Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99500388-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: TFN Nº 37.567-A; Kohden´s SRL; Sentencia

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, para resolver en los autos caratulados **“KOHDEN´S SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”**, expediente **N° 37.567-A**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 11/15 se presentan la firma KOHDEN´S SRL, mediante apoderado, y la despachante de aduanas ELENA BAGGIO, e interponen recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 407/2016 (AD MEND), de fecha 11 de agosto de 2016, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12436-47-2011, por la que se les imputó la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1°, incisos a) y c), del CÓDIGO Aduanero; y se las condenó al pago de $ 36.461,16, en concepto de multa. En primer lugar, realizan un breve resumen de lo actuado en sede aduanera y plantean la excepción de falta de legitimación de la aduana para imponer la multa. Seguidamente, sostienen que la condena ha sido emitida con fundamentos aparentes (dogmáticos) y, por lo tanto, en forma arbitraria, ya que de ninguno de sus considerandos se desprende que contradiga dicha constatación ni opinión técnica ni jurídica. Remarcan que tanto la firma exportadora como la despachante de aduana ajustaron su conducta a lo dispuesto en la Instrucción General N° 38/02 (SDG LTA), que al momento de los hechos no había sido derogada ni dejada sin efecto por la Resolución General N° 1896, ni por ninguna otra instrucción ni disposición. Citan doctrina y jurisprudencia para destacar que la imposición de la sanción deviene ilegítima en la medida que, a quien desarrolla una conducta, amparado en una interpretación efectuada por la propia DGA, no se le puede achacar haber cometido una infracción por aplicación del principio de “confianza legítima”, que se inscribe tanto dentro de lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución Nacional, como así también en virtud de lo establecido por el artículo 902 de la ley 22.415. Se agravian también de que el Administrador de la Aduana de Mendoza ha omitido considerar que los permisos de embarque objeto de autos estaban incluidos en el listado de “cumplidos” del BCRA, y que dicha inclusión significa la emisión de una certificación por parte de la entidad interviniente, a todos los efectos cambiarios, fiscales y aduaneros regulados por las normas legales generales y específicas en la materia. Ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y solicitan se haga lugar a la excepción de previo y especial pronunciamiento o, en subsidio, se revoque la Resolución Fallo N° 407/2016 (AD MEND), con costas a la contraria.

II.- Que a fs. 29/36 y vta. la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar

realiza un breve resumen del objeto de la causa y de lo actuado en sede aduanera. Asimismo, por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de la actora y la documentación por ella acompañada que no sean objeto de su especial reconocimiento. Contesta la excepción de previo y especial pronunciamiento articulada por las co-actoras, manifestando que deviene completamente improcedente desde el punto de vista procesal. Afirma que las recurrentes no hacen más que reiterar lo ya expuesto en sede administrativa, omitiendo hacerse cargo y rebatir las circunstancias por la cuales el servicio aduanero procedió al ajuste de valor FOB de las destinaciones, por cuanto no incluyó el flete correspondiente al transporte de la mercadería hasta el lugar que produjo el trasbordo con destino al exterior. Sostiene que la infracción que se les endilga es haber declarado un trasbordo y no haber trasladado esos valores (flete y seguro) a la base imponible, generando así un perjuicio fiscal. Cita doctrina y detalla puntualmente la infracción supuestamente cometida por la actora. Destaca que de lo actuado en sede administrativa surge con absoluta claridad que lo actuado y resuelto es ajustado a derecho, toda vez que ha cumplido con las obligaciones a su cargo, y que las consideraciones vertidas por la contraria son rebatidas con la prueba documental que acompaña. También remarca que la multa impuesta a las infractoras ha sido aplicada respetando los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12436-47-2011 / 12438-251-2011 / 112438-252-2011 / 12438-253-2011 / 12438-254-2011 / 12438-256-2011 / 12438-257-2011 / 12450-181-2012 y 12450-506-2011 se inician a fs. 1/8 con la Nota N° 91/2011 el acta de denuncia donde se solicita la baja del PE 11-057-ER01-000380-T. A fs. 14/35 obran los sobres contenedores de los despachos de exportación. A fs. 42/43 surge la instrucción de sumario, en tanto que a fs. 82 surge la planilla de clasificación y aforo N° 232/2013 y a fs. 83 la corrida de vista de todo lo actuado a la firma KOHDEN´S SRL y a la despachante de aduanas BAGGIO ELENA ALICIA. A fs. 94/95 y vta. se presenta la despachante de aduana y contesta el traslado conferido, en tanto que a fs. 96/97 y vta. la firma KOHDEN´S SRL hace lo propio. A fs. 137 obra la Nota N° 154/15 y a fs. 145/154 el dictamen 396/16. A fs. 155/161 obra la Resolución Fallo N° 407/2016. A fs. 165 se informa que se interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV.- Que corresponde determinar en autos si se encuentra configurada o no, la infracción prevista y penada en el artículo 954, ap. 1, incisos a) y c), del CÓDIGO Aduanero, la que establece 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: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; ...c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia”.

V.- Que conforme surge de las constancias de autos, mediante los Permisos de Embarque n° 06 038 EC01 026595 A, oficializado el 27 de diciembre de 2006; n° 06 038 EC01 002712 X, oficializado el 2 de febrero de 2006; 06 038 EC01 025431 L, oficializado el 13 de diciembre de 2006; n° 06 038 EC01 001438 M, oficializado el 18 de enero de 2006, n° 06 038 EC01 009950 T, oficializado el 19 de mayo de 2006; n° 06 038 EC 01 008510 K oficializado el 27 de abril de 2006 y n° 06 038 EC01 006613 M, oficializado el 30 de marzo de 2006, la firma “KOHDENS SRL” documentó la exportación a consumo de “aceitunas verdes con carozo”, de la posición SIM 2005.70.00.911N, con destino a Brasil.

Que, a criterio del servicio aduanero, habiendo sido la aduana de salida la de Iguazú, correspondía adicionar en la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, el flete interno desde Mendoza (lugar de carga de

la mercadería) hasta la citada aduana de salida. La omisión de la consignación del valor del aludido flete por parte del declarante fue considerada constitutiva de la infracción por la cual resultaron finalmente condenadas las co-actoras en la resolución aquí apelada.

Que, por su parte, las recurrentes sostienen que ajustaron su conducta a lo dispuesto en la Instrucción General N° 38/02 (SDG LTA), que al momento de los hechos no había sido derogada ni dejada sin efecto por la Resolución General (AFIP) N° 1896, ni por ninguna otra instrucción ni disposición.

VI.- Que, a los fines de fijar la base imponible para el pago de los tributos, en materia de exportación, el artículo 735 del CÓDIGO de rito 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 o 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta.

Que, a su vez, el artículo 736, inc. a), del citado cuerpo normativo, preceptúa que ese valor debe incluir la totalidad de los gastos ocasionados hasta “el puerto en el cual se cargare en el buque con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática”. Y el artículo 739 del CÓDIGO Aduanero detalla especialmente los gastos a que se refiere el artículo 736 de ese ordenamiento.

Que, por ende, en materia de exportación, nuestro país consideró que los gastos de transporte deben integrar la base imponible para el cálculo de los tributos, ello conforme lo previsto en los artículos 735 y 736 de la ley 22.415, que contempla el lugar hasta el cual se imputarán los gastos, los que se entienden limitados al flete interno, lo que surge de la integración que corresponde efectuar con lo normado en el artículo 739 del referido ordenamiento, en cuanto el mismo dispone que “los gastos a que se refiere el artículo 736 comprenden especialmente; a) los gastos de transporte y de seguro...”.

VII.- Que, en el caso de autos, las destinaciones de exportación para consumo Nros. 06 038 EC01 026595 A, 06 038 EC01 002712 X, 06 038 EC01 025431 L, 06 038 EC01 001438 M, 06 038 EC01 009950 T, 06 038 EC 01 008510 K y 06 038 EC01 006613 M se oficializaron ante la Aduana de Mendoza; por su parte, de la hoja de ruta obrante en dichas destinaciones resulta como inicio del transporte Mendoza y como destino Iguazú. Asimismo, corresponde destacar que en las facturas comerciales, se menciona como lugar de embarque a la ciudad de Mendoza.

Además, de las referidas facturas surge que la condición de venta es FCA MENDOZA, circunstancia que permite considerar positivamente que la carga de la mercadería tuvo lugar en dicha ciudad, transportándose vía terrestre hasta Iguazú, para luego de un trasbordo cruzar a territorio brasileño con destino a San Pablo. En tales condiciones, sumado a que en toda la documentación acompañada surge como lugar de origen de la mercadería la ciudad de Mendoza, cabe –razonablemente- colegir que todo el trayecto descripto corresponde al flete internacional, por que el mismo se encuentra incorporado a la base imponible utilizada para la determinación tributaria.

Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho concluir que la salida de la mercadería tuvo lugar en la ciudad de Mendoza, y es por ello que el gasto correspondiente al transporte entre la citada ciudad e Iguazú fue de carácter internacional y se encuentra adicionado a la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación.

VIII.- Que, bajo tales premisas, merece señalarse que a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que de la exposición de motivos del CÓDIGO Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación que es objeto de una operación o destinación aduanera.

Que habiéndose arribado a la conclusión, en el Considerando precedente, que el flete desde Mendoza a Iguazú ha sido de carácter internacional, y que se ha incluido en el valor FOB/FOT el costo del mismo (de la manera en que la normativa lo indica), corresponde afirmar que la presunta diferencia señalada por el Fisco Nacional -entre la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación- es inexistente.

Por lo tanto, no habiéndose configurado el efecto lesivo que prevé la conducta imputada por la Administración, esto es, un perjuicio fiscal o bien el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, corresponde revocar la resolución apelada .

Por lo demás, no corresponde expedirme en relación a la responsabilidad de la despachante de aduana actuante en la causa, atento el modo en que se decide.

Que, por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, **VOTO** por:

Revocar la Resolución Nro. 407/2016 (AD MEND) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Mendoza con fecha 11 de agosto de 2016, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12436-47-2011, con costas a la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que los hechos han sido relatados en los puntos I al III del voto del Dr. Garbarino.

II.- Contrariamente a lo sostenido por el Vocal preopinante, no comparto el criterio y la solución adoptada por el mismo en cuanto al razonamiento jurídico que ha de aplicarse al caso.

Disiento de la postura planteada por el Dr. Garbarino que considera que por la condición FCA, por la que se estableció como lugar de origen de la mercadería Mendoza, el transporte desde dicha ciudad hasta Iguazú es de carácter internacional, entendiendo al efecto, que el flete se encuentra incluido en la base imponible del costo declarado en la factura comercial.

Pues cabe señalar que si bien la cláusula FCA distribuye de una manera determinada los costos que incumben a cada una de las partes de una venta internacional, delimitando las responsabilidades entre el comprador y vendedor, no obstante, tal demarcación, no altera la composición de la base de liquidación del tributo a la exportación.

En lo que involucra al fondo de la cuestión, la carga se conviene en Mendoza bajo cláusula FCA (ver facturas comerciales), sin embargo, la misma se trasborda en Iguazú para su destino final Brasil, omitiéndose de la base imponible en las destinaciones de exportación el gasto del tránsito interno (Mendoza – Iguazú) hasta la Aduana de salida.

Es por demás evidente – y no se encuentra controvertido-, que la mercadería en cuestión fue trasbordada en

Iguazú con destino a Brasil, léase de los despachos de exportación involucrados, en el campo “a) Opciones / b) Ventajas” el acrónimo TRABEXP=TRABS3, que refiere a mercadería transbordada de un medio terrestre a otro medio terrestre, y el itinerario (Mendoza – Iguazú) que establece “mercadería en tránsito, transbordo en aduana de salida según Resol. 1371/85”.

Que el Código Aduanero es claro al establecer 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.

De acuerdo con ello, la Exposición de Motivos señala al respecto que *“Como puede observarse, todos los puntos referidos precedentemente* ***guardan relación con un lugar que constituye a su vez paso necesario de la mercadería en su itinerario para concretar la exportación al salir del territorio aduanero****. Con ello se tiene en cuenta la circunstancia de que* ***la exportación culmina con ese cruce,*** *obedeciendo a razones prácticas el hecho de no haberse localizado el elemento lugar en el punto exacto de dicho cruce, lo que hubiera obligado en tal caso a engorrosos trámites de ajuste de los valores declarados.”*(el resaltado me pertenece).

De este modo, el art. 736 del C.A. incluye en el valor imponible “la totalidad de los gastos ocasionados hasta: c) el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre.”.

Ello denota que, la base imponible está integrada por gastos hasta los lugares desde los cuales se cargaran las mercaderías que se exportan con rumbo al exterior y el hecho de que los afronte el comprador extranjero no lo excluye de la base de tributación.

En efecto, el art. 739 del C.A., establece cuales son los gastos a que se refiere el art. 736, en lo que aquí interesa el inc a) comprende los gastos de transporte y de seguro hasta (…) el lugar previsto en el mencionado artículo (carga en automotor con destino al exterior). De tal manera que, estos costes forman parte del valor imponible, sin importar quien solvente estos gastos.

En ese sentido, la Exposición de Motivos precisa que *“se hace una enumeración detallada de costos, cargas, gastos e impuestos que se incluyen en el valor imponible de exportación.* ***La enumeración responde al criterio de que todo importe relativo a la venta de la mercadería que se exporte, suponiendo la entrega en el lugar indicado en el Código, forma parte del valor imponible.”*** (el énfasis no pertenece al texto original).

Sobre este contexto, en cuanto a lo declarado, la firma exportadora no ha probado u ofrecido prueba tendiente a demostrar que los gastos exigidos se podían encontrar incluidos en el precio declarado y facturado y, que los importes observados por el servicio aduanero se trataban de gastos que no debían incluirse en el valor de la mercadería, por el contrario, fundamenta su proceder sobre la base de la inexistencia de una infracción aduanera, reconociendo que pudiesen existir errores sobre la liquidación de los tributos.

Por lo expuesto, es que de acuerdo con las comprobadas circunstancias de la causa, se observa que el coste referente a los gastos de transporte “el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre” (Mendoza –Iguazú), no fue incluido en el valor FOB declarado en los despachos de exportación de trato.

III.- En consecuencia, a los efectos de la infracción endilgada al consignarse un monto FOB menor al total efectivamente percibido en las operaciones involucradas en autos, se ocasiona un perjuicio fiscal por el pago de un importe menor al correspondiente en conceptos de tributos, al ser la base imponible declarada menor que la real.

Que teniendo en cuenta las normas relativas al cálculo del valor en aduana de la mercadería en materia de exportación, donde en el valor imponible se debía incluir los gastos indicados y, no habiéndose probado que ya se encontraban incluidos en el valor declarado, el importe sobre el cual deberían calcularse los tributos correspondientes es distinto al señalado por la recurrente, ocasionándose la consecuencia del inc a), ap. 1, del art. 954 del C.A.

Respecto al inc c), del citado artículo, al indicar en el campo a “FOB total en Dólar” y a “FOB total en Divisa” un importe menor al efectivamente percibido y que no incluiría la totalidad de los gastos que debían efectivamente incluirse por la exportadora, la suma efectivamente percibida por la exportadora pudo producir un ingreso desde el exterior de importes diferentes –al caso, mayores- a los declarados, dando lugar a la infracción impuesta al efecto.

Por consiguiente, entiendo que corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto a la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, incs a) y c) del C.A.

Por lo expuesto, **VOTO** por:

Confirmar la Resolución (AD MEND) n° 407/16, recaída en las actuaciones SIEGA 12436-47-2011. Costas a la recurrente.

El Dr. Segura dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución Nro. 407/2016 (AD MEND) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Mendoza con fecha 11 de agosto de 2016, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12436-47-2011, con costas a la demandada.

Regístrese. Notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.05 18:47:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.08 12:05:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.08 12:47:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.08 12:48:13 -03:00