Buenos Aires, 22 de noviembre de 2024.-

VISTOS estos autos 7867/2024 caratulados “Spina, Fabián Oscar (TF 27.382-A) y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resolución DE PRLA 7937/2009, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros condenó solidariamente a Viñedos Los Maitenes SA y a su despachante de aduana, el señor Fabián Oscar Spina, al pago de una multa de $4260,10 por entenderlos incursos en la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero respecto de la destinación de exportación “04 001 EC01 075888 U”, formulado el correspondiente cargo e intimándolos a su pago (conf. esp. fs. 4/8 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, con asiento en el acta denuncia labrada por la División Registro de Exportación, la autoridad aduanera entendió que, en la especie, se habría oficializado una declaración inexacta en tanto en el campo “FOB casillero” se declaró y comprometió un valor distinto al que hubiera correspondido, siendo “EXW” el valor de condición de venta de la mercadería bajo trato, desoyendo lo normado por el artículo 736 del Código Aduanero, pretendiendo regularizar dicha situación a través del casillero “Ajustes a incluir”, destinado a los gastos generados de la operación hasta la puesta a FOB; lo que no era admisible bajo el ordenamiento vigente.

Con base en tal circunstancia, consideró que en tanto lo consignado en el campo “FOB casillero” resultaba incorrecto, la conducta desplegada por la exportadora era pasible de ser encuadrada en el artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero.

Al respecto, con citas jurisprudenciales, recordó que el bien jurídico tutelado por la infracción achacada consistía en el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que era objeto de una operación o destinación aduanera; y que sobre la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposaba todo el sistema, dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetraran maniobras que lo desnaturalizaran o pervirtieran.

Asimismo, sostuvo que conforme lo normado por los artículos 735 a 739 del Código Aduanero, para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería a exportar para consumo resulta ser el valor FOB en operaciones efectuadas en la vía acuática o aérea, por lo que independientemente de la condición de venta pactada entre las partes, el casillero FOB debería integrarse incluyendo la totalidad de los gastos ocasionados hasta el puerto, aeropuerto, o lugar donde se cargara la mercadería con destino al exterior, encontrándose detallados estos en el artículo 739 del Código Aduanero, esto es: los gastos de transporte y de seguro hasta el puerto, aeropuerto o lugar previsto en el mencionado artículo, comisiones, corretajes, gastos para la obtención en el territorio aduanero de los documentos relacionados a la exportación desde dicho territorio etcétera.

Luego, en lo concerniente al señor Spina, entendió que también resultaba responsable por lo acontecido, puesto que no se probó en autos haber cumplido con las obligaciones que le correspondía como documentante; resaltando al efecto su carácter de auxiliar del servicio aduanero y en atención a la especialización profesional del sumariado y la forma de declaración de la mercadería en el caso no podía pasarle inadvertida, ni quedar a salvo su responsabilidad por seguir las instrucciones de su mandante.

II.- Solicitada la revisión del acto por ambos sancionados, por resolución del 23/8/2023, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución DE PRLA 7937/2009, con costas a cargo del Fisco Nacional, y, en consecuencia, dejó sin efecto la multa impuesta en los términos del artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero (conf. esp. fs. 9/20, 38/47 y 160/163 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, concluyó que, en la especie, no se encontrarían reunidos los recaudos exigidos a efectos de tener por configurada la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, literal c) del Código Aduanero, en tanto a través de la operatoria fiscalizada no se habría producido un ingreso de divisas distinto al que hubiera correspondido.

Alcanzó tal conclusión, tras considerar y resaltar:

-que si bien el sistema aduanero se basaba en el principio de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, por lo cual, a efectos de la configuración de la infracción bajo examen, resultaba indispensable la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación y que dicha diferencia causara o pudiera causar un perjuicio fiscal, que implicara el ingreso o egreso de divisas por un importe diferente al que correspondiera, con la consiguiente modificación de la base imponible;

-que la cuestión planteada en autos refería a la presunta declaración inexacta en tanto en el casillero "FOB total en dólares" se indicó el valor de la factura, mientras que los gastos de transporte hasta el embarque de la mercadería, conforme la cláusula Incoterms Ex Works (EXW), se consignaron en el casillero "Ajustes a incluir", lo cual, en el entendimiento del servicio aduanero, habría generado un perjuicio fiscal;

-que la condición de venta pactada con el comprador del exterior conforme la factura de exportación era la “EXW”, que implicaba que el vendedor ponía la mercadería a disposición del comprador en su establecimiento o fábrica y que el adquirente se hacía cargo del transporte, costos y riesgos a partir de ese momento y hasta su embarque;

-que los gastos inherentes al traslado de la mercadería en los que incurriera el comprador, en forma directa o indirecta, desde la fábrica hasta el puerto de embarque deberían adicionarse al valor FOB y, si bien, no correspondería agregarlos a los demás ajustes necesarios para la determinación del valor en aduana (descuentos por pago anticipado, cánones, licencias, regalías, reversiones y otros), no había, al momento de la oficialización del permiso de embarque, ningún casillero específico para declarar tales gastos; situación enmendada a través de la resolución general AFIP 1896/2005, dictada con posterioridad a los hechos involucrados en autos.

Al punto, refirió que la resolución bajo referencia habría fijado las pautas para la declaración del precio y el valor de las mercaderías destinadas a la exportación y estableció en el Anexo II, punto I, en forma precisa, los campos en los cuales se debían informar los gastos en el caso de la cláusula “EXW” (OM “1993/2”, "Declaración de los

#38933573#435638336#20241120155942425

elementos relativos al valor de exportación" en el campo "otros elementos" y en el campo "Información complementaria" del sector información general del OM “1993” SIM “Datos Complementarios” que han de ser habilitados específicamente "LUGAR-ART736CA" y "GTOSANT736CA", respectivamente).

-que por el permiso de embarque fiscalizado se declaró el monto de U$S18.706,80 en el casillero "FOB total en dólares" (conf. factura de exportación de fs. 6 de las actuaciones administrativas), incluyéndose a la descripción de la mercadería exportada la condición de venta “EXW”; y que, en el campo "Ajustes a incluir en divisas", se consignó la suma de U$S1450 en concepto de gastos originados desde el momento de salida de fábrica y hasta el embarque (conf. fs. 8 de las actuaciones administrativas);

-que el monto declarado en el campo "Base imponible en divisas" sobre el cual se liquidaron los derechos de exportación y el reintegro, correspondía al valor FOB más los ajustes a incluir, por un total de U$S20.156,80; misma base imponible que se habría considerado si se hubieran adicionado los gastos al valor FOB en el campo correspondiente; y

-que el BCRA informó que el Banco Santander Rio efectuó el cumplido del permiso de embarque en virtud del giro de divisas conforme lo exigía la normativa bancaria (conf. fs. 81/82 de la causa tramitada ante el Tribunal Fiscal de la Nación).

III.- Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional apeló, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 194/203 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Sostuvo que por el pronunciamiento recurrido se habría omitido considerar el bien jurídico tutelado por la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero, esto es, el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera.

Al punto, hizo mención a lo resuelto por el Alto Tribunal en autos “*Subpga SACI*”, “*Frigorífico Rioplatense SA*” y “*Bunge y Born Comercial SA*”.

Señaló que de la simple compulsa de las constancias de autos se verificaría la configuración del tipo infraccional imputado en autos.

Alegó que se habría verificado una lesión al bien jurídico tutelado, reuniéndose así los elementos objetivos del tipo.

Apuntó que los sancionados no habrían cumplido con la carga de probar su exculpación, resultando sus consideraciones contrarias a las probanzas de la causa.

Postuló que el reproche infraccional involucrado en autos tenía como propósito sancionar la manifestación de precios inexactos o falsos en las declaraciones aduaneras.

Con referencia a citas jurisprudenciales, recordó que la interpretación del tipo infraccional bajo trato debía llevarse a cabo teniendo presente que si bien la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, mal pueden los jueces prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revocara el pronunciamiento apelado y, a fin de cuentas, se confirmara en todos sus términos el acto aduanero impugnado en autos, con costas a cargo de los sancionados.

Dicha presentación no mereció réplica.

IV.- A pedido de parte, por resolución del 17/11/2023, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación reguló los emolumentos de los profesionales intervinientes en defensa de la exportadora y del despachante de aduana, siendo apelados únicamente por altos (conf. esp. fs. 205/206 y 219/221 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

V.- Así las cosas, según resulta de los Considerandos que anteceden, la cuestión litigiosa que motiva la intervención de esta instancia judicial radica en determinar si, a la luz de los agravios propuestos por el Fisco Nacional, se ajusta a derecho la decisión de la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación de revocar la multa aplicada por resolución DE PRLA 7937/2009 a Viñedos Los Maitenes SA y a su

despachante de aduana, el señor Fabián Oscar Spina, en los términos del artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero.

Por el pronunciamiento apelado, según se vio, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, con precisa referencia a la declaración aduanera y a las constancias y probanzas del caso, entendió que no se encontraban reunidos los recaudos para tener por configurada la infracción bajo trato, en particular, dada la ausencia de un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente hubiera correspondido; destacando al efecto que la base imponible tenida en consideración para el cálculo de los tributos coincidía con la que se habría seguido en caso en que se hubieran adicionado los gastos al valor FOB en el campo correspondiente.

En refuerzo de tales consideraciones, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación destacó:

-que, al tiempo en que fue oficializada la destinación fiscalizada, el formulario a presentar vigente no contaba con ningún casillero específico destinado a declarar los gastos inherentes al traslado de la mercadería en los que incurriera el comprador, en forma directa o indirecta, desde la fábrica hasta el puerto de embarque a adicionar al valor FOB; situación que habría sido solucionada con posterioridad por medio del dictado de la resolución general AFIP 1896/2005; y

-que a fs. 81/82 el BCRA informó que la entidad bancaria interviniente había llevado a cabo el giro de divisas conforme el permiso de embarque.

VI.- Sentado lo anterior, recuérdese que el artículo 265 del CPCCN, aplicable supletoriamente a procesos como el bajo examen conforme lo normado por el artículo 1174 del Código Aduanero, establece, en lo que aquí interesa, ciertos recaudos que deben observarse por medio de este tipo de presentaciones. En este sentido, prevé que debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de sus razonamientos, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. Debe contener el análisis serio, razonado y crítico de la resolución recurrida y que sea

idóneo para demostrar la errónea aplicación del derecho o la injusta valoración de las pruebas producidas (conf. esta Sala en autos 5900/2007 "*Musso, Carlos Alberto c/EN - Mº Defensa s/personal militar y civil de las FFAA y Seg*.", sent. del 11/7/2013 y sus citas; entre muchos otros).

Es que "criticar" es muy distinto a "disentir". La crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación, tratando de demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. En cambio, disentir es meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (conf. en igual sentido, C. Nac. de Apel. en lo Civil, Sala A, en autos "*Z., M. R. c/D. P., J. L. y otros*", resol. del 16/12/2005, publicada en *La Ley*, el 1/6/2006).

Señalados los recaudos que han de ser observados en toda presentación recursiva como la examinada, se advierte que los fundamentos expuestos por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la resolución por medio de la cual el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros multó solidariamente a Viñedos Los Maitenes SA y a su despachante de aduana, el señor Fabián Oscar Spina, al pago de una multa por infracción al artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero no fueron motivo de cuestionamiento concreto y fundado por parte del recurrente.

Es que, en su presentación recursiva, el Fisco Nacional se limitó a sostener, en abstracto, a título teórico, que se habría omitido considerar el bien jurídico protegido por el tipo infraccional en función del cual fueran sancionados la exportadora y su despachante de aduana; que el recurrente no cumplió con la carga de probar su exculpación, encontrándose rebatidas sus consideraciones con la prueba documental obrante en autos; que la previsión punitiva bajo examen tenía por objeto castigar la manifestación de precios inexactos o falsos en las declaraciones aduaneras; y que no debía estarse a una interpretación literal de la norma sino teleológica, considerando el fin último de la norma.

Es más, la afirmación más "certera" y "concreta" contenida en el escrito recursivo, indica que la simple compulsa de las constancias de autos da cuenta que se encuentran acreditados fehacientemente los elementos necesarios para la configuración del tipo infraccional imputado, resultando con absoluta claridad que lo actuado y resuelto se ajusta a derecho, toda vez que habría cumplido con las

obligaciones a su cargo, aplicando la normativa vigente que rige la cuestión en *litis*.

Ahora bien, revisados tales argumentos recursivos, se advierte que en modo alguno tienen aptitud para desvirtuar el sustento central del razonamiento seguido por el decisorio apelado para revocar el acto sancionador dictado por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, esto es, dada la ausencia de un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera; recaudo exigible a efectos de tener por configurada la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero.

De este modo, las postulaciones contenidas en el escrito recursivo del Fisco Nacional al fin de cuestionar la decisión de revocar el acto sancionador, no atacan certeramente la valoración de los hechos, y el razonamiento seguido en consecuencia con asiento en tales circunstancias, por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación; omitiendo, por consiguiente, poner de manifiesto la existencia de error o arbitrariedad en la solución alcanzada.

En particular, la apelación bajo examen nada dice en cuanto a que por la declaración fiscalizada, en el campo "Base imponible en divisas", sobre el cual se liquidaron los derechos de exportación y el reintegro, se declaró un monto que coincidiría con el valor FOB más los “ajustes a incluir” (U$S20.156,80), misma base imponible que se habría considerado si se hubieran adicionado los gastos al valor FOB en el campo correspondiente; así como tampoco en torno de la falta de casillero específico para declarar los gastos inherentes al traslado de la mercadería en los que incurriera el comprador, en forma directa o indirecta, desde la fábrica hasta el puerto de embarque a adicionar al valor FOB (situación que habría sido solucionada con posterioridad por medio del dictado de la resolución general AFIP 1896/2005), ni a lo informado por el BCRA en punto al giro de divisas conforme el permiso de embarque.

A ello, agréguese que la jurisprudencia citada por el apelante, de por sí sola, tal como fue traída a juicio, en modo alguno tiene aptitud crítica para revelar error o desacierto incurrido por el pronunciamiento apelado; exigiéndose al efecto de un desarrollo

#38933573#435638336#20241120155942425

argumental de parte del presentante a efectos de darle el debido sentido recursivo.

VII.- Así las cosas, el Tribunal entiende que los agravios propuestos por el Fisco Nacional en modo alguno revelan error ni arbitrariedad en el temperamento adoptado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, que amerite apartarse de sus conclusiones, a las que, por consiguiente, cabe estar.

A todo evento, recuérdese que conforme la normativa imperante, la ponderación que el Tribunal Fiscal de la Nación haga de los hechos, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia en atención a la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (conf. artículo 1180 del Código Aduanero).

Por tanto, en la medida en que no se advierta un error de magnitud suficiente, no corresponderá examinar la ponderación que de las cuestiones de hecho se haya efectuado, toda vez que resultan del ejercicio por ese organismo jurisdiccional de sus facultades propias a fin de apreciar las pruebas (conf. CSJN, *Fallos*, 300:985; y esta Sala, en autos 3485/2020 "*Just International Latam SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 26/5/2020 y sus citas; entre otros); lo que, conforme se acaba de explicar, atento a las deficiencias argumentales de la presentación recursiva bajo tratamiento, no se verificaría en la especie.

IX-. De este modo, la falta de agravio certero que cumpla con las directivas a las que se acaba de hacer referencia, que han de seguirse por este tipo de presentaciones recursivas, impone declarar desierta la apelación intentada por la AFIP - DGA (conf. artículo 266 del CPCCN).

X.- En atención a la forma en que se resuelve, y al no advertirse motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota, las costas de esta instancia judicial se imponen a cargo del Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

XI.- Decidido ello, al fin de tratar el recurso interpuesto contra el auto regulatorio del 17/11/2023 dictado por la Sala E del Tribunal

Fiscal de la Nación, cabe recordar que mediante dicha tarea se busca compensar de modo adecuado la actividad desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa; a cuyos efectos ha de ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Para lograr una retribución equitativa y justa, no resulta conveniente la aplicación automática de los porcentajes previstos en la ley de arancel, en la medida en que las cifras que se alcancen mantengan una evidente e injustificada desproporción con la labor desplegada. Tal proceder, limitaría la misión del juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etcétera (conf. esta Sala, en autos 29.975/2013 *“Securitas Argentina SA c/PNA - Disp. 647/12 (Expte. S02: 38.567/12)”*, resol. del 18/3/2014 y su cita; entre otros); razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (conf. CSJN, *Fallos,* 270:388; 296:124, entre otros).

Y, más recientemente, en la causa *“Establecimiento Las Marías SACIFA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”,* sent. del 4/09/2018 (*Fallos,* 341:1063), en cuanto a la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia la ley 27.423 y su promulgación parcial dispuesta por decreto 1077/2017, sostuvo que, en el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, por lo que el nuevo régimen legal, no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 y su modificatoria ley 24.432, o que hubieran tenido principio de ejecución y agregó que a los fines arancelarios, los intereses no integran el monto del juicio (conf. esp. Considerandos 3° y 4° del voto mayoritario).

Contempladas estas directivas, así como la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados (conf. resolución DE PRLA 7937/2009 y lo resuelto el 23/8/2023 y precedentemente), atento al mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos profesionales desarrollados durante las etapas del pleito cumplida, corresponde confirmar los honorarios regulados el 17/11/2023, puntos 3°) y 4°), en favor de los doctores Horacio Félix Alais y Héctor Dante Amarelle, patrocinante y letrado apoderado, respectivamente, del despachante de aduana Fabián Spina y de Viñedos Los Maitenes SA (conf. artículos 6, 7, 8, 9,10, 19, 22, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

El importe del Impuesto al valor agregado (IVA) integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala, en autos *“Beccar Varela, Emilio - Lobos, Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog."*, resol. del 16/7/1996).

Para el caso en que el profesional no hubiera denunciado la calidad que invisten frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre los honorarios regulados, correrá a partir de la fecha en que lo hiciera.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:**

1°) desestimar el recurso de apelación intentado por el Fisco Nacional, con costas de esta instancia judicial a su cargo, y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento dictado el 23/8/2023 por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación; y

2°) tratar la apelación deducida contra el auto regulatorio del 17/11/2023 (Considerando XI).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 22/11/2024
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

#38933573#435638336#20241120155942425

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 22/11/2024
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

#38933573#435638336#20241120155942425