1453/2025

“YPF SA (TF 34029-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 6 de marzo 2026.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 5/09/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la Resolución n° 4647, dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 26 de julio de 2012 en la Actuación N° 13670-129-2006. Distribuyó las costas por su orden (fs. 65/76 de los antecedentes de la causa).

Para así resolver, en ajustada síntesis, sostuvo que, en virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, correspondía determinar si la Resolución n° 4647, dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 26/07/2012, resultaba ajustada a derecho.

Apuntó que, en este sentido, correspondía examinar si, sobre la base de lo comprobado por el servicio aduanero, con relación a lo declarado en una serie de operaciones de exportación “en consignación” efectuadas durante el año 2002, YPF incurrió en la infracción de declaración inexacta, de acuerdo con lo establecido por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

Indicó que, para ello, previo al examen de la cuestión de fondo, debía efectuarse una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

Ponderó que, el *sub examine,* encontraba su origen en la Orden de Intervención n° 878/8, emitida por la División Procedimientos Externos (dependiente de Dirección de Fiscalización Aduanera de la Dirección General de Aduanas), el 5/06/2002, con la finalidad de llevar a cabo un procedimiento de fiscalización sobre YPF con respecto al período comprendido entre junio de 2001 y mayo de 2002 inclusive (fs. 3 de las actuaciones administrativas n° 13670-129-2006).

Adujo que, no obstante, el inicio de la investigación efectuada por el servicio aduanero con relación específicamente a las tres

operaciones de exportación en consignación, involucradas en el presente caso (PE 02 001 ES01 000193 L [PE 02 001 EC07 000295 E]; PE 02 001 ES01 000132 E [PE 02 001 EC07 000210 Y; PE 02 001 ES01 000129 K [PE 02 001 EC07 000197 F]), desarrolladas durante el 2002 y supuestamente afectadas por la infracción de declaración inexacta, tendría lugar a partir de la Nota n° 606/03 del 13 de noviembre de 2003 (fs. 584/585 *ibid*).

Refirió que, en efecto, a través de la mencionada Nota, la Sección Fiscalización de Operadores afirma que *"[atento [al] examen realizado en los sobres contenedores correspondientes a las destinaciones bajo la modalidad de "envíos en consignación" descriptas en el anexo que se acompaña a la presente, se ha detectado, luego del examen realizado en la "declaración de los elementos relativos al valor de exportación" punto 1C "B", y su* comparación con lo declarado en el formulario OM 1993 SIM de la "autoliquidación" de los derechos de exportación pagados al momento de la cancelación (EC07), una diferencia de U$S 32.787,89" (*ibid*).

Señaló que dicha Nota, agrega, a su vez, que resultaba el criterio de *"...esta inspección, remitir estos actuados a la Sección Fiscalización de Exportaciones a fin de que evalúe [...] la procedencia del ajuste en cuestión y, en su caso, determine los cargos correspondientes..."* (*ibid*).

Manifestó que, en virtud de lo determinado por el mencionado informe (Nota n° 606/03 del 13 de noviembre de 2003), la División Control Expost de Exportación realizó, el 8/10/2007, la correspondiente Acta de Denuncia por la comisión de la infracción emergente del art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. (a fs. 653 *ibid*), para, al día siguiente, emitir la Nota n° 158/07 (RAMO B); documento, este último, en el cual, luego de efectuar una descripción somera de lo actuado en sede administrativa hasta ese momento, se afirma que, con respecto a las destinaciones mencionadas con anterioridad, se habría detectado *"...una incongruencia entre la declaración efectuada en la hoja carátula del formulario OM - 1993 SIM, donde el sector "Valor Mercadería", campo "Coeficiente/Cantidad Unidades" se haya inserto el guarismo 0.952380 (valor que surge al declarar que la mercadería exportada tiene incluidos en su valor FOB los derechos de exportación) y la declaración efectuada*

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?", [pudiéndose obtener] como respuestas posibles la afirmación o la negación, [y] observándose que en el casillero relativo a la respuesta se contesta que "NO".

Aclaró que, si en el formulario de la declaración de los elementos relativos al valor de exportación se opta por la negativa, el coeficiente en la hoja carátula del formulario OM-1993- SIM, campo "Coeficiente/Cantidad de Unidades" deberá ser única e indefectiblemente 1,000000" (a fs. 654/661 *ibid*).

Como resultado de lo determinado por el Acta de Denuncia correspondiente, el 25 de octubre de 2007, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros procedió, sobre la base de lo estipulado por el art. 1090, inc. c) del C.A., a la apertura del sumario pertinente *"...por presunta infracción al art. 954 del C.A...."* (a fs. 664 *ibid*). No obstante, la vista de todo lo actuado a la firma YPF y al despachante de aduana involucrado (Sr. Federico Minoyetti), fue finalmente ordenada el 17/09/2008 (a fs. 665 *ibid*) y las notificaciones pertinentes se efectuaron durante los meses de marzo y abril de 2010 (a fs. 668/669 vta. *ibid*).

Observó que, en respuesta a la notificación de los autos, tanto el despachante de aduana, como YPF no desconocieron el haber cometido un error al declarar en la hoja complementaria de valor que los derechos de exportación no se encontraban incluidos en el valor FOB declarado. No obstante, aclararon que el mencionado equívoco se habría configurado en la hoja complementaria de valor, que formaría parte de la declaración aduanera (a fs. 670/674 vta. *ibid*). En ese mismo sentido, consideran que la contradicción emergente de la misma declaración sería clara y manifiesta y, como resultado de ello, entienden aplicable el art. 959, inc. a), del C.A. en cuanto, según su texto, se dispone que *"[e]n cualquiera de las operaciones o de las estimaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración..." (ibid*). Por otra parte, en lo que respecta a la aplicación de la sanción correspondiente, YPF considera que *"...no se*

requiere el cumplimiento del efectivo daño, sino que también se sanciona la mera posibilidad de que se produzca el daño". No obstante, agrega que *"...si bien es cierto que corresponde la sanción frente a la mera posibilidad del daño, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha considerado que no [resulta pertinente] sanción alguna cuando el daño resulta imposible de pasar inadvertido para la Aduana. A [esos efectos, se presenta como necesario] analizar el tenor del error de declaración cometido y el control debido al tipo de operación de que trate"* (*ibid*). Finalmente, YPF sostiene que, sin perjuicio de lo manifestado con anterioridad, la infracción imputada jamás podría haberse cometido por cuanto los derechos de exportación estaban incluidos en el FOB declarado. En sustento de los argumentos esgrimidos, la firma exportadora, acompaña una certificación contable emitida por un contador público independiente, mediante la cual se estaría acreditando que los derechos de exportación de las operaciones involucradas en la presente *litis* habrían sido absorbidos por YPF, sin que luego se le hayan reintegrado (*ibid*).

Frente a dichos descargos, y luego de habérselos tenido por presentados (a fs. 682 *ibid*), la División Control Export de Exportación, mediante la Nota 327/10 (RAMO 3 - DV CEDE) del 17 de junio de 2010, expone las siguientes observaciones (ver a fs. 683/684 *ibid)*: i) en primer lugar, recuerda lo afirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante su sentencia del 2/10/2001, vinculada con los autos caratulados "Vidriería Argentina SA (TF 10.155-A) c/DGA". En efecto, en dicha oportunidad, la Cámara llegaría a sostener que *"...sin perjuicio de los alcances que puedan acordarse a la definición que del precio FOB se da en las reglas Incoterms, ha de advertirse que en ella se da una presunción que puede presentarse como un caso común de tal mecanismo de valor. Pero esa presunción señala precisamente que existen otras operaciones realizadas bajo esa cláusula en la que en el precio FOB no se incluyen los tributos a la exportación. De allí, que resulta razonable que la Aduana exija que en la declaración aduanera el documentante comprometa su responsabilidad afirmando o negando esa situación"* (*ibid*); ii) en segundo lugar, en respuesta a los elementos de prueba y afirmaciones tendientes a justificar que los derechos de exportación en las operaciones involucradas habrían sido

absorbidas por YPF, recuerda lo dicho oportunamente por esta última con respecto a la operación de exportación pretendida**.** En efecto, en su consulta presentada ante el servicio aduanero, YPF manifiesta en un primer momento que la mencionada operación se caracterizaría por ciertos aspectos particulares, para luego llevar a cabo una breve descripción de aquella. En dicha oportunidad, subraya que en virtud de tener previsto excedentes de producción de sus refinerías que no podían colocarse en el mercado interno en razón de la contracción de la demanda, consideró necesario derivar su producido al exterior con la finalidad de no colmar su capacidad de almacenaje y evitar los altos costos que implica mantenerlo en stock (*ibid*). A su vez agrega, específicamente con relación a la operatoria, que en dichas ocasiones *"...zarpa un buque con conocimiento a la orden, permiso de embarque innominado y destino cierto o incierto. Durante la travesía se formaliza la venta (por ejemplo, al 5to. día de zarpada), [la cual se perfecciona con un telex invoice, en base al cual la empresa recibe un anticipo de fondos para reservar exclusividad[;] sin embargo - tal como es norma en el mercado petrolero - el precio se determinará a partir de la fecha de arribo del medio transportador a puerto de destino y se formará en base al promedio de cotizaciones del producto extraídas de cotizaciones internacionales de "x" días anteriores y posteriores al arribo, siendo ese el momento a partir del cual estaríamos en condiciones de emitir la factura definitiva con la cual solicitamos la conversión a definitiva en la Aduana de jurisdicción"* (*ibid*); (iii) en tercer y último lugar, concluye que si el exportador no se encontraba en condiciones de determinar de antemano a qué precio iba a vender su mercadería, puesto que esta estaba supeditada a los vaivenes del mercado internacional, tampoco habría podido calcular su costos y, a su vez, incluir en él los derechos de exportación, ya que previamente no habría podido conocer la conformación del precio final *(ibid.).* Así, debido a que la cotización internacional condicionaba el precio de venta, este no podría ser el resultado de un libre acuerdo entre comprador y vendedor (*ibid*). En virtud de lo mencionado con anterioridad, la División Control Export de Exportación finalizaría por entender que la prueba aportada no resultaba admisible y, como resultado de ello, ratificaría la denuncia efectuada en todos sus términos (*ibid*).

Sentado ello, puntualizó que, a los fines de determinar si el comportamiento imputado a la actora podía o no ser finalmente catalogado como una declaración inexacta, correspondía efectuar ciertas observaciones concernientes al alcance del art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A.

Señaló que, según lo estipulado en la disposición mencionada: *"(e)l 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 [...]".*

Añadió que, a su vez, en cuanto al bien jurídico formalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. *"[...] da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante - salvo los supuestos previstos en la propia ley - o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan"* (*Fallos:* 315:942).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales formalmente mencionadas a través de sus incisos a), b) o c). En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la

posibilidad de producir un daño (Caso “Ferry Líneas Argentinas SA”, *CSJN*, 17/6/1986).

Postuló que, de esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberán ser claramente identificados: a) se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; b) la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir, un perjuicio fiscal.

Sostuvo que la efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A., sin la constatación de alguno de los elementos mencionados, implicaría una clara violación del principio de legalidad, piedra angular del esquema infraccional aduanero.

Afirmó que, consecuentemente, la aplicación de lo dispuesto por el art. 954 del C.A. al caso bajo análisis conllevaba necesariamente determinar, en primer lugar, si se constataba una diferencia entre lo detallado en las declaraciones de exportación involucradas y lo verificado por el servicio aduanero.

Con relación al primer elemento del tipo infraccional, puso de relieve que, en la presente *litis*, tanto YPF como el servicio aduanero coincidirían en reconocer la existencia de una divergencia entre lo detallado en los permisos de embarque (formulario OM-1993 SIM) y lo especificado en las Declaraciones de los Elementos relativos al Valor de Exportación (formulario OM-1993/2 SIM).

En efecto, si en los primeros (con excepción del PE 02 001 EC07 000295 E) se detalla, en concepto de “Coeficiente/Cantidad de Unidades” un factor igual a 0,952380 (número que corresponde detallar en aquellos casos donde los precios FOB informados incluyan efectivamente los correspondientes derechos de exportación), en las segundas se responde en forma negativa la pregunta tendiente a especificar si los precios incluían los *“...derechos y demás tributos a la Exportación”*, la diferencia entre los declarado por el exportador y lo verificado por el servicio aduanero, era finalmente constatada.

En tales condiciones, expuso que, restaba determinar si, como resultado de la diferencia constatada entre lo declarado y lo

verificado, se generó, o pudo haberse generado el efecto finalmente detallado en el inciso a) del art. 954 ap. 1 del C.A.

En este sentido, adujo que, el art. 956 inc. b) del C.A. ofrece la definición de lo que debería comprenderse por perjuicio fiscal: "*se entiende por [el mencionado concepto la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación"*.

Observó que, en el *sub examine*, el servicio aduanero sostenía que lo informado en las Declaraciones de los Elementos relativos al Valor de Exportación (formulario OM1993/2 SIM) sería correcto y, como consecuencia de ello, lo detallado en los diferentes permisos de embarque involucrados (formulario OM-1993 SIM) no coincidiría con la realidad.

Para justificar su posición, la Aduana afirma que el exportador, teniendo en mente las particularidades que caracterizaban a las operaciones de exportación involucradas, no se encontraría en condiciones de determinar de antemano a qué precio sería finalmente vendida su mercadería puesto que dicho importe se encontraba supeditado a los vaivenes del mercado internacional. En otras palabras, el servicio aduanero concluye que YPF no estaba en una situación que le permitiera calcular sus costos y, entre estos, los correspondientes a los derechos de exportación, debido a que no conocía con antelación la conformación del precio final.

De esta manera, al ingresar un coeficiente que trajera como resultado una disminución de la base imponible a tener en cuenta por el Sistema Informático Malvina (en adelante 4'SIM") para el cálculo de los derechos exportación correspondientes, el resultado obtenido sería el ingreso de un importe menor al erario público, en concepto de tributos y, por consiguiente, la constatación de un perjuicio fiscal. YPF, por su parte, entiende que los precios FOB oportunamente informados ya incluían los derechos de exportación correspondientes y, como resultado de ello, la información incorrecta se encontraría en las Declaraciones de los Elementos relativos al Valor de Exportación (formulario OM-1993/2 SIM),

y no en los diferentes permisos de embarque involucrados (formulario OM-1993 SIM).

Puso de relieve que, a los fines de fundamentar sus argumentos, la firma exportadora presenta una Certificación sobre la Registración Contable de Retenciones a las Exportaciones donde se constataba una verificación de la contabilización de las retenciones a las exportaciones correspondientes.

Al respecto, consideró que, no obstante, dichas retenciones objeto de la verificación contable, eran aquellas detalladas en cada uno de los permisos de embarque involucrados y efectivamente calculadas sobre una base imponible supuestamente menor. Consecuentemente, la prueba aportada por YPF no resultaría de utilidad para verificar que los importes FOB oportunamente informados incluían los correspondientes derechos de exportación.

Señaló que, a través de la lectura de las diferentes disposiciones del Código Aduanero vinculadas con los derechos de exportación (Capítulo VI del mencionado plexo normativo), se constataba el reconocimiento de una presunción iuris *tantum* mediante la cual se presupone que tanto los citados derechos como los demás tributos vinculados con la operación de exportación ya se encuentran incluidos en el importe declarado por el operador como valor FOB.

En efecto, el art. 735 del Código Aduanero especifica 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...",* el art. 736 del mismo plexo normativo establece que, *"[a] los fines previstos en el artículo 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta: a) [e]l puerto en el cual se cargare en el buque con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática...".*

A su vez, con el objetivo de complementar lo determinado por las dos disposiciones mencionadas con anterioridad, el Código Aduanero, mediante sus arts. 739 y 737, determina, en un primer momento, que *"[l]os gastos a que se refiere el artículo 736 comprenden especialmente: [...] e) [l]os tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión [...] de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo", para luego aclara que "[n]o obstante los*

dispuesto en el artículo 735, se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación".

Sostuvo que de esta manera, a los fines de evitar que la base imponible tenida en cuenta por el SIM para el cálculo de los correspondientes derechos de exportación incluya esto últimos, se exige al exportador la utilización de un coeficiente numérico. A su vez, se demanda al operador complementar el empleo del mencionado coeficiente mediante una Declaración Jurada, donde se deje constancia de los conceptos incluidos en el precio documentado.

Afirmó que, frente a la inconsistencia entre el coeficiente empleado y lo manifestado en la Declaración de Valor, la posibilidad de generar un perjuicio fiscal se tornaba latente. Agregó que, a ello se le sumaba que los argumentos y elementos de prueba presentados oportunamente por cada una de las partes no resultaron del todo satisfactorios. Consecuentemente, en base a lo mencionado con anterioridad, consideró que se encontraba configurado el segundo elemento del tipo infraccional bajo análisis.

Luego, consideró pertinente analizar si, de acuerdo con lo manifestado oportunamente por la actora, el autor de la mencionada declaración podía ser eximido de la correspondiente sanción en virtud de lo dispuesto por el art. 959 inc. a) del C.A; pues a tal efecto YPF sostenía que *"[l]a declaración formulada en cada una de las hojas de valor responde a un error involuntario que no tiene entidad para configurar una infracción aduanera. El tipo analizado [...] requiere que el declarante formule una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que, además, genere un perjuicio fiscal. En el caso, [...] no hubo diferencia entre lo declarado y lo comprobado, sino que hubo una declaración dual (permiso vs. hoja de valor), una contradicción que surge de la propia declaración. [...] En este sentido, corresponde absolver a la Empresa, a la luz de lo normado por el art. 959, inc. a), del Código Aduanero...".*

Precisó que, según lo estipulado por la mencionada disposición, *"[en cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los*

siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración [...]".

Al respecto, ponderó que, a los fines de aplicar el art. 959 inc. a) del C.A., la CSJN presentó una distinción entre lo estipulado por los arts. 225 y 322 del C.A., por un lado, y lo establecido por la disposición bajo análisis, por el otro.

Mientras que, mediante los dos primeros supuestos el servicio aduanero se encontraría habilitado a autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando la inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella; en el caso del art. 959 inc. a) del C.A., la constatación de una declaración inexacta no sería sancionable en circunstancias donde la inexactitud fuera comprobable de la simple lectura de la propia declaración. Si en los supuestos de los arts. 225 y 322 del C.A., se autoriza el empleo de los documentos complementarios a la declaración aduanera, para el art. 959 inc. a) del C.A., la inexactitud debería ser constatada de la sola lectura de la declaración en cuestión.

Añadió que, en virtud del alcance textual otorgado a la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación llegó a desestimar su aplicación en aquellas circunstancias donde la inexactitud de la declaración hubiera sido identificada gracias a la comparación de lo detallado de manera inexacta en la declaración de post-embarque y la constancia del cumplido en el anverso de la declaración de exportación para consumo ("Petrobras Energía S.A. (TF 2I.509-A) c/DGA", sentencia del 6 de marzo de 2014; *Fallos:* 340:236).

En cambio, en aquellos casos donde la inexactitud de la declaración de post-embarque surgiera de manera evidente de su simple lectura, sin la necesidad de acceder a otros documentos, la misma Corte Suprema determinó que las circunstancias bajo análisis encuadran dentro de la previsión contenida en el art. 959 inc. a) del C.A. y, por consiguiente, el autor de la declaración inexacta no sería pasible de la sanción estipulada por el art. 954 ap. 1 inc. c) del mismo cuerpo normativo (*Fallos:* 339:1400).

En dicho contexto, advirtió que, en el *sub examine*, se constataba que la inconsistencia en lo declarado surge luego de haber

comparado lo especificado en el permiso de embarque (formulario OM-1993 SIM), por un lado, con lo detallado en la Declaración de los Elementos relativos al Valor de Exportación (formulario OM-1993/2 SIM), por el otro.

Recordó que, según lo manifestado por YPF, *"[e]n el caso, [...] no hubo diferencia entre lo declarado y lo comprobado, sino que hubo una declaración dual (permiso vs. hoja de valor), una contradicción que surge de la propia declaración".*

Al respecto, puntualizó que, de acuerdo con lo estipulado por la RG AFIP 1161 del 23/11/2001, instrumento vigente al momento de los hechos mediante el cual se reglamentan los procedimientos por los que se tramitan las destinaciones de exportación que se registran a través del SIM, la correspondiente "destinación", y no la ‘'declaración", sería aquella conformada por, entre otros documentos, los formularios OM-1993 SIM y OM-1993/2 SIM.

Adujo que, teniendo en cuenta que la Declaración de los Elementos relativos al Valor de Exportación (formulario OM-1993/2 SIM) tiene que ser, a su vez, firmada por el declarante, el término "declaración" empleado por el último párrafo transcripto de la Resolución General 1161, hace referencia pura y exclusivamente al permiso de embarque (formulario OM-1993 SIM). Del ejercicio hermenéutico mencionado con anterioridad, se concluye que, cuando el art. 959, inc. a), del C.A., emplea el término "declaración", se hace referencia exclusivamente, en el caso de las operaciones de exportación, al permiso de embarque, y no a los diferentes documentos que conforman la "destinación"'.

De esta manera, entendió que, no resultaba pertinente excluir la responsabilidad infraccional del apelante sobre la base de la disposición examinada.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 23/09/2024, interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 9/10/2024, los que no fueron replicados por la contraria (ver fs. 93/102 de los antecedentes de la causa).

Con fecha 10/09/2025 se expidió el señor Fiscal de Cámara.

Se agravia la recurrente por cuanto el TFN se aparta de las disposiciones del Código Aduanero y obliga a su parte a demostrar, en cada destinación que documenta que, los derechos de exportación

#39701472#490793326#20260305190355949

significan un costo para la empresa y que, por lo tanto, deben deducirse de la base imponible.

Alega que, de confirmarse esta doctrina se le permitiría al Fisco desvirtuar la presunción legal contenida en el art. 737 del C.A. y en las reglas Incoterms con el solo desacuerdo, imponiéndole al contribuyente una carga adicional para demostrar la correcta determinación de la base imponible.

Afirma que, en el caso de autos, la declaración comprometida de valor formulada por su parte, se ajusta a lo establecido por los artículos 735, 736 y 737 del Código Aduanero, en su armoniosa interpretación. En efecto en la citada disposición, el Código expresamente determinó que, para la determinación del valor imponible, se excluyen los derechos y demás tributos que graven la exportación.

Destaca que, la norma (art. 737 del C.A.) es clara y no merece otra interpretación que la que surge de su propia letra.

Manifiesta que, en las operaciones como las presentes, el exportador debe hacerse cargo de la totalidad de costos y tributos que correspondan hasta la frontera (en este caso, la frontera argentino-chilena). Los derechos de exportación son tributos anteriores a la inyección del crudo en el ducto y, por lo tanto, resultan a cargo del exportador. No hay ninguna duda de ello y, más allá de las dudas que pueda tener el servicio aduanero, la sola condición de venta supone el pago previo de los derechos.

Señala que, el Tribunal Fiscal, por su parte, ha compartido esta tesis. Refiere que, la Sala E ha sostenido *que “si bien el valor FOB, en principio, incluye los tributos que gravan la exportación, estos deben ser excluidos a fin de establecer la base imponible”.*

Hace hincapié, en que resulta indudable, a partir de la correcta lectura del art. 737 del C.A. y de la doctrina y jurisprudencia especializada en la materia, que corresponde deducir de la base imponible los derechos de exportación. A ese fin es que se aplicó el coeficiente. Si la aduana pudiera cuestionar siempre la aplicación del coeficiente, su creación no tendría sentido. Expone que, en el caso, la correcta interpretación impone la deducción de los derechos de exportación de la base imponible en tanto la condición FOB supone, en principio, la inclusión de los derechos.

Expone que, incluso respecto de contratos de ventas cuyos precios queden sujetos a cotizaciones internacionales, la Aduana ha reconocido plenamente la aplicación de lo dispuesto por el artículo 737 del Código Aduanero. En efecto, por Instrucción General N° 18/2002 el Subdirector General de Legal y Técnica Aduanera dispuso que "*Conforme lo dispuesto en los artículos 735, 736 y 739 del Código Aduanero, si los derechos de exportación se encuentran incluidos en el valor FOB/R/T de la mercadería, incluso para aquella cuyo precio se determina en función de cotizaciones internacionales, para el cálculo de los derechos de exportación, deberá efectuarse su deducción, según lo dispuesto en el artículo 737 del Código Aduanero...".*

Añade que, también así fue dispuesto por Instrucción General N° 8/2003 del Director General de Aduanas que dispuso *que "Atento que en orden de lo dispuesto en los artículos 735, 736 y 739 del Código Aduanero, los derechos de exportación se encuentran incluidos en el valor FOB de la mercadería, inclusive para aquella cuyo precio se determina en función de cotizaciones internacionales, para la liquidación del derecho de exportación, deberá efectuarse su deducción de acuerdo a lo establecido en el artículo 737 del citado texto legal..."*.

Observa que, a pesar de la claridad de la disposición contenida en el artículo 737 del Código Aduanero, por Instrucción General 18/2002 de la Subdirección General de Legal y Técnica e Instrucción General 8/2003 de la Dirección General de Aduanas, la Aduana se ocupó del tema de las exportaciones cuyos precios están sujetos a cotizaciones internacionales y ratificó que corresponde la deducción de los derechos de exportación sobre la base de cálculo de los derechos.

Pone de relieve que, es el exportador quien asume el costo de los derechos de exportación, puesto que esos son gastos previos. En consecuencia, no tiene lógica ni desarrollo racional lógico concluir a partir de esa realidad que no corresponde su deducción.

Advierte que, el TFN pretende que su parte desvirtúe la afirmación dogmática efectuada por el Fisco, pero no acepta a tal efecto, la certificación contable aportada que certificó el pago y la registración contable de los derechos de exportación como un costo para la compañía.

Aclara que, su parte no desconoce la existencia del fallo “Vidriería Argentina S.A.”, pero sostiene que no resulta aplicable al caso bajo examen.

Alega que, en dicho precedente, el exportador había incurrido en una declaración dual en tanto había declarado en la hoja complementaria de valor que los derechos no estaban incluidos en el precio y luego había aplicado el coeficiente, lo que suponía su inclusión. Ese error de la declaración invertía la carga de la prueba y obligaba entonces al exportador, con justa razón, a justificar y probar que los derechos estaban incluidos en el precio de venta declarado. Sin embargo, esa doctrina no puede interpretarse considerando que en todos los casos el exportador debe probar esta situación, visto que el art. 737 es claro al respecto y no exige tal situación de prueba. Los derechos de exportación están excluidos de la base imponible y la norma legal aplicable no exige probanza alguna.

Esgrime que, el Tribunal *a quo*, sin decirlo abiertamente, adoptó la tesis expuesta por la Cámara en el párrafo anterior.

Considera que, sin embargo, ni dicho precedente ni la doctrina allí sentada resultan aplicables al caso de autos, en el que su parte formuló una declaración coherente señalando, en todo momento, que los derechos estaban incluidos en el precio.

Resalta que no es razonable ni ajustado a derecho exigirle al exportador que acredite la inclusión de los derechos en la base imponible, cuando la disposición legal aplicable (art. 737) no lo exige. Es la Aduana quien, acreditados ciertos extremos o ciertas dudas a partir de circunstancias fácticas presentadas en una investigación, puede presumir lo contrario y exigir prueba fehaciente de la inclusión. Pero si no existen elementos que lo justifiquen no puede, sin más, exigir la prueba de la inclusión que no exige la norma legal aplicable. Tanto es así que en el Anexo III de la Resolución N° 297/839 la Aduana publicó una lista en la que indicaba cuál era el coeficiente a aplicar según la alícuota de derechos que debía pagarse.

Y añade que, en el caso, el ajuste efectuado por la aduana no tiene ningún asidero jurídico que justifique el pago de las diferencias tributarias pretendidas, resultando absurdo exigirle al exportador la

probanza de una presunción establecida en la ley, a partir de una manifestación dogmática de la administración.

Argumenta que, el hecho de que el precio se haya calculado a partir de una cotización internacional no es motivo suficiente para suponer que los derechos de exportación no están incluidos en el. Por el contrario, en el caso de los *commodities*, es evidente que los derechos de exportación deben ser soportados por el vendedor dado que no resultan trasladables. Como bien lo indicara la Secretaría de Energía, la cotización internacional del producto es el factor de mayor importancia en la ecuación de cálculo de precio, pero no es el único. El mismo está sujeto a variaciones que tienen que ver con la calidad, el flete y diversas cláusulas contractuales *ad hoc*.

En el caso, el contrato fija un valor WTI con un factor de descuento (D) que refleja esta variación.

Añade que, surge evidente entonces que la justificación que planteara la Aduana cae por sí sola, en tanto los precios consensuados a partir de las cotizaciones internacionales pueden sufrir modificaciones. Y fue en virtud de ello que la máxima autoridad aduanera sostuvo, con indudable acierto, que en los casos en los que el precio se define a partir de cotizaciones internacionales, le resulta también aplicable el principio establecido en el art. 737 del C.A.

III.- Que el art. 265 del C.P.C.C.N. establece, en lo pertinente, que la expresión de agravios 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 los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

Sobre este punto, se ha dicho que la expresión de agravios es un acto de petición destinado específicamente a criticar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal y su forma le impone claridad expositiva, para facilitar su estudio (conf., Fenochietto-Arazi, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado*, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1987, pp. 834/836).

Al efecto, corresponde recordar que la expresión de agravios 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 los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

IV.- Que en el *sub examine*, mientras el núcleo de la decisión del Tribunal *a quo* para confirmar la resolución n° 4647/2012, se sustentó en que, en el caso, se encontraban verificados los dos elementos del tipo infraccional previsto en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., a saber (i) la declaración inexacta, al ser detectada una incongruencia entre la declaración efectuada en la hoja carátula del formulario OM - 1993 SIM, donde, en el sector “Valor Mercadería”, campo “Coeficiente/Cantidad Unidades” se consignó el coeficiente 0.952380 (valor que surge al declarar que la mercadería exportada tiene incluidos en su valor FOB los derechos de exportación) y la declaración efectuada en el campo “10 Precio” del formulario OM-1993/2 SIM (Declaración de los Elementos relativos al Valor de Exportación), en donde a la pregunta relativa a si *“Incluye Derechos y demás tributos a la exportación se contestó que NO*” y (ii) perjuicio fiscal, al ser comprobado que la incongruencia entre el coeficiente declarado en el permiso de embarque y lo manifestado en la Declaración de Valor, generó un perjuicio fiscal, por haberse utilizado una base imponible menor a la que correspondía.

A partir de ello, el Tribunal Fiscal valoró que la Certificación sobre la Registración Contable de Retenciones a las Exportaciones acompañada, no resultaba de utilidad para verificar que los importes FOB incluían los correspondientes derechos de exportación, dado que consistía en una verificación de la contabilización de las retenciones a las exportaciones detalladas en cada uno de los permisos de embarque involucrados, calculadas sobre una base imponible supuestamente menor; a la vez que descartó la aplicación del supuesto previsto en el art. 959, inc. a) del C.A., puesto que consideró que cuando dicha norma emplea el término "declaración”, se hace referencia exclusivamente, en el caso de las operaciones de exportación, al permiso de embarque, y no a los diferentes documentos que conforman la “destinación”, de conformidad con lo estipulado en la RG AFIP 1161 del 23/11/2001.

Frente al desarrollo argumental expuesto, la apelante se limita a manifestar su disconformidad con lo decido sin aportar

#39701472#490793326#20260305190355949

fundamentos suficientes que logren enervar las conclusiones del decisorio impugnado.

En efecto, para desvirtuar y controvertir la existencia de la infracción endilgada, la exportadora insiste en la aplicación al caso de la presunción legal contenida en el art. 737 del C.A. relativa a que los derechos de exportación están incluidos en el valor FOB, sin hacerse cargo de que el Tribunal *a quo*, frente a la inexactitud detectada (no controvertida por la actora), descartó la única prueba -certificación contable- presentada por su parte para acreditar que, pese a lo declarado en la "Declaración de Valor" (respondió en forma negativa -"NO"- a la pregunta relativa si estaban incluidos los derechos de exportación), los derechos de exportación estaban incluidos en el precio.

Con respecto de la referida certificación contable, el TFN ponderó que: las *"retenciones objetos de verificación contable serían aquellas detalladas en cada uno de los permisos de embarque involucrados y efectivamente calculados sobre una base imponible supuestamente menor".*

Al respecto la apelante, se limita a manifestar que el TFN *"no acepta, en tal sentido, la certificación contable aportada que certificó el pago y la registración contable de los derechos de exportación como un costo para la compañía. Se refirió a cuestiones formales de la propia certificación que no hacen al caso mencionar";* sin enervar, en forma contundente y concluyente que, la conclusión del organismo jurisdiccional administrativo relativa a que dicha certificación sólo refiere a las retenciones efectuadas en cada uno de permisos de embarque calculados sobre una base imponible menor.

Aquí, resulta del caso, añadir que, el contador independiente, señor Eduardo Alberto Baldi, requerido por YPF, certificó: *".- La información incluida en la planilla Anexa surge de la documentación detallada en el punto 2.; Los cálculos realizados en la planilla anexa son matemáticamente correctos. Las retenciones efectuadas detalladas en la planilla Anexa se encuentran registradas en la cuenta contable "6311200091 impuestos sobre ventas-Ret. s/exportac.", la cual se expone neteando de los ingresos por ventas según surge del sistema y de los registros de la Sociedad que son llevados en legal forma"* (ver fs. 679/681 de las act. adm. SIGEA 13670-129-2006).

En este sentido, cabe señalar que, conforme lo expuesto en el párrafo anterior, de dicha certificación, no resulta acreditado, con suficiente certeza, ni siquiera lo afirma el experto contable en forma expresa, que el valor FOB, declarado en los permisos de embarque, incluya los derechos de exportación, cuestión central y fundamental para demostrar que los derechos de exportación estaban incluidos en el valor FOB, frente a la respuesta negativa, emitida por la exportadora, en la hoja de valor.

En consecuencia, no habiéndose probado la mentada inclusión de tributos al precio, el requerimiento aduanero resulta ajustado a los hechos probados y por lo mismo ha sido correcto el temperamento adoptado a su respecto.

V.- Que por otra parte, y en lo que respecta a la aplicación de la doctrina que emana del precedente “Vidriería Argentina SA (TF 10155-A) c/DGA”, sentencia del 2/10/2001, cabe precisar que, contrariamente a lo alegado por la apelante, en su escrito recursivo, en cuanto señaló que *“Mi mandante no desconoce la existencia del fallo “Vidriería Argentina”, pero no resulta de aplicación al caso bajo examen. En dicho precedente, el exportador había incurrido en una declaración dual en tanto había declarado en la hoja complementaria de valor que los derechos no estaban incluidos en el precio y luego había aplicado el coeficiente, lo que suponía su inclusión (…)”* y *“Sin embargo, dicho precedente (ni la doctrina allí sentada) resulta aplicable al caso de autos* ***en el que mi mandante formuló una declaración coherente señalando, en todo momento, que los derechos estaban incluidos en el precio****”* (ver puntos 14 y 15 de fs. 68 vta. del expte. papel), de las constancias obrantes en la causa surge, que en el caso, se trata de una declaración dual puesto que, por un lado, en la hoja complementaria de valor se declaró que los derechos de exportación NO estaban incluidos en el precio y, por otro lado, en el permiso de embarque, aplicó el coeficiente (0,952380), lo que suponía la inclusión de aquellos.

A mayor abundamiento, es del caso resaltar que, de manera contradictoria con lo manifestado en la apelación, la actora en la contestación de vista en sede administrativa y en el escrito de recursivo ante el TFN sostuvo que había incurrido en una declaración dual. En efecto, expresamente manifestó, en la contestación de vista, en sede

aduanera: *"El artículo, requiere que el declarante formule una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que además, genere un perjuicio fiscal. En el caso que nos ocupa no se dio el requisitos primigenio exigido por la norma; no hubo diferencia entre lo declarado y lo comprobado,* ***sino que hubo una declaración dual****"* (ver fs. 672/674 vta. act. adm. SIGEA 13670-129-2006). Y, en el escrito recursivo, ante el TFN, manifestó: *"en el caso, como lo dijéramos,* ***no hubo diferencia entre los declarado y lo comprobado sino que hubo una declaración dual*** *(permiso vs. Hoja de valor), una contradicción que surge de la propia declaración"* y *"****existiendo, entonces, una declaración dual*** *y habiéndose acreditado que los derechos fueron absorbidos por mi mandante, resulta indudable que, conforme los disponen los arts. 737 y 737 del C.A., la base imponible fue calculada correctamente, deduciéndose los derechos de exportación. El error en los formularios de valor, así fueron salvados".*

Lo expuesto, demuestra que, contrariamente a lo alegado en el escrito recursivo en examen, la declaración efectuada por la exportadora no fue coherente en todo momento sino que incurrió en evidentes contradicciones.

VI.- Que aclarado ello, cabe apuntar que, en el precedente, "Vidriería Argentina", la Sala IV del Fuero, ante la verificación de que el documentante declaró que en el precio FOB no se habían agregado los tributos que gravaban la exportación, sostuvo que: *"…sin perjuicio de los alcances que pueda acordarse a la definición que de precio FOB se da en las reglas Incoterms, ha de advertirse que en ella se da una presunción que puede presentarse como un caso común de tal mecanismo de valor. Pero esa presunción señala precisamente que existen otras operaciones realizadas bajo esa cláusula en la que el en el precio FOB no se incluyen los tributos a la exportación. De allí que resulta razonable que la Aduana exija que en la declaración aduanera el documentante comprometa su responsabilidad afirmando o negando esa situación".*

Es decir que, frente a la contradicción incurrida, el servicio aduanero, estaba autorizado a investigar la realidad de los hechos, partiendo del presupuesto de que la declaración respecto a la no inclusión de los derechos en el precio resultaba ajustada a la verdad. Era a la exportadora a quien, por ser la responsable de la situación creada en

razón de la contradicción incurrida, incumbía probar que los tributos a la exportación formaban parte del precio FOB y por tanto, correspondía su deducción a los efectos de su liquidación ante el servicio aduanero.

En este contexto, como se dijo anteriormente, la certificación contable aportada por la actora, fue desacreditada por el TFN por considerar que aquélla no resultaba de utilidad para verificar que los importes FOB oportunamente informados incluían los correspondientes derechos de exportación y, ello no fue enervado de manera eficaz y suficiente, en el recurso en examen, donde valga la reiteración, la apelante se circunscribió a manifestar que el organismo jurisdiccional administrativo *"se refirió a cuestiones formales de la propia certificación que no hacen al caso mencionar".*

VII.- Que en cuanto a lo alegado por la recurrente con relación a que *"el hecho de que el precio se haya calculado a partir de una cotización internacional no es motivo suficiente para suponer que los derechos de exportación no están incluidos en el",* cabe señalar que, en el caso, la propia firma YPF, el 28/08/2001, efectuó una consulta dirigida al Departamento de Técnica de Exportación en la cual indicó que, en virtud de tener previsto excedentes de producción de sus refinerías consideraría necesario derivar su producido al exterior con la finalidad de no colmar su capacidad de almacenaje y evitar los altos costos que implica mantenerlo en stock. Expuso que *"el momento en que necesitaremos efectuar la operación de exportación seguramente sea anterior a que se concrete la venta del producto, hemos pensado que la única figura aplicable es la del Régimen de Consignación (dec. 637/79 y Resol 3293/84 A.N.A.).*

A su vez agregó, específicamente con relación a la operatoria, que *"...zarpa un buque con conocimiento a la orden, permiso de embarque innominado y destino cierto o incierto. Durante la travesía se formaliza la venta (por ejemplo, al 5to. día de zarpada), [la cual se perfecciona con un telex invoice, en base al cual la empresa recibe un anticipo de fondos para reservar exclusividad[;] sin embargo - tal como es norma en el mercado petrolero - el precio se determinara a partir de la fecha de arribo del medio transportador a puerto de destino y se formará en base al promedio de cotizaciones del producto extraídas de cotizaciones internacionales de "x" días anteriores y posteriores al arribo, siendo ese el momento a partir del cual estaríamos en condiciones de*

emitir la factura definitiva con la cual solicitaríamos la conversión a definitiva en la Aduana de jurisdicción".

Al respecto, en la Nota nº 327/10 de fecha 17/06/2010, emitida por la Div. Control Ex Post de Exportación, se sostuvo que: *"Dentro de este marco, el exportador no puede determinar de antemano a qué precio vender su mercadería, puesto que el mismo está sujeto a los vaivenes del mercado internacional; por ende no puede calcular sus costos incluyendo en ellos los derechos de exportación ya que previamente no conoce la conformación del precio final; no se trata de un precio pactado libremente entre comprador y vendedor, ya que la cotización internacional condiciona el precio de venta".*

En el caso bajo estudio, frente a las particularidades de la operación de exportación, referidas por la propia YPF, relativas a que se trataba de una "exportación en consignación" y el hecho de que "*el precio se determinara a partir de la fecha de arribo del medio transportador a puerto de destino y se formará en base al promedio de cotizaciones del producto extraídas de cotizaciones internacionales de "x" días anteriores y posteriores al arribo")* y dada asimismo, la respuesta emitida por la Div. Control Ex Post a la consulta formulada por la exportadora, relativa a que "*no puede calcular sus costos incluyendo en ellos los derechos de exportación ya que previamente no conoce la conformación del precio final*. es claro que correspondía al exportador probar que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB, circunstancia que no logró acreditar con la certificación contable acompañada, por manera que en definitiva, ha quedado comprobada la inexactitud entre lo declarado en el permiso de embarque y la hoja de valor.

VIII.- Que finalmente, cabe destacar que la recurrente no rebate ni cuestiona lo decidido por el organismo jurisdiccional administrativo, en orden a que no corresponde aplicar en el caso en examen el supuesto previsto en el art. 959 inc. a) C.A., por considerar que la inexactitud no surge de la propia declaración sino de documentos complementarios, lo que excluye su absolución en los términos del citado artículo.

En tales condiciones, no se advierte en el recurso de la actora una crítica o cuestionamiento suficiente a los fundamentos de la

sentencia del Tribunal Fiscal, sino un cúmulo de discrepancias genéricas, que no logran rebatir los hechos comprobados, su relevancia en orden a la configuración de la inexactitud detectada ni los argumentos jurídicos expuestos por el Tribunal Fiscal, en su sentencia, que deberá ser confirmada.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso intentado.

IX.- Que las costas se imponen a la actora vencida, de conformidad con el principio de la derrota, del que no existen motivos que justifiquen apartarse (conf. artículos 68, primera parte y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar el pronunciamiento del TFN de fecha 5/09/2024, con costas (art. 68, 1° parte del CPCCN y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI