fundamento sustenta la postura asumida en esta instancia por la representación fiscal.

Que por su parte, la recurrente sostiene que los tributos sí estaban incluidos en el precio FOB declarado para la venta y que, pese a que el error fue cometido en la Declaración de los elementos relativos al valor (Form. OM 1993/2) al encontrarse pre marcado el casillero "no", también se encontraba marcado el casillero "si", hallándose por ende correctamente computado el coeficiente, al igual que el cálculo de la base imponible y de los tributos en

el permiso de embarque.

VI.- Que el art. 735 del C.A. establece 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, FOT o FOR según la vía o medio de transporte de que se trate, entre un comprador y un vendedor independientes, en el momento que determinan para cada supuesto los arts. 726, 727 o 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado. Por su parte el art. 736 dispone que el valor determinado de conformidad con el art. 735, debe incluir la totalidad de los gastos ocasionados, que en el supuesto de una operación de exportación realizada por la vía acuática, serán los que se generen hasta el puerto en el cual se cargare la misma en el buque con destino al exterior. No obstante lo dispuesto en el artículo 735 –dice el art. 737- que se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. El objeto de dicha exclusión, según reconocida doctrina, es evitar la liquidación de los tributos a la exportación sobre una base de cálculo –un precio de venta en determinadas condiciones- que incluya, a su vez, el importe de los eventuales derechos que deben pagarse (Alsina, Mario A. – Basaldúa, Ricardo Xavier – Cotter Moine, Juan Patricio. Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias. Tomo V, p. 284. Abeledo – Perrot. Buenos Aires, 1987). Por consiguiente, si bien el valor FOB en principio incluye los tributos que gravan la exportación, éstos deben excluirse a fin de determinar la base imponible, siempre que el exportador manifieste haberlos incluido en el precio FOB documentado.

Que, del cotejo de la "DECLARACIÓN DE LOS ELEMENTOS RELATIVOS AL VALOR DE EXPORTACIÓN", cuyo original obra agregado en la carpeta del permiso de embarque a fs. 4 de las actuaciones administrativas, surge que algunos campos de dicho formulario OM 1993/2 se encuentran efectivamente –como lo sostiene la actora- pre impresos, mientras que otros se hallan marcados de puño y letra. Reviste especial importancia –en cuanto se encuentra cuestionado aquí- lo consignado por la exportadora como respuesta a la pregunta del campo 10 a) relativa a si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación. Surge a simple vista del referido formulario que dicha pregunta 10 a) tiene como respuesta marcados ambos casilleros "SI" y "NO"; en el primer caso, con una cruz de puño y letra en tinta azul, y en el segundo, con una cruz pre impresa en tinta negra.

Que, a mi entender, dicha ambigüedad en la respuesta, obedece a todas luces a un error (en el caso de haberse querido consignar la respuesta afirmativa debería haberse despejado el casillero "NO", y en caso de haber querido responder por la negativa, debería haberse dejado en blanco el casillero "SI", como acontece en el resto de los campos que requieren este tipo de respuestas). En efecto, resulta lógico que quien ha cometido un error siendo negligente en colocar indebidamente una "X" en la referida declaración (en este caso, dejando una en el casillero que no correspondía) deba, si pretende modificar una situación que resulta clara y objetivamente de su propia declaración, demostrarlo fehacientemente (Conforme mi voto en Sent. de fecha 18/07/14, autos "VIDRIERIA ARGENTINA S.A. c/DGA", Sala E, Expte. TF N° 27.036-A). De este modo, considero que la forma de poder conocer ciertamente cuál resulta ser la respuesta correcta, cumpliendo con la referida demostración, es cotejar la declaración con la factura comercial y lo declarado en el permiso de embarque. Y, a su turno, también evaluar la prueba producida por la actora en sede administrativa.

Que de la factura de exportación nro. 037400003244 se desprende que la condición de venta fue FOB y que el importe de la misma es de U$S 137.592, coincidentemente con el declarado en el permiso de embarque.

Que, por su parte, surge del permiso de embarque nro. 02 001 EC03 025665 X que se declaró que los derechos de exportación sí estaban incluidos en el precio FOB, conforme lo consignado en el campo "a) Opciones / b) Ventajas" "DEREXPINCLUFOB = SI", a la vez que se declaró como FOB total la suma de U$S 137.592 y el concepto derechos de exportación por la suma de U$S 21.587,85.

Que, a mayor abundamiento, resulta relevante la prueba producida en sede administrativa (obrante a fs. 27 de las actuaciones administrativas) consistente en una certificación contable la cual concluye que *"… los Derechos de Exportación del Permiso de Embarque N°02-EC03-0025665X, están incluidos en el Valor F.O.B de la mercadería exportada…"*, lo cual sustenta con la registración contable cuyos conceptos y montos coinciden con los declarados en el permiso de embarque.

Que, en tanto dicha certificación aparece verosímil y no encontrándose argumentos para controvertir su resultado, a la vez que la declaración de la exportadora en el campo "a) Opciones / b) Ventajas" del permiso de embarque resulta afirmativa en cuanto a que están incluidos los derechos de exportación en el valor FOB ("DEREXPINCLUFOB = SI"), considero improcedente la formulación del cargo aquí cuestionado.

VII.- Que, más allá de las cuestiones fácticas antes descriptas que surgen del cotejo de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, y de la prueba producida en sede aduanera (la cual fuera ofrecida por la actora ante esta instancia como parte de las actuaciones administrativas), considero oportuno –y a mayor abundamiento- analizar la aplicación de lo dispuesto por el artículo 322 del Código Aduanero al caso de autos, atento a que el fisco –en su contestación de recurso- entiende que no se presentó la correspondiente rectificación en tiempo y forma. Mientras que la actora sostiene al respecto que el escrito de impugnación presentado en sede administrativa produce los efectos de una rectificación.

Que el art. 321 del Código Aduanero dispone que la declaración contenida en la solicitud de destinación de exportación es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en el Código. Justamente, el artículo 322 contempla las excepciones a ese principio de inalterabilidad, en cuanto dispone que: *"1.- El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad: a) A que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados. 2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta: a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre. 3.- Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción."*. (el subrayado me pertenece). De este modo, el artículo bajo análisis requiere que para poder rectificar a los fines y efectos allí previstos, se requiere la reunión de dos tipos de requisitos; uno "sustantivo" (es decir que la inexactitud sea comprobable de la simple lectura de la propia declaración o de la documentación complementaria anexa a la solicitud que contiene la declaración) y el otro, "temporal" (que tiene que ver con el momento oportuno en que debe presentarse la rectificación). Evidentemente en el caso de autos se encontraría cumplido el primero de los elementos a fin de tornar viable la presentación de una rectificación.

Que, en relación al segundo de los elementos, de lo expuesto surge con claridad que en el artículo 322 se prevén dos situaciones diferentes, dependientes ellas de que en el caso se configure o no una infracción o delito. En el primero, se supedita la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera a la verificación de determinadas circunstancias previstas en el mismo artículo; por el contrario, de no configurarse delito o infracción, faculta al servicio a autorizar dichas modificaciones sin ninguna limitación temporal (Conf. Sent 27/10/16 en autos "Aviaser S.A. c/DGA" Expte. 24.947/11, CNACAF Sala I)

Que teniendo en cuenta que en el caso de autos no hay constancias de que la autoridad aduanera haya imputado a la firma actora algún delito o infracción, y en base a lo analizado precedentemente, tiene asidero la postura esgrimida por la actora en el sentido de que la presentación de las explicaciones correspondientes mediante la impugnación incoada en sede administrativa, habría producido los efectos de una rectificación en tanto y en cuanto el elemento temporal (al no habérsele imputado, insisto, ninguna infracción) carece en este caso de limitación. Ello sumado al hecho de que el error contenido en la declaración de valor, surge del simple cotejo de dicho documento (complementario) con el permiso de embarque (el cual contiene los elementos de declaración exigibles).

Que, como corolario, entiendo aplicable lo resuelto por este Tribunal en los siguientes términos: *"Que la posición asumida por el Fisco se encuentra imbuida de un formalismo tal que ignora la realidad de la operación de exportación, más aún cuando la Aduana desconoce la manifestación de la actora de que el valor imponible sí incluía los derechos y demás tributos, efectuada tanto en el permiso de embarque, como se señaló en diversos campos, como con posterioridad al impugnar el cargo en sede aduanera.- …"*. ("Vidrieria Argentina S.A. c/DGA", Expte. TF N° 13.106-A, Sala F, Sent. 6/7/01)

Que en consecuencia, y conforme lo expuesto *supra*, corresponde revocar la resolución aduanera apelada y dejar sin efecto el cargo formulado. Ello, con imposición de costas a la vencida.

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 3756/2015, dictada en la Actuación SIGEA Nº 13733-155-2007, y por ende dejar sin efecto el Cargo FE N° 985/07 relativo a la destinación Nro. 02 001 EC03 025665 X.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- Coincido con lo manifestado en el Considerando VII del voto del vocal preopinante en torno a los requisitos sustantivos y temporales que deben cumplirse para poder rectificar a los fines y efectos previstos en la norma.

III.- No obstante, disiento en relación con el resto de lo manifestado en ese mismo Considerando, teniendo en cuenta que el análisis realizado a los efectos de la rectificación menciona al error cometido por la actora como un acto de negligencia pasible de ser subsanado mediante una simple constatación. Dicho pronunciamiento libera a la apelante de toda responsabilidad, cuando en realidad ese mismo error obliga al servicio aduanero a realizar una actividad supletoria de constatación que debería ser responsabilidad exclusiva del declarante. En lo que aquí interesa, la verificación del error supuestamente manifiesto genera un exceso en la distribución de las cargas entre la aduana y el contribuyente, lo que amerita la imputación de la infracción enrostrada. El contribuyente debió dar aviso al servicio aduanero de dicha incongruencia plasmada en la hoja de valor y no pretender que sea este último quien deba realizar cálculos y estimaciones para determinar si realmente el precio incluía o no derechos y demás tributos a la exportación.

La falta de actuación por parte del contribuyente en este sentido deja plasmado su desinterés en efectuar una declaración válida y congruente que permita a la DGA efectuar los controles pertinentes del Permiso de

Embarque y su documentación complementaria. Importa dejar sentado, además, que la sanción administrativa parte de la base que una conducta es susceptible de ser sancionada cuando produce un quiebre en las reglas de justicia distributiva. Así las cosas, cuando se produce la infracción de una norma que estadísticamente y desde una perspectiva general encierra una cierta peligrosidad, la autoridad se ve obligada a su fiscalización. En tal sentido, debe señalarse que esa situación no puede quedar indemne sin menoscabo del particular que no provocó esa necesidad de intervención administrativa. En orden a lo expuesto, cabe recordar que una característica propia del derecho administrativo sancionador es la anticipación al problema, pues una de las funciones de la potestad sancionadora administrativa es ser un instrumento de gestión de la política regulatoria. Y ello es así, toda vez que el modelo sancionatorio administrativo es adecuado a las necesidades de la regulación administrativa de actividades de interés general.

IV.- En ese orden de ideas, corresponde hacer notar que la vía utilizada por la apelante para solicitar la rectificación no es la ajustada a derecho. Dicho pronunciamiento no se trata de un excesivo rigor formal, puesto que el instituto de la rectificación procede cuando la solicitud de la misma es clara y no condicionada. En el presente se observa la inexistencia de ambos requisitos, ya que la misma fue interpuesta en instancia de impugnación, cuando la DGA ya había detectado el error. Como el propio encabezado del escrito lo indica (ver fs. 10 de las Actuaciones Administrativas), la firma inicia procedimiento de impugnación, por lo que la intención de rectificar no resulta ser del todo clara y concisa. Lo que hubo aquí fue la impugnación de un cargo, no una rectificación. Al respecto, cabe aplicar en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”, sentencia del 9/03/2010, Fallos 333:161), según la cual “…la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)”.

V.- En virtud de lo señalado, considero que los argumentos esgrimidos por la apelante no encuentran asidero legal para hacer caer el incumplimiento endilgado, por lo que cabe concluir que debe confirmarse la resolución aduanera apelada.

Que por todo lo expuesto, voto por:

1. Confirmar la Resolución DE PRLA N°3756/2015, dictada en la Actuación SIGEA N°13733-155-2007.

2. Costas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1. Confirmar la Resolución DE PRLA N°3756/2015, dictada en la Actuación SIGEA N°13733-155-2007.

2. Costas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.02.28 20:23:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.02.28 21:25:13 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.02.28 22:00:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 22:00:58 -03:00