41.275/2023

Molinos Río de la Plata SA (TF 33551-A) c/ EN -AFIP- DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 28 de diciembre de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 28/04/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación –por mayoría– confirmó la Resolución DE PRLA Nº 2633/2013, dictada en la Actuación SIGEA N° 12043-443-2005. Costas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

Para así resolver, el Dr. Licht, en su voto, al que luego adhirió la Dra. Sarquis -que conformaron la decisión mayoritaria-, sostuvo que los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versaba la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que remite por motivos de brevedad. Indicó que, coincidía con lo manifestado en el Considerando VIII del voto del vocal preopinante en torno a los requisitos sustantivos y temporales que debían cumplirse para poder rectificar a los fines y efectos previstos en la norma. No obstante, apuntó que disentía con el resto de lo manifestado.

En tales condiciones, la postura de la mayoría, puede resumirse, del siguiente modo.

Precisó que conforme surge de las declaraciones contenidas en los PE, resultaba contradictoria si se tenía en cuenta que en el cuadro correspondiente a “Declaración de la Mercadería – a)Opciones/b)Ventajas” se indica “DEREXPINCLUFOB=SI”, y en tanto en el formulario de “Declaración de los

elementos relativos al valor de exportación" se tildó el casillero "SI" (cruz tildada de puño y letra) y "NO" (cruz tildada pre impreso en el formulario) a la pregunta: ¿si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación? (v. carpetas de los PE. en las act. adm.).

Apuntó que, frente a ello, atento la fiscalización llevada a cabo por el servicio aduanero sobre las destinaciones bajo análisis, se consideró que en el formulario OM 1993/2 SIM se habían declarado que no estaban incluidos los derechos de exportación en el valor FOB, y por ende, estimó mal calculada la base imponible, motivando dicha circunstancia a la formulación de los cargos cuestionados.

Señaló que, el art. 322, última parte, del C.A. -norma vigente a la fecha de los hechos- disponía que el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción. Asimismo, añadió que, no surgía de los actuados aduaneros que el servicio aduanero haya imputado delito ni infracción algunos; se limitó, en cambio, a formular los cargos aquí cuestionados.

A mayor abundamiento, observó que el art. 321 del Código Aduanero disponía 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".*

Asimismo, destacó que, el artículo 322 del C.A contemplaba las excepciones a ese principio de inalterabilidad, en cuanto disponía que: *"El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando su inexactitud hubiera podido configurar una infracción aduanera siempre que tal inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de los documentos complementarios a ella y fuera solicitada con anterioridad a que la*

diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por dicho servicio, a que hubiera un principio de inspección aduanera o a que hubieran iniciado los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador. Asimismo el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configurare delito o infracción.".

En tales condiciones, consideró que el análisis realizado por el Dr. Segura, a los efectos de la rectificación, mencionaba al error cometido por la actora como un acto de negligencia pasible de ser subsanado mediante una simple constatación.

Entendió que, dicho pronunciamiento liberaba a la apelante de toda responsabilidad, cuando en realidad ese mismo error obligaba al servicio aduanero a realizar una actividad supletoria de constatación que debería ser responsabilidad exclusiva del declarante.

En lo que al caso interesaba, postuló que, la verificación del error supuestamente manifiesto generaba un exceso en la distribución de las cargas entre la aduana y el contribuyente, lo que ameritaba 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.

Hizo hincapié en que, la falta de actuación por parte del contribuyente en ese sentido dejaba plasmado su desinterés en efectuar una declaración válida y congruente que permita a la DGA efectuar los controles pertinentes de los Permisos de Embarque y su documentación complementaria.

En este contexto, resaltó que, la sanción administrativa parte de la base que una conducta era susceptible de ser sancionada cuando producía un quiebre en las reglas de justicia distributiva. Así las cosas, cuando se producía la

infracción de una norma que estadísticamente y desde una perspectiva general encierra una cierta peligrosidad, la autoridad se veía obligada a su fiscalización.

En tal sentido, señaló que esa situación no podía quedar indemne sin menoscabo del particular que no provocó esa necesidad de intervención administrativa.

En orden a lo expuesto, recordó que una característica propia del derecho administrativo sancionador era la anticipación al problema, pues una de las funciones de la potestad sancionadora administrativa era ser un instrumento de gestión de la política regulatoria. Y ello es así, toda vez que el modelo sancionatorio administrativo era adecuado a las necesidades de la regulación administrativa de actividades de interés general.

En ese orden de ideas, alegó que la vía utilizada por la apelante para solicitar la rectificación no era la ajustada a derecho, lo cual no se trataba de un excesivo rigor formal, puesto que el instituto de la rectificación procedía cuando la solicitud de la misma era clara y no condicionada.

Puso de relieve que, en el presente caso, se observaba la inexistencia de ambos requisitos, ya que la misma había sido interpuesta en instancia de impugnación, cuando la DGA ya había detectado el error. Como el propio encabezado del escrito lo indica (ver fs. 18 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 unos cargos, no una rectificación.

Al respecto, apuntó que, cabía 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)”.

En virtud de lo señalado, consideró que los argumentos esgrimidos por la apelante no encontraban asidero legal para hacer caer el incumplimiento endilgado, por lo que cabía concluir que debía confirmarse la resolución aduanera apelada.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 15/05/2023 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 16/05/2023, los que fueron replicados por la contraria el 16/06/2023.

Sostiene la recurrente que en autos se discute si la base imponible de los tributos a la exportación correspondientes a los permisos de embarque involucrados en autos fue o no correctamente calculada por su parte.

Indica que en el formulario OM 12993/2 SIM contiene un casillero donde se solicita al exportador que aclare si los derechos de exportación están incluidos en el valor FOB y que, en el presente caso, se marcaron erróneamente ambos casilleros tanto el que corresponde al SI (marcado a mano en tinta) como el que dice NO (pre impreso).

Alega que, si bien, la declaración resulta contradictoria; cuando en la otra hoja se aplicó el coeficiente de deducción de los tributos del valor FOB para llegar a la base imponible sobre la que calcularon finalmente los derechos y demás gravámenes, el Fisco consideró que existía una inexactitud y desestimó sólo la declaración que manifestaba que SI estaban incluidos, dando por cierta la que sostenía que NO estaban incluidos y consideró mal calculada la base imponible lo que motivó la emisión de los cargos FE 703 a 710/03.

Precisa que, a los fines tributarios la cuestión tiene su importancia porque cuando los tributos están computados en el valor que declara el exportador

corresponde deducirlos para obtener la base imponible de modo de no liquidar tributos sobre tributos (art. 737 CA).

Al respecto, considera que ni la Aduana ni el Tribunal Fiscal mostraron interés en la verdad objetiva, esto es, si efectivamente los tributos estaban o no incluidos en el valor FOB, sino que lo que interesa es castigar al declarante por haber cometido un error que obligó al Fisco a revisar la declaración y constatar dicho error.

Postula que el Tribunal Fiscal busca sancionar al exportador por el error confundiendo la naturaleza y alcance de una discusión meramente tributaria con cuestiones inherentes al derecho sancionatorio que ni siquiera la Aduana planteó en esta causa.

Aduce que, por otro lado, cuando el Tribunal señala que la conducta cuestionada es susceptible de ser sancionada porque encierra peligrosidad y hace que la autoridad se vea obligada a fiscalizar, se trata justamente de la función del Fisco, controlar, verificar las operaciones realizadas por los importadores y exportadores y eventualmente detectar cualquier error o irregularidad en la que ellos pudieran haber incurrido; razón por la cual no considera que su parte deba ser sancionada con una carga tributaria adicional por ese error.

Pone énfasis en que esa carga tributaria no puede ser fundada como sanción porque el exportador no fue sumariado ni condenado al pago de ninguna multa por ninguna supuesta infracción aduanera.

Al respecto, apunta que en las facturas de exportación se consigna que la condición de venta es FOB y el importe indicado en cada una de las facturas coincide con el FOB declarado en los permisos de embarque respectivos.

Refiere que, en la primera hoja de las destinaciones, en el campo de Ventajas, se declara “DEREXPINCLUFOB = SI”, a la vez que se declara como FOB total también la suma que figura en cada factura.

Añade que, en las actuaciones administrativas se acompañó una certificación contable que concluye afirmando que los derechos de exportación correspondientes a la mercadería exportada por las destinaciones cuestionadas en la presente causa estaban incluidos en el valor FOB de la mercadería.

Destaca que, de esta manera, está fehacientemente demostrado que le asiste razón a su parte cuando sostiene que la lectura correcta de la declaración de exportación cuestionada es la que afirma que los tributos estaban incluidos dentro del valor FOB declarado en cada permiso de embarque.

Finalmente, agrega que, desde el punto de vista teórico la cláusula comercial FOB tiene un significado preciso e inconfundible en el comercio internacional: el precio de venta pactado con el comprador incluye los derechos de exportación.

Por eso, es un contrasentido afirmar que quien exporta a precios FOB pueda facturar por separado al comprador los derechos y gravámenes a la exportación.

Señala que, al respecto, el artículo 736 del CA prevé que *“a los fines previstos en el art. 735 el valor (imponible o valor FOB, FOR) incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta: a) el puerto en el cual se cargará la mercadería con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática; b) el aeropuerto en el que se cargare con destino al exterior para la mercadería que se exportare por vía aérea y 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*”.

Expone que, consecuentemente, en el plano comercial cuando un exportador vende a precios FOB incluye necesariamente en esa cotización el costo de los derechos y demás gravámenes a la exportación.

Pondera que, admitida esa realidad del mundo de los negocios, la legislación aduanera autoriza la deducción de los gravámenes a la exportación del precio FOB, a fin de construir la base imponible de esos mismos tributos.

Alega que, de este modo, el artículo 737 del C.A., señala que no obstante lo dispuesto en el artículo 735*, "… se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación".* En consecuencia, sí la ley manda excluirlos es porque ya están incluidos naturalmente en el valor FOB.

Observa que, el artículo 739 del C.A. puntualiza que *"los gastos a que se refiere el art. 736 comprende especialmente:… e) los tributos e exigibles dentro del territorio aduanero con exclusión de (…) los derechos y demás tributos que grabaren la exportación para consumo…".*

Lo que confirma indirectamente que el valor contiene a los derechos y demás tributos a la exportación.

En tales condiciones, considera que carece de sentido que se exija al exportador la demostración de que los derechos estaban incluidos en sus precios de exportación; aun cuando es necesario resaltar que, en el caso, ello fue demostrado a través del detalle de costos presentado por su parte, el que incomprensiblemente no fue considerado por el Tribunal Fiscal, al momento de dictar la sentencia que se recurre.

Pone de relieve que, basada en un mero error del exportador, la Aduana pretende liquidar tributos sobre tributos sin tomar en cuenta que el propio exportador declaró que sus precios eran FOB, que individualizó el coeficiente aplicable para la deducción de los tributos de dicho valor y calcular la base imponible resultante, distinta a la del FOB o valor imponible para la liquidación de los gravámenes, evidencias todas esas claras de que estaban incluidos en el FOB.

Manifiesta que, los errores cometidos en las destinaciones de exportación pueden ser subsanados por el exportador cuando no constituyen una

infracción aduanera. Las aclaraciones presentadas por la firma en el recurso de impugnación producen los mismos efectos que una rectificación de los permisos.

El artículo 323 del C.A. aduanero *"in fine"* autoriza las rectificaciones presentadas en cualquier momento cuando los errores que se corrigen no constituyen una infracción aduanera como ocurría en el presente caso, toda vez que ninguna infracción aduanera le ha sido reprochada a la empresa, por lo que la rectificación contenida en el recurso de impugnación debió ser considerada por la Aduana, ya que en estos casos, la ley no establece ninguna restricción temporal ni fórmulas sacramentales.

Destaca que, son suficientes las constancias obrantes en el propio permiso y las aclaraciones posteriores presentadas por el exportador cuando no aparecen desvirtuadas por la Aduana para tener por acreditado que los derechos y demás gravámenes estaban incluidos en el valor FOB.

III.- Que, de manera inicial, debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN*, Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que, la cuestión a dilucidar consiste en determinar, si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 2633/2013, dictada en la Actuación SIGEA Nº 12043-443-2005, en cuanto rechaza la impugnación incoada por la firma Molinos Río de la Plata S.A. contra los Cargos FE N° 703 a 710/2003 relativos a las destinaciones Nº 02 001 EC03 025082 B/019616 H/026800 A/026874 L/ 023764 G/ 023756 H/ 023770D/ 023891 H por la suma de $ 96.558,45 con más los intereses art. 794 del C.A.

V.- Que de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12043-442-2005:

(i) se inician a fs. 1, 3, 5, 7, 9, 11, 13 y 15 con los cargos N° 703 al 710/03 (todos con fecha 02/09/23) fundamentados *"… por el perjuicio fiscal ocasionado debido a que no se calculó la Base Imponible en pesos de acuerdo a la declaración efectuada en el formulario OM1993/2 SIM…"*, con relación a las destinaciones N°02 001 EC03 025082 B/019616 H/026800 A/026874 L/ 023764 G/ 023756 H/ 023770D/ 023891 H.

Aquí corresponde destacar que, **no surge del expediente administrativo que el servicio aduanero haya imputado delito ni infracción** alguna; se limitó, en cambio, a formular los cargos aquí cuestionados.

(ii) a fs.2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16 lucen las carpetas originales de los permisos de embarque N° 02 001 EC03 025082 B/019616 H/026800 A/026874 L/ 023764 G/ 023756 H/ 023770D/ 023891 H, contendiendo asimismo la documentación complementaria.

En todos ellos, se observa que, en el Formulario OM-1993 SIM, en el cuadro correspondiente a **"Declaración de la Mercadería – a)Opciones/b)Ventajas" se indica "DEREXPINCLUFOB=SI"**, y en el campo "Valor Mercadería", se consigna el **valor FOB de la misma y el coeficiente de 0,833330.**

En tanto en el formulario de **"Declaración de los elementos relativos al valor de exportación" se tildó el casillero "SI" (cruz tildada de puño y letra) y "NO" (cruz tildada pre impreso en el formulario)** a la pregunta: ¿si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación?

Asimismo, la actora declaró en cada uno de los **PE un valor FOB coincidente con el indicado en la factura comercial respectiva.**

(iii) a fs. 17/vta se notificaron los cargos a la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. (12/09/2003).

(iv) a fs. 18/22vta. obra la impugnación presentada por la exportadora, en fecha 23/09/03.

(v) con fecha 12/10/2006 se emite el informe técnico.

(vi) a fs. 43 se acompaña la certificación contable. A fs. 45/51 obran copias de sentencias del Tribunal Fiscal y resolución de PJN.

(vii) a fs. 64/67vta. se dicta la resolución 2633/2013, apelada en autos.

VI.- Que, de la reseña efectuada resulta con claridad, en primer lugar, que en el caso en examen no se ha reprochado infracción aduanera alguna a la empresa actora y que la inexactitud surge de la mera lectura de la destinación de exportación.

Asimismo, de lo expuesto surge que, el único fundamento de los cargos, objeto de autos, consistió en que: *"en el caso que estamos analizando el exportador documentó las destinaciones (…) en las cuales se ha detectado una incongruencia entre las declaraciones efectuadas en las hojas carátulas de los formularios OM-1993 SIM, donde en el sector "Valor mercadería", campo "Coeficiente/Cantidad Unidades" se haya inserto el guarismo 0,83333 (valor que surge al declarar que la mercadería exportada tiene incluidos en su valor FOB Los derechos de exportación) y las declaraciones efectuadas en el campo "10 PRECIO" del formulario OM-1993/2 SIM (declaración de los elementos relativos al valor de exportación…), en donde se pregunta claramente: "Incluye derechos y demás tributos a la exportación?" Obteniéndose como respuestas posibles la afirmación o la negación observándose que en el casillero relativo a la respuesta se contesta que "SI" y que "NO" al mismo tiempo"* (de acuerdo con el informe técnico de fecha 12/10/2006).

Dicho fundamento resulta insuficiente para sustentar la procedencia de las liquidaciones suplementarias de tributos practicadas por la Aduana.

En efecto, de los permisos de embarque, surge que, en el cuadro correspondiente a “Declaración de la Mercadería – a)Opciones/b)Ventajas” se indica **“DEREXPINCLUFOB=SI”**, que significa que los derechos de exportación están incluidos en el FOB y asimismo, en el cuadro “Valor de la Mercadería” se indica el “FOB total en dólar” y en el campo **“Coef./Cant. Unidades”**, se consigna el coeficiente **“0,833330”**, valor que surge al declarar que la mercadería exportada tiene incluidos en su valor FOB los derechos de exportación, a fin de evitar que se liquiden tributos sobre tributos (conf. art. 735 C.A.).

Asimismo, el valor FOB declarado en cada uno de los PE resulta coincidente con el indicado en la factura respectiva.

A mayor abundamiento, resulta relevante advertir que, de la prueba producida en sede administrativa, consistente en una certificación contable, se desprende que los derechos de exportación se encuentran incluidos dentro del valor FOB declarado en cada PE.

Ahora bien, en el formulario de “Declaración de los elementos relativos al valor de exportación” se tildó el casillero “SI” (cruz tildada de puño y letra) y “NO” (cruz tildada pre impreso en el formulario) a la pregunta: ¿si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación?

Es decir que, en dicho formulario, se consignó una respuesta que es ambigua y que puede interpretarse, tanto en sentido afirmativo, como negativo, resultando necesario probar de algún modo que los derechos de exportación estaban o que no estaban incluidos en el valor FOB.

En tales condiciones, cabe considerar que el hecho de haberse tildado el casillero “NO”, con una cruz pre impresa, no constituye un argumento con suficiente contundencia como para considerar que la base imponible sobre la

que se liquidaron los tributos fue incorrecta; pues lo contrario implicaría un excesivo rigorismo formal no fundamentado en un sólido análisis ni en prueba documental complementaria que respalde dicho criterio.

Nótese que en las actuaciones administrativas no hay prueba alguna, más allá del Dictamen Técnico de fecha 12/10/2006, cuyo argumento, tal como se reseñó *supra,* se reduce al tildado del casillero “NO” en el formulario de Declaración de Valor donde se pregunta respecto de la inclusión de los derechos de exportación y luego, contiene la liquidación de las diferencias; sin analizar el resto de las manifestaciones contenidas en los permisos de embarque ni en el mismo formulario de Declaración de Valor donde también se tildó el “SI”.

De este modo, cabe señalar que, del análisis en conjunto de lo declarado en los permisos de embarque -en cuanto a que los derechos de exportación están incluidos en el valor FOB (“DEREXPINCLUFOB = SI”)-, el valor FOB consignado en cada una de las la facturas comerciales, la prueba producida por la actora en sede administrativa (certificación contable), y asimismo, el tildado “SI” con birome azul en el formulario “Declaración de Valor”, conducen a considerar que el tildado del “NO” (cruz pre impresa) obedece a un error, que determina la improcedencia de los cargos formulados.

Al respecto se ha señalado que *“es coherente con el sentido lógico que, quien ha cometido un error, quien ha sido negligente por ejemplo en colocar una “X” pero de modo que esa negligencia constituya ni más ni menos que una inexactitud en una declaración exigible (que de no haberse dado muy probablemente la aduana nada hubiera objetado en cuanto al valor y por ende no habría formulado cargo), si pretende modificar la situación que se desprende objetivamente de su declaración, es decir si pretende que quede asentado y admitido que -contra lo declarado por ella- el valor FOB “si” incluía los tributos, lisa y sanamente debe demostrarlo…Que sentado lo que antecede, cabe señalar que,*

#38302732#396897399#20231227193547030

a criterio de los suscriptos, tal demostración se ha cumplido en el caso" (Sala V *in re*: expte. 10.306/2000, TFN 10.291-A, "Times", del 12/07/2000).

En consecuencia, corresponde revocar la resolución aduanera apelada y dejar sin efecto los cargos formulados.

VII.- Que, a mayor abundamiento, cabe añadir que el art. 322 del C.A. dispone que: *"[e]l 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".*

De lo expuesto surge con claridad que en el artículo 322 del Código Aduanero, se prevén dos situaciones diferentes, dependientes ellas de que en el caso se configure o no una infracción o un 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 limitación alguna (en este sentido, Sala IV -con otra

integración- *in re:* “Cargill S.A.C.I. (T.F. 6897-A) s/resolución apelación de la A.N.A.”, del 23/02/95).

En este sentido, se ha sostenido que, si bien, en la norma antes aludida se ha acordado a la Aduana una facultad discrecional en cuanto a autorizar o no la rectificación del despacho o permiso, ha de recordarse que la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto (*Fallos*, 305:1489; 306:400 y Sala IV *in re*: “Cargill S.A.”, ya cit.).

En el *sub examine*, de las constancias obrantes tanto en la causa judicial, como en la actuación administrativa nº 12043-443-2005, no surge que la firma Molinos Río de la Plata S.A. haya cometido delito o infracción alguna, pues, valga la redundancia, ningún hecho ilícito o infraccional el servicio aduanero le ha reprochado a la accionante; siendo este último, el único requisito que exige la legislación aplicable para que el organismo de control autorice la rectificación, sin límite temporal alguno.

En tales condiciones, resulta razonable concluir que la actora incurrió en un mero error material, al omitir consignar en el Formulario Declaración de Valor que no estaban incluidos los derechos de exportación en el valor de la mercadería, toda vez que de los permisos de embarque y de las facturas comerciales se advierte que los mismos estaban incluidos en el valor de la mercadería (en similar sentido, esta Sala, expte.: 22880/2013, *in re*: “Aviaser SA c/ EN -DGA- Resol 1447/13 PRLA (expte. 24940/11) s/Dirección General de Aduanas”, del 6/10/2016).

Y por lo mismo, naturalmente resulta improcedente que se pretenda sostener el acto impugnado, como una suerte de mecanismo de reparación por el error incurrido, pues como es de toda obviedad, el cargo en cuestión -en tanto no se funda en una conducta infraccional- sólo puede justificarse en diferencias de tributación -por cuestionamiento de la base imponible-, que en el caso tampoco se ha verificado.

VIII.- Que, por último cabe señalar que, conforme lo dispuesto por los arts. 735 y 736 del C.A., en lo que ahora importa, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo, a los efectos del cálculo de los derechos de exportación *ad valorem*, es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea, como las que se consideran. El valor FOB incluye los tributos a la exportación que deben ser pagados antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía (conf. art. 789 C.A.).

No obstante, lo dispuesto por el art. 735 del C.A., el art. 737 del mismo cuerpo normativo dispone que se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación *"a fin de 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 X. - Cotter Moine, Juan P., "Código Aduanero - Comentarios – Antecedentes – Concordancias", Tomo V, pág. 284, Abeledo Perrot, Bs. As., 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.

En virtud de todo lo expuesto en los considerando precedentes, cabe concluir que, la conducta de la Aduana, en ejercicio de su facultad discrecional, deviene arbitraria, y en consecuencia corresponde revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y la resolución aduanera nº 2633/2013.

IX.- Que en atención al modo en que se resuelve, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, revocar la Resolución DE PRLA n° 2633/2013, dictada en la Actuación SIGEA Nº 12043-443-2005, y dejar sin efecto los Cargos FE nros. 703/03, 704/03, 705/03, 706/03, 707/03, 708/03, 709/03, 710/03 relativo a las destinaciones nros. 02 001 EC03 025082 B, 02 001 EC03 019616 H, 02 001 EC03 026800 A, 02 001 EC03 026874 L, 02 001 EC03 023764G, 02 001 EC03 023756 H, 02 001 EC03 023770 D y 02 001 EC03 023891H y 2°) imponer las costas a cargo del Fisco Nacional (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 28/12/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38302732#396897399#20231227193547030

Fecha de firma: 28/12/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38302732#396897399#20231227193547030