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-2024-62536815-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Junio de 2024

Referencia: Expte. N° 36.381-A CERRO VANGUARDIA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“CERRO VANGUARDIA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente N° 36.381-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 14/21 se presenta la firma “Cerro Vanguardia S.A.” e interpone recurso de apelación contra la Resolución N°183/2015, dictada por el Administrador de la Aduana de Comodoro Rivadavia (AD CORI) en el expediente N° SIGEA 14792-143-2012. En el caso se le atribuyó responsabilidad en los términos del art. 954, ap. 1, inc., c), del C.A. El fundamento del acto sancionatorio radica en la presunta contradicción respecto de la suma consignada en el contrato con el comprador extranjero. Así las cosas, ensaya como defensa principal que no existe falta alguna, habida cuenta de que su declaración se corresponde con la facturado y lo efectivamente pagado por la operación. En ese sentido, hace hincapié en el valor de la mercadería declarada ante el servicio aduanero (U$S 19.550.969,89) con el facturado e ingresado, a través de las Facturas “E” de exportación N°0006-00000039 y N°0006-00000053. También sostiene que la declaración realizada reflejó con precisión la realidad de la operación de exportación. Reconoce que, aunque la cotización mencionada en la resolución coincide con las definiciones del contrato (precio establecido para el vigésimo día hábil posterior a la llegada del embarque), esta no fue la que las partes aplicaron. En cambio, utilizaron la cotización del día siguiente a la aceptación de los resultados finales de los ensayos sobre el contenido de los metales exportados, es decir, el día posterior al cierre efectivo de la operación. Subsidiariamente, solicita la atenuación de la multa, en función del art. 916 del C.A. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- A fs. 59/63 se presenta la representante del Fisco nacional (AFIP - DGA) y contesta el traslado conferido a fs. 27. Hace una negativa genérica de los dichos de la contraria y un breve resumen de los hechos. Rechaza que el ensayo técnico tenga una duración indefinida, ya que esto permitiría manipular el

valor. Afirma que la empresa aplicó una cotización diferente a la que correspondía. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 64 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 68/69. A fs. 85 se certifica la clausura del período probatorio. A fs. 97 se elevan los autos a esta Sala "F" y se ponen para alegar a fs. 103, derecho del que hizo uso la demandada a fs. 109/113. A fs. 115 se pasan los autos a sentencia.

IV.- En ese estado de cosas, en primer término, corresponde avocarse a determinar la veracidad del valor de la mercadería declarada. A tales fines corresponde hacer notar que el principal cuestionamiento afinca en que los montos declarados no consideraron la cotización vigente de los precios del oro y plata según lo establecido por el Mercado de Oro y Plata de Londres correspondiente al vigésimo día hábil luego de la fecha de arribo del embarque. Al respecto, debe tenerse presente que la demandante documentó la exportación para consumo de mercadería clasificada en la P.A. SIM 7108.12.10.000N, por un valor FOB total de U$S 19.550.969,89. Sin embargo, la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación cuestionó el valor de la mercadería declarado en el P.E. N° 11 014 EC09 000020T al advertir que el monto de liquidación final la firma no consideró los precios del oro y plata según lo establecido por el Mercado de Oro y Plata de Londres correspondiente al vigésimo día hábil luego de la fecha de arribo del embarque. Fue así que el organismo administrativo procedió a ajustar el monto de la liquidación final aplicando la cotización correspondiente al 29/12/10.

V. En tales condiciones, entiendo que corresponde efectuar el análisis de las normas que involucran la operación aduanera aquí de tratamiento, como así de los instrumentos que encuentran la consecuencia de las observaciones realizadas por el servicio aduanero, respecto al valor de la mercadería declarado en el P.E. N° 11 014 EC09 000020T.

VI.- En esa inteligencia del asunto, en primer orden, debe tenerse presente que la operatoria encuentra un régimen especial que tiene su punto de sostén en un "precio condicionado", es decir, que aquel valor que se declara inicialmente en la destinación aduanera es provisorio y sujeto a definirse con posterioridad. Así, la Resolución General No. 2108/06 (B.O.08.08.2006), al momento de dictarse y dejar sin efecto su anterior (Res. Nro. 281/1998) establece que: *"Que la citada Resolución General estableció el procedimiento aplicable a las solicitudes de destinación definitiva de exportación para consumo de minerales y sus concentrados, comprendidos en el Capítulo 26 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), así como de productos comprendidos en la Posición Arancelaria NCM 7108.12.10, constituidos únicamente por la llamada aleación dorada o bullón dorado, con valores FOB provisorios"*. Precisamente la norma aplicable reguló la operatoria ante el servicio aduanero, estableciendo dos instancias debidamente determinadas para llegar a conformar la exportación bajo este régimen, que como se ha indicado, tiene su propósito en posibilitar extraer la mercadería del territorio aduanero declarando un valor provisorio y condicionado a definirse con posterioridad. De esta forma, es que norma referenciada (Resolución General No. 2108/06), establece que, *"los exportadores podrán registrar, con valores FOB provisorios, las solicitudes de destinación definitiva de exportación para consumo de: a) Minerales y sus concentrados, comprendidos en el Capítulo 26 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), b) productos comprendidos en la Posición Arancelaria NCM 7108.12.10, aleación dorada o bullón dorado, y c) las mercaderías de la partida 71.12 S.A. relativa a desperdicios y desechos de metal precioso o de chapado de metal precioso (plaqué); demás desperdicios y desechos que contengan metal precioso, de los*

tipos utilizados principalmente para la recuperación de metal precioso." Asimismo, dispone que, *"los exportadores de los productos a que se refieren los incisos a), b) y c) del artículo anterior deberán registrar sus destinaciones de exportación para consumo mediante el subrégimen denominado "ES03", cuya descripción es exportación concentrado de minerales, lo cual implicará que los valores FOB declarados serán modificados con posterioridad."* Precisando que, *"como constancia que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el artículo precedente el exportador, al momento de registrar la aludida destinación, deberá adjuntar copia del contrato correspondiente. Dicha copia deberá estar refrendada tanto por el exportador como por el Despachante de Aduana interviniente."* Al unísono, el régimen, conforme a la norma dispone que, *"dentro del plazo de ciento ochenta (180) días corridos, contados a partir de la fecha en que se produzca el libramiento de la mercadería, el exportador deberá presentar ante la Aduana en la cual registró la destinación "ES03", los certificados de los análisis, tanto los realizados en el país como en el exterior. Su falta de presentación dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el Código Aduanero."* Y para dar cumplimiento a ello, el exportador registrará una destinación con cargo al subrégimen denominado "EC09", cuya descripción es exportación para consumo de exportación de concentrado de minerales ante la misma Aduana de Registro de la destinación del "ES03". Momento en que manifestará el valor definitivo de la mercadería, y adjuntará el certificado de análisis obtenido en el país, el certificado de análisis emitido en el país de destino con el detalle de metal precioso y otros metales constitutivos de estas mercaderías, copia de la factura de venta y copia de las publicaciones internacionales de las cuales surjan los precios de los minerales en cuestión. Tal certificado emitido en el exterior, deberá estar avalado mediante firma del importador extranjero o de su representante con poder suficiente. A ello, se adiciona que, tanto la copia de la factura como de las publicaciones aludidas deberán estar avaladas mediante su firma, por el exportador y por el Despachante de Aduana interviniente.

Todo esto en su conjunto nos hace vislumbrar cuál es la declaración, en efecto, que debe reunir el componente de "veracidad y exactitud" -*bien jurídico protegido por la Ley 22.415 y frente a su violación sancionado por el artículo 954 del mismo plexo legal*-. En orden a ello, si se esta ante un régimen particular que determina declarar un precio inicial de naturaleza provisoria al que luego se debe llegar al definitivo, resulta por demás elocuente que la obligación de la exactitud debe concebirse en la declaración concluyente, es decir sobre la destinación P.E. NRO. 110114EC09000020T, que exterioriza el precio final y no respecto a la primera acción declarativa (P.E. NRO. 10014ES03000037N), que simplemente observa un precio provisorio y condicionado.

En ese estado de cosas, resulta relevante ahora ingresar en el análisis de la declaración que ha realizado el exportador al momento final, mediante la destinación P.E. NRO. 110114EC09000020T, en lo que es objeto de cuestionamiento en cuanto al valor declarado.

A estos fines, se debe volver a la normativa especial que regula el presente régimen (Resolución General No. 2108/06); la cual, establece que, en la primera declaración el exportador deberá registrar sus destinaciones de exportación para consumo mediante el subrégimen denominado "ES03", cuya descripción es exportación concentrado de minerales, lo cual implicará que los valores FOB declarados serán modificados con posterioridad (Cfr. Art. 2 de la Res. Gral. 2108/06). Asimismo, como constancia que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el artículo 2 de la Res. Gral. 2108/06, el exportador al momento de registrar la aludida destinación deberá adjuntar copia del contrato correspondiente (Cfr.

Art. 3 de la Res. Gral. 2108/06). Por otra parte, deberá el exportador, dentro del plazo de ciento ochenta (180) días corridos, contados a partir de la fecha en que se produzca el libramiento de la mercadería, presentar ante la Aduana en la cual registró la destinación "ES03", los certificados de los análisis, tanto los realizados en el país como en el exterior (Cfr. Art. 7 de la Res. Gral. 2108/96). A estos efectos, el exportador registrará una destinación con cargo al subrégimen denominado "EC09", cuya descripción es exportación para consumo de exportación de concentrado de minerales ante la misma Aduana de Registro de la destinación del "ES03". Siendo en esta ocasión en que se procederá a manifestar el valor definitivo de la mercadería, adjuntando el certificado de análisis obtenido en el país, el certificado de análisis emitido en el país de destino con el detalle de metal precioso y otros metales constitutivos de estas mercaderías, copia de la factura de venta y copia de las publicaciones internacionales de las cuales surjan los precios de los minerales en cuestión. Tal certificado emitido en el exterior deberá estar avalado mediante firma del importador extranjero o de su representante con poder suficiente (Cfr. Art. 8 de la Res. Gral. 2108/96).

De las constancias que obran en la causa, la operatoria ha sido ejecutada conforme a lo que manda la norma; ello se visualiza a partir de haber cumplido el exportador con la destinación P.E. NRO. 10014ES03000037N, agregando el contrato correspondiente y por otro lado, al realizar dentro del plazo previsto por la norma (180 días del libramiento) la destinación P.E. NRO. 110114EC09000020T, instancia en que procedió a adjuntar los certificados de los análisis correspondientes en conformidad a lo que prescribe la normativa que instituye el presente régimen, además de la factura comercial que determina el precio final para esta operación. A lo que supo sumar mayores elementos, como resulta ser la conformidad de Argor Heraeus S.A. a través del envío del documento identificado como “Balance”, correspondiente al embarque Nro. 334, donde expresamente se consignan las cantidades y pesos tomando el valor de cotización correspondiente al 21/01/2011 y la nota titulada “Payment Notice, Final Settlemet Amount” con la descripción del monto final de liquidación, incluyendo la cotización del oro y la plata del Mercado de Londres en la fecha acordada entre ambas partes contratantes (21/01/2011).

En orden a ello, el valor consignado como precio final, se ha sostenido sobre el resultante del análisis enviado por Argor Heraeus S.A., aceptado por las partes y no cuestionado por el servicio aduanero, dando por consensuado, entre vendedor y comprador, la fijación del monto de la liquidación final, tomando como fecha de determinación del precio de cotización el día siguiente hábil (21/01/2011) al de la conformidad de las partes involucradas en la transacción comercial.

En consecuencia, observando que el exportador ha dado debido cumplimiento a la totalidad de los recaudos que establece el régimen que dispone la Resolución General No. 2108/06, agregando los resultados de análisis que no han sido objeto de cuestionamiento por parte del servicio aduanero, sumado a la conformidad de las partes (comprador y vendedor), tanto de las conclusiones de los análisis, como del precio final, definiendo el precio convenido entre las partes mediante la conformación de la factura comercial y acreditación de pago de lo correspondido, no se observa el presupuesto para dar fundamento a la inexactitud entre lo declarado en la operación P.E. NRO. 110114EC09000020T y el valor que se corresponde a la transacción final, mediante el precio final informado.

VII. Aunado a lo expuesto, corresponde hacer notar que, si bien el contrato agregado al momento de destinar la operación inicial (P.E. NRO. 10014ES03000037N) observa un detalle de una modalidad de cotización distinto al que se terminó definiendo, de los hechos y constancias obrantes en la operación

aduanera, se evidencia que las partes involucradas han sabido conformar el precio final sobre la base de un acuerdo consecuente que dio lugar a establecer el valor real condicionado al resultado del análisis, procediendo a establecer la fijación del precio en orden a la realidad propia al tiempo en que llevó la culminación de este proceso, el cual fue debidamente conformado entre ambas partes y acreditado ante el servicio aduanero. Rememorando que la propia norma concibe para este régimen particular el deber de establecer un precio provisorio y uno final, este último sujeto a la concreción de los análisis que deben ser cumplimentados. Por consiguiente, el exportador deberá registrar sus destinaciones de exportación para consumo mediante el subrégimen denominado "ES03", cuya descripción es exportación concentrado de minerales, lo cual implicará que los valores FOB declarados serán modificados con posterioridad (Cfr. Art. 2 Res. Gral. 2108/06).

A mayor abundamiento, corresponde advertir que la norma que instituye el presente régimen, al referir al contrato sólo impone su agregación *-al momento de darse la destinación de exportación inicial-*, como constancia de que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el artículo 2 de la Resolución General Nro. 2108/06; es decir, a los fines de acreditar que se trata de una exportación de concentrado de minerales, lo cual posibilitará que los valores FOB declarados sean modificados con posterioridad. No concibiéndose el contrato como condición para determinar el precio final. Atento que, como refiere la norma especial aplicable a este régimen, los valores FOB declarados inicialmente en condición de provisorio, serán modificados con posterioridad. Y si para el caso, las partes contratantes establecen la conformidad de un precio, sobre el resultado del análisis que debe cumplimentarse, nada obsta a que frente a la acreditación de tal fijación no pueda ser parte de la modificación que inicialmente ha tenido lo pactado y que en definitiva se sostuvo en condición de provisorio, con el debido conocimiento, tanto de las partes (comprador-vendedor), como de la misma Aduana, que tal precio sería variado ante el deber de obtener el precio final.

En virtud de lo señalado, no puede tener cabida el criterio del servicio aduanero en cuanto a que *"no se puede apartar de su declaración inicial, sin incurrir en una declaración inexacta"*, referenciando para ello la Resolución DGA 2780/92. Máxime, como fuera ya indicado, cuando es la norma especial la que rige para este régimen particular, la cual no condiciona el precio final a lo que se haya previamente establecido en un contrato de partes, precisando la propia norma que el precio será modificado, situación que ha de producirse una vez finalizado el proceso de análisis al que debe someterse la mercadería. Obligando al exportador a presentarse ante la Aduana y realizar la declaración del precio final, mediante la destinación aduanera que manda la normativa para estos casos y acreditando todos los elementos que dan cuenta de ello, análisis concretado, cotización determinada, factura comercial y la conformidad de las partes contratantes.

VIII. Por lo tanto, como tiene sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la primera regla de interpretación es la letra de la ley (Fallos 299:167) y, por consiguiente, no se puede hacer una interpretación diferenciada de una norma, como es la Resolución General Nro. 2108/06, que instituye un régimen particular y no prescribe los términos que intenta hacer valer el servicio aduanero. Por otro lado, de ser aceptada esta postura, se estaría convalidando el fundamento de una infracción por analogía, lo cual se encuentra vedado por el artículo 895 del Código Aduanero.

IX. Todo esto en su conjunto me lleva a la inequívoca convicción que en el caso debe prevalecer el

principio de veracidad de la declaración, recordando que de la lectura de la propia norma por la cual la Aduana resolvio condenar, se desprende, que a los efectos de la configuración de la infracción del artículo 954 del Código Aduanero es presupuesto ineludible la exigencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanero y el resultado de la comprobación. Observándose, en el caso, que no se ha configurado la infracción, a partir que la declaración de la destinación aduanera P.E. NRO. 110114EC09000020T resulta conforme con el precio final que ha sido acreditado mediante las facturas comerciales Nro. 0006-00000056 y Nro. 0006-00000059 y demás elementos que procedió a presentar el exportador ante la Aduana.

A partir de aquí, sin desconocer que el propio servicio aduanero ostenta facultades para realizar las revisiones que puedan corresponder, en cuanto a lo que aquí refiere al valor, ello de ningún modo puede resultar constitutivo de la infracción ante la ausencia inexactitud entre lo declarado y resultante de las facturas comerciales, sumado a los demás elementos de convicción, agregados por el exportador, que respalden la veracidad de los actos cuestionados.

Por consiguiente, corresponde revocar la resolución apelada, en cuanto no se configura la infracción de declaración inexacta imputada en autos.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución N° 183/2015 (AD CORI) recaída en las en las actuaciones administrativas SIGEA n.° 14792-143-2012 (SC 69-2012/1), respecto de la firma CERRO VANGUARDIA S.A.

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución N° 183/2015 (AD CORI) recaída en las en las actuaciones administrativas SIGEA n.° 14792-143-2012 (SC 69-2012/1), respecto de la firma CERRO VANGUARDIA S.A.

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.06.13 11:46:40 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: 2024.06.13 12:28:00 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: 2024.06.13 13:52:08 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.13 13:52:28 -03:00