Expte. N° 28.238/2013 **"SANCOR CUL (TF 26566-A) c/ DGA"**

Buenos Aires, de diciembre de 2014.-

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 85/90 la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma SANCOR CUL y revocó las Resoluciones Nros. 205, 204, 232, 231, 230, 229, 234 y 228, todas del año 2009, dictadas por el Administrador de Aduanas de Santa Fe, a través de las que se había rechazado los reclamos de repetición articulados por la actora. En consecuencia, ordenó al Fisco Nacional (AFIP-DGA) la devolución del importe total de us$ 12.476,38 (dólares estadounidenses doce mil cuatrocientos setenta y seis con 38/100), suma que debía convertirse a la moneda de curso legal por el tipo de cambio del día anterior al momento en que se efectivizara la devolución. Impuso costas por su orden.

Para así decidir, luego de reseñar brevemente los reclamos administrativos iniciados por la actora, destacó que la acción de repetición se fundaba en que la actora habría omitido declarar que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB facturado en las destinaciones involucradas en autos. Asimismo, con posterioridad a describir los datos allí declarados, señaló que -en los permisos de embarque en estudio- no se había declarado, en el campo ventajas, la inclusión de los derechos de exportación en el valor FOB. En relación con ello, destacó que el artículo 322 del Código Aduanero (en adelante CA) faculta al servicio aduanero a autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción. Respecto del caso en análisis, sostuvo que ello era procedente toda vez que el servicio aduanero no había imputado ningún ilícito por las operaciones del caso y que "si bien por principio general las declaraciones presentadas ante las Aduanas son inalterables una vez registradas (art. 321 del CA), ello no impide que pueda prosperar un reclamo de repetición en la medida en que

se demuestre que se pagó en demasía, pues lo contrario implicaría un enriquecimiento sin causa para el fisco".

En relación con las constancias de la causa, señaló que la actora acompañó los informes periciales producidos ante el Tribunal Fiscal de la Nación en las causas Nros. 26.161-A, 26.413-A y 26.222-A. En este sentido, destacó que los peritos intervinientes habían informado que, de acuerdo con las estructuras de costo agregadas en las actuaciones administrativas allí acompañadas, los derechos de exportación fueron tomados en la determinación del costo final de los productos de exportación de la actora. Además, sostuvo que "si bien el servicio aduanero alega que dicha prueba no debe ser tomada como idónea por haberse efectuado sobre las constancias de otros expedientes, (…) los informes periciales aquí meritados fueron efectuados por distintos especialistas sobre la estructura de costos presentada por la empresa para los distintos productos por ella comercializados, es decir, se trata de un documento que ampara a la mercadería que fue exportada por la firma en los distintos despachos, contenidos en los distintos expedientes que tramitan ante este Tribunal Fiscal, con la misma cuestión de fondo a determinar". En virtud de ello, concluyó que resultaba acreditado que el valor FOB declarado en los despachos incluía los derechos de exportación. Por último, detalló los montos por los cuales resultaba procedente la devolución conforme a los cálculos efectuados en esa instancia.

II.- Que a fojas 91/93 la parte actora interpuso recurso de apelación y fundó sus agravios, los que fueron contestados por su contraria a fojas 101/103. Allí, cuestionó la imposición de costas en el orden causado ya que, al haberse acogido la pretensión de su parte, consideró que aquellas debían ser soportadas por la demandada vencida por aplicación del principio general de la derrota. Además, luego de invocar jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en apoyo de su postura, destacó que el artículo 1163 del CA establece que la parte vencida debe sin excepción alguna afrontar los gastos causídicos y costas de la contraria.

III.- Que fojas 104 la parte demandada apeló y a fojas 109/117 expresó agravios, los que fueron replicados por su contraparte a fojas 124/133. En su memorial, señaló que como fundamento de su pretensión, la actora alegó haber realizado un error en las declaraciones efectuadas en los permisos de embarque involucrados en autos. Con

relación a ello, destacó que -conforme a lo dispuesto en los arts. 224 y 321 del CA- la declaración aduanera es inalterable y una vez registrada no es posible su rectificación, modificación o ampliación salvo los supuestos de excepción previstos en dichas disposiciones. Luego de reseñar el artículo 322 del CA, señaló que “resulta facultativo del servicio aduanero autorizar la rectificación”, cuestión que fue reconocida en la instancia anterior razón por la cual sostuvo que dicho decisorio incurrió en una contradicción al acoger la pretensión deducida en autos. En este sentido, alegó que no se encuentraban verificados en autos los supuestos de excepción requeridos a tal efecto y que la decisión adoptada colisiona con el principio de buena fe.

Por otro lado, resaltó que los informes periciales acompañados por la actora no fueron producidos en autos y se basaban en una documentación diferente a la de autos. Agregó que en la causa Nº 26.161-A, su parte impugnó el dictamen pericial ya que aquel fue realizado sin intervención del consultor técnico propuesto por la representación fiscal y que el experto tampoco había informado “si la documentación contable [cumplía] con las normas legales y profesionales vigentes, como tampoco [hacía] mención a la fuente de donde [procedía] a informar los puntos de pericia” (v. fs. 113). Además, destacó que su parte también había impugnado el dictamen pericial en la causa Nº 26.413-A. En subsidio, cuestionó la moneda y la forma de conversión ordenada por el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que el importe tributario había sido cancelado en pesos.

IV.- Que en relación con los agravios deducidos por la demandada, en primer lugar resulta menester destacar que, a través de la presente causa -tal como surge del escrito inicial (v. fs. 31/36)-, la actora demandó al Fisco Nacional (AFIP-DGA) la devolución de los tributos abonados en demasía por las operaciones involucradas en autos, ya que dicha parte habría omitido declarar en el campo ventajas que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB expuesto en las destinaciones de exportación en trato. De este modo, sin perjuicio de que en autos no se pretende -al menos como objeto principal- una modificación de las declaraciones, en la medida en que la pretensión se funda en un error que la actora habría cometido en aquellas, tales documentos se ven afectados indirectamente.

Con respecto a dichos documentos, el artículo 321 del CA prescribe que “[l]a 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 este Código". En este sentido, resulta menester señalar que no se encuentra controvertido en autos que el error que alegó haber cometido la actora -en cuanto habría omitido declarar que el valor FOB expresado incluía los derechos de exportación- no configuró un delito o infracción aduanera. En dichos supuestos, el mencionado código prevé que "el servicio aduanero *podrá* autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción" (conf. art. 322 del CA, el destacado no es del original).

De este modo, la viabilidad de la rectificación, modificación o ampliación la declaración se encuentra sujeta a la apreciación de la autoridad aduanera conforme a las facultades discrecionales que el legislador reconoció a dicho órgano (arg. art. 322 del CA). Ahora bien, dichas atribuciones -contrariamente a la inteligencia asignada por la demandada en su recurso- no revisten en sí mismas un argumento con entidad suficiente para rechazar la pretensión de la actora.

En efecto, la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, ya que es precisamente la legitimidad -constituida por la legalidad y 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 dichas exigencias (CSJN Fallos: 298:223; 331:735; esta Sala in rebus: "NEUMATICOS GOODYEAR SRL c/ Mº Economía RSL 100/10-DGA Resol 150/06 (EXP 254100/06)", del 03/03/11; "Welschen Rubén Darío y otro c/ EN – GN – Disp 1002/07 s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg" del 25/03/14).

Sobre este punto, en las resoluciones administrativas que rechazaron los reclamos de repetición (v. fs. 7/30), el servicio aduanero expuso que "la Sección 'R' manifiesta que entiende que no correspondería acceder a la devolución de la suma reclamada por la firma SANCOR CUL. Para arribar a tal conclusión, se remite a la Declaración de los elementos relativos al valor de exportación, ya que en el campo 10 inc. (a) en referencia al precio, se afirma que no incluye derechos y demás tributos a la Exportación. Por su parte en el campo 12 del mismo documento aduanero, expresa el Exportador que todos los datos expresados en este documento son exactos y completos, revistiendo la misma el carácter de declaración jurada. Por su parte en la declaración comprometida, en el campo valor

mercadería (Coef/Cant. Unidades) se declara por autoliquidación coeficiente 1,000 y dentro del campo opciones/ventajas tampoco se declara que los derechos están incluidos en el valor FOB. Concluye que en idénticos términos se ha expresado la DV JRRO mediante Dictamen Nº 37/07, correspondiente a la [solicitud] de devolución de Derechos de Exportación iniciada por la firma Aceitera General Deheza SA". En este sentido, señaló que "[r]esultan irrefutables las observaciones formuladas por la Sección 'R' y lo expresado en los presentes Considerandos, por lo que ha quedado debidamente demostrado y acreditado que los Derechos de Exportación no se encuentran incluidos en el valor FOB declarado en la Destinación en trato".

Ahora bien, los argumentos expuestos por la Administración en esa oportunidad, en cuanto se limitan a hacer referencia los datos detallados en las declaraciones aduaneras y al valor de aquellas, no resultan suficientes a fin de justificar el rechazo de la acción de repetición deducida por la actora. En efecto, tal como fue expuesto anteriormente, dicha parte alegó haber cometido un error en la confección de tales documentos, motivo por el cual -con objeto de determinar el destino de la pretensión- se debe analizar la prueba acompañada en la presente causa.

En este sentido, la Corte Suprema tiene dicho que "[e]l derecho de repetición tiene su fundamento legal en la ley civil (arts. 784 y sgs. Código Civil) y es unánimemente conceptuado como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa (Fallos: 190:397), que en este último análisis encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento sin derecho que genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado". A tal efecto, destacó que resulta necesario no sólo la acreditación del aumento o enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento del actor, extremo que no puede ser inferido del sólo hecho de haber efectuado pagos frente a la negativa de la demandada (arg. art. 377 del CPCCN; Fallos: 287:79).

V.- Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde verificar si la actora logró acreditar en autos que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB detallado en las declaraciones involucradas (arg. art. 377 del CPCCN). En este sentido, cabe recordar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 1180 inciso b) del Código Aduanero la revisión de la Cámara es de carácter limitado y, en principio, quedan

excluidos de ella las conclusiones del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho. Sin embargo, ello no es una regla absoluta, ya que esta Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado tribunal cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (cfr. Sala IV in re "D.G.A. (Autos Silberfus S.A.) T.F. 21117-A" del 16/09/08; esta Sala in re: “AGUA MARINA SA (TF 21136-A) c/ DGA” del 08/09/2011, entre muchos otros), situación que, cabe anticipar, se configura en el sub lite.

Tal como fue reseñado precedentemente, el Tribunal Fiscal de la Nación para decidir como lo hizo se basó en las conclusiones contenidas en los dictámenes periciales acompañados por la actora y que fueron producidos en las causas Nros. 26.161-A, 26.413-A y 26.222-A. Al respecto, señaló que aquellos se realizaron sobre la estructura de costos global que consideró aplicable al caso, y sostuvo que -en el dictamen pericial obrante en la primera causa mencionada- se expuso que “uno de los mencionados conceptos de costos es el que involucra a los ‘derechos’ que gravan las exportaciones…Sí, el valor FOB final declarado en cada operación de exportación toma en cuenta los costos, determinándose distintos niveles de rentabilidad…los derechos de exportación, en el ‘Estado de Resultados’ contable, se muestran reduciendo las ‘ventas brutas’ (junto con los reintegros, devoluciones u bonificaciones), para alcanzar el concepto denominado ‘ventas netas’ (se consideran un ajuste al tipo de cambio efectivo al que se realizan las ventas de exportación). Las Ventas Brutas consideran las exportaciones a su valor FOB, mientras que las Netas explicitan indirectamente que los derechos están incluidos en aquellas”. Además, destacó que el profesional interviniente “concluye ‘en la contabilidad de la empresa existe una cuenta específica, categorizada como ‘auxiliar de gastos’ (código 119) donde se acumulan los costos derivados de los derechos que gravan las operaciones de exportación’” (v. fs. 88 vta.). Por último, resaltó que en los informes de las causas Nros. 26.413 y 26.222 también se hizo mención a que “los derechos de exportación y otros tributos que gravan las ventas de exportación realizadas dentro del período, se encontraban incluidos en los costos contables” de la actora (v. fs. 89).

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto, no se encuentra en discusión que dichos informes periciales no fueron producidos en la presente causa sino en el marco de otros expedientes que tramitaron ante distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación. De este modo, y siendo otro extremo que tampoco está controvertido, dichos informes no permiten alcanzar

conclusión alguna con respecto a las operaciones involucradas en autos, sino un pronunciamiento general sobre los productos exportados por la actora.

En relación con ello, cabe destacar que las soluciones arribadas en los citados procesos (en donde se produjeron los dictámenes utilizados por el tribunal a quo) no siempre resultaron concordantes en cuanto a la verificación de los extremos aquí requeridos.

En efecto, en el precedente “SANCOR CUL (TF 26.413-A) c/ DGA”, del 5 septiembre de 2013, esta Sala confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que había rechazado la pretensión de la actora por considerar que, los elementos probatorios obrantes en esa causa -entre ellos el referido informe-, no lograban acreditar que en el valor FOB declarado en las operaciones allí referidas se incluyera los derechos de exportación.

Al respecto, este Tribunal expuso que “las mencionadas estructuras de costos fueron examinadas de manera general para determinados períodos de tiempo, y no se refieren de manera concreta a los permisos de embarque involucrados en la presente causa, aunque estos fueron documentados dentro del período de tiempo respectivamente examinados en aquellas”. Además, recordando la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal, señaló que en “la apelante no se hace cargo de que en la sentencia apelada se afirmó que las pruebas reunidas en las actuaciones administrativas y en dicha instancia, específicamente, las relativas a las estructuras de costos de la empresa, no resultaban suficientes para acreditar que en el valor FOB de la mercadería declarada en los permisos de embarque involucrados en autos hubiera sido incluido el valor de los derechos de exportación. En particular, no explica las razones concretas en virtud de las cuales podrían ser consideradas como arbitrarias las observaciones formuladas por el tribunal a quo, de conformidad con las cuales aparecería como inverosímil que las mercaderías involucradas en cada uno de los permisos de embarque hubieran sido exportadas a un valor FOB inferior al valor resultante de la estructura de costos presentada, pues la circunstancia de que el exportador no vende la mercadería a un precio inferior al costo de ella constituye una máxima de la experiencia”.

En tal sentido, se recordó que “este último concepto representa las ‘…definiciones o juicio hipotéticos de contenido general, desligados de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedentes de la experiencia [del juez], pero independientes de los casos

particulares de cuya observación se han inducido y que, por encima de esos casos, pretenden tener validez para otros nuevos'. Asimismo, '…la interpretación -concebida como apreciación de la prueba o subsunción- es una conclusión a partir de las máximas de la experiencia de carácter fáctico pertenecientes al campo del lenguaje, de la vida, del tráfico, etc' (Stein, Friedrich, 'El conocimiento privado del juez', traducción y notas de Andrés de la Oliva Santos, segunda edición, p. 27 y 57/58, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1988)" (esta Sala in re: "SANCOR CUL (TF 26.413-A) c/ DGA", del 05/09/13).

Ahora bien, las objeciones formuladas al dictamen pericial en el marco de esa causa, son también extensibles a la presente, ya que no obran en autos elementos probatorios que permitan realizar un entendimiento que difiera de la apreciación fáctica allí realizada. De este modo, tales elementos probatorios no resultan suficientes a los efectos de acreditar que en las declaraciones en estudio efectivamente se encuentre incluido en el valor FOB facturado los derechos de exportación que alcanzaban dichas exportaciones.

Por los motivos expuestos, y toda vez que "…quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos (art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y si no logra cumplir con esa carga mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio, corre el riesgo de que su acción sea rechazada" (Fallos: 327:2231; 331:881; entre otros), cabe concluir que la actora incumplió la carga procesal de acreditar el extremo en que fundó su pretensión, motivo por el cual corresponde hacer lugar al recurso deducido por la demandada, revocar la sentencia apelada y confirmar las resoluciones administrativas apeladas.

En atención al modo en que se decide, las costas de ambas instancias deben ser soportadas por la actora vencida por aplicación del principio general de la derrota, respecto del cual no se observan motivos para apartarse (arg. arts. 1163 del CA y 68 primer párrafo del CPCCN). A partir de ello, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora en lo que este punto se refiere.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGA), revocar la resolución de fojas 85/90 y confirmar las resoluciones administrativas

impugnadas. Las costas de ambas instancias se imponen a la actora vencida (arg. arts. 1163 del CA y 68 primer párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 17/12/2014
Firmado por: GUILLERMO F. TREACY, JORGE FEDRICO ALEMANY, PABLO GALLEGOS FEDRIANI