República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-39568092-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Abril de 2024

Referencia: EXPTE. N° 31.407-A - SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”, Expediente N° 31.407-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/13 vta. se presenta la firma SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 696/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 12072-5-2004, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación deducido y se confirmó el cargo F.E. N° 1176/04 por la suma de $ 11.721,41. Relata que el servicio aduanero formuló el cargo en cuestión por considerar que la base imponible de los tributos que entonces gravaban la exportación había sido incorrectamente calculada y, como consecuencia de ello, se habían pagados menos tributos que los debidos. Explica que los funcionarios aduaneros advirtieron que por un lado, en la hoja de valor la firma había marcado “NO” como respuesta a la pregunta de si “los derechos y demás tributos están incluidos en el valor FOB-FOR-FOT”, mientras que por otro lado, en el permiso había indicado el coeficiente que habitualmente se aplica cuando los derechos están incluidos para establecer la base imponible (que corresponde al valor unitario FOB deducidos los tributos y gravámenes). Así las cosas, la Aduana concluyó que la indicación del coeficiente en el permiso respondía a un error y determinó que la empresa debía tributar sobre el valor imponible y no sobre la base imponible. Expone que existen dos maneras de interpretar la cuestión a través de los permisos. La primera interpretación es concluir que la empresa erró al deducir los tributos del valor imponible, porque a pesar de haber declarado en el permiso de embarque en el campo Opciones/Ventajas que los derechos de exportación SI estaban incluidos en el FOB y haber aplicado el coeficiente correspondiente a esta afirmación, había informado en la hoja de valor que los tributos no estaban incluidos en el precio de venta, al poner la cruz en el casillero NO. La segunda interpretación, que defiende la empresa es que el error fue cometido al marcar el casillero NO en lugar del casillero SI y que el cómputo del coeficiente es correcto, por lo que el cálculo de la base imponible y de los tributos era correcto. Invoca que no comprende por qué el servicio aduanero asume que la incorrección estuvo al declarar en el permiso de embarque que los derechos de exportación sí estaban incluido en el FOB y al aplicar el coeficiente 0,952380 y no al consignar la cruz en el casillero equivocado de la hoja de valor. Da cuenta de que la Aduana dio curso favorable a los permisos, no obstante la contradicción apuntada, aceptó la liquidación y el pago de los tributos correspondientes sin requerir ninguna aclaración. Plantea que ante la duda, el servicio aduanero podría haber requerido explicaciones al exportador, y una vez formulada la aclaración del caso, anular el cargo de oficio por tratarse de un error que surge de la simple lectura del documento de embarque y que podía ser rectificado sin pasar a mayores. Refiere a lo normado por los arts. 735 y 736 del C.A. y asevera

que para la legislación aduanera el valor FOB, FOR o FOT incluye los derechos, por lo que deben ser descontados para la determinación de la base de cálculo de esos mismos tributos. Deja asentado que es evidente que los tributos estaban incluidos en el precio FOB declarado para la venta y que la empresa aun cuando se equivocó al decir en la hoja de valor que no lo estaban, enmendó dicho error en los campos 22, 25, 26, 28, 49 y 52 del documento de exportación. Concluye que tal interpretación es la más coherente con la realidad de los negocios, los usos y costumbres del comercio internacional y la legislación aduanera. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 21/23 la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente conferido. Señala que con arreglo a lo declarado en el formulario OM 1993/2 SIM, debieron liquidarse los derechos de exportación, que no se incluyeron en el valor FOB; por lo tanto, se procedió a la formulación de un cargo suplementario. Remite a los arts. 792. y 800 del C.A. en cuanto establecen que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe es inferior al debido y la recepción por parte del servicio aduanero de un importe en concepto de pago de una obligación tributaria no extingue la obligación de esos conceptos. Resalta que en virtud de la declaración de la contraria, corresponde oponer la teoría de los actos propios y el principio de que nadie puede alegar su propia torpeza. Postula que el fundamento del cargo es inobjetable ya que tiene su razón de ser en la propia declaración de la quejosa. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 29 se declara la causa de puro derecho. A fs. 44 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 45 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12072-5-2004 se inicia con el cargo F.E. N° 1176/04 por la suma de $ 11.721,41, por no haber calculado la base imponible en pesos de acuerdo a la declaración jurada efectuada en el formulario OM 1993/2 (fs.1/2). A fs. 3 se glosa la carpeta del PE N° 02 001 EC01 028375 N con su documentación complementaria. A fs. 4 obra constancia de notificación del cargo N° 1176/04 a Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. el 18/11/2004. A fs. 5 la empresa solicita la anulación del cargo y en subsidio interpone recurso de impugnación. A fs. 12/13 obra la Nota N° 013/05 (SE EFID). A fs. 15 obra copia de Inst. Gral. DGA 8/03. A fs. 16 se tiene por deducido el procedimiento de impugnación. A fs. 17 se emite la Nota N° 9/12 Ramo 3 (DV CEDE). A fs. 21/23 se dicta la Resolución N° 696/2012 (DE PRLA) que se notifica el 15/05/2012. A fs. 26/27 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que corresponde resolver si el cargo F.E. N° 1176/04 a través del cual el servicio aduanero exige a la actora el pago de $ 11.721,41 en concepto de diferencia de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que la Aduana formuló el cargo N° F.E. N° 1176/04 con motivo de haber aplicado la actora, a efectos de determinar la base imponible para el pago de los derechos, el coeficiente correspondiente a la inclusión de los derechos de exportación en el valor FOB declarado, mientras que de la declaración de valor -formulario OM 1993/2 SIM- del despacho involucrado, resultaba que los derechos de exportación "NO" estaban incluidos en el valor FOB.

La actora sostiene que los derechos "SI" estaban incluidos en el valor FOB, y que para determinar la base imponible a efectos del pago de los derechos aplicó el coeficiente correspondiente. Subraya que el hecho de que en el formulario OM 1993/2 SIM de declaración de valor se haya tildado “NO” a la pregunta de si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación obedece a un error de la empresa al marcar el citado formulario.

VI.- Que el art. 734 del Código Aduanero establece que el "valor imponible" es la base de cálculo o base imponible para la aplicación de los derechos de exportación *ad valorem* y ese valor es el valor FOB (precio pagado o por pagar), o FOT o FOR en su caso, "en determinadas condiciones" (art. 735 del C.A., condiciones del precio y de la respectiva operación que están regladas desde dicho art. 735 al 747 del C.A.). Si no ocurren tales circunstancias daría lugar a un "ajuste" -del valor FOB para ser valor imponible-, o lisa y llanamente a la "desestimación" -de ese valor FOB como base de valoración- para, en este último supuesto, la determinación por la aduana del valor imponible sobre otras bases (art. 748 del C.A.). Pero además, al valor imponible, para constituir la cabal base de cálculo, esto es para ser la "base imponible", se le deben "excluir los derechos y demás tributos que gravaren la exportación" (art. 737 del C.A.).

Que el valor imponible y la base imponible (valor base imponible para el cálculo de los derechos y demás tributos) pueden coincidir cuando se trate de un valor FOB -precio pactado o precio pagado o por pagar- sobre el que no corresponda efectuar ajuste o deducción alguna. En cuyo caso el valor FOB sería el valor imponible. Este valor imponible en exportación coincidente con el valor FOB para ser base imponible debería ser reducido en el importe de los tributos por aplicación del art. 737 del C.A. y en la medida que los tributos de exportación estén incluidos en ese valor FOB declarado y pactado y o precio pagado o por pagar. Si bien es habitual -y aun en casi todos los casos- que el valor FOB que se factura o pacta (en su caso coincidente o no con el valor imponible) incluya los tributos de exportación, nada obsta a que sea posible "no" incluirlos en algún caso particular. Lo establecido en los arts. 735 a 739 del Código Aduanero a los efectos de la determinación del valor de la base imponible, no significa que el valor FOB deba incluir el importe de los tributos o que fuera imposible no incluirlos.

Que conforme a las normas INCOTERMS elaboradas por la Cámara de Comercio Internacional la cláusula FOB generalmente implica que el vendedor soporta los gastos hasta el lugar de entrega de la mercadería para su carga en el medio transportador, así establece que "siempre que se haga referencia a una obligación del vendedor o del comprador de asumir obligaciones en relación con la transmisión de las mercaderías a través de las aduanas del país de exportación o de importación, se deja claro que esa obligación no incluye sólo el pago de los derechos y de otras cargas sino también la ejecución y el pago de cualquier tema administrativo vinculado al traspaso de la mercadería ...".

Que el art. 737 del Código Aduanero establece que se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación, y el objeto de esta exclusión es evitar la liquidación de los tributos a la exportación sobre una base de cálculo que incluya a su vez el importe de los eventuales derechos que deben pagarse (Alsina Mario A., Basaldúa Ricardo X. y Cotter Moine Juan P. Código Aduanero T° V, pág. 284, doctrina que cita la actora a fs. 11 vta. del escrito de interposición de recurso).

VII.- Que en el permiso de embarque obrante a fs. 3 de las act. adm., se observa que en el campo "a) opciones/ b) ventajas”, la actora validó la opción DEREXPINCLUFOB "SI" lo que evidencia que los derechos de exportación estaban incluidos en el valor FOB, consignando en el campo correspondiente el coeficiente a aplicar 0,952380. Tal información es coincidente con la asentada en el resto de los campos del documento, en cuanto a que los derechos estaban incluidos en el valor FOB. Para llegar a tal conclusión basta analizar los distintos campos del permiso, sin que sea necesario acudir al cotejo de otra documentación complementaria.

Que a todas las luces, la declaración que compromete al exportador frente al servicio aduanero es la contenida en el permiso embarque, mientras que el formulario OM 1993/2 SIM resulta documentación complementaria. Que por lo tanto, la circunstancia de que en el formulario de declaración de valor se haya tildado el casillero "NO", solo resulta un error, atento la opción validada en el permiso DEREXPINCLUFOB "SI".

Que toda vez que el servicio aduanero no tachó de falsos o inexactos los valores documentados, ni imputó a la recurrente la comisión de infracción así como tampoco objetó el valor FOB pactado, considero que debe revocarse la resolución apelada y el cargo F.E. N° 1176/04 ya que surge que hubo un error en el tildado del formulario OM 1993/2 SIM, frente a las demás expresiones contenidas en el permiso de embarque involucrado.

VIII.- Que estimo que corresponde imponer las costas por su orden, ya que con motivo del error en que incurriera la actora en el formulario de declaración de valor, la aduana pudo considerarse con derecho a litigar. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala E de este TFN en la causa 10.694-A “Molinos Río de la Plata”, de fecha 16/11/00.

Por ello, VOTO POR:

Revocar la Resolución N° 696/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 12072-5-2004, y por ende el cargo F.E. N° 1176/04, con costas por su orden.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal instructora en cuanto al fondo de la cuestión, más en cuanto a la imposición de las costas entiendo que del debido control aduanero no pudo (tal como sucedió) producirse un error o confusión que dificultare su función de cotejo. Por ello es que no sólo corresponde revocar lo decidido por la Administración, sino además imponerle el cargo de costas por el desarrollo de un expediente que no debió iniciarse en éstos términos. Lo anterior conforme arts. 68 CPCCN, 1163 CA y conc.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución N° 696/2012 (DE PRLA) dictada en la Actuación N° 12072-5-2004, y por ende el cargo F.E. N° 1176/04.

2.- Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.04.18 09:31:19 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.18 10:44:09 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: 2024.04.18 11:07:39 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.18 11:08:21 -03:00