Buenos Aires, 9 de abril de 2024.-

VISTAS estas actuaciones 30.052/2023 caratuladas “Molinos Río de la Plata SA - TF 36.425-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Mediante cargo DV CEDE 985/2007, la División Control *ex post* de exportación de la AFIP - DGA reclamó a Molinos Río de la Plata SA el pago de un total de U$S 10.969, en concepto de diferencias por derechos de exportación respecto de lo abonado con relación al permiso de embarque “02 001 EC03 025665 X”, con más los intereses correspondientes (conf. fs. 2/3 del expediente administrativo AFIP 13733-155/2007 que se tiene a la vista en soporte papel).

Tal liquidación “complementaria” fue formulada como consecuencia de la fiscalización realizada por el Área sobre Destinaciones de Exportación respecto de la operatoria celebrada, entendiendo al efecto que la exportadora habría declarado y calculado erróneamente la base imponible de la mercadería involucrada (aceite de soja); ello acorde a la declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación.

II.- Cuestionados administrativamente el cargo, por resolución DE PRLA 3756/2015 el jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros desestimó la impugnación del cargo seguida por Molinos Río de la Plata SA.

Para así decidir, el funcionario administrativo decisor hizo propia la opinión técnica resultante de la nota DE GOFS 791/2015, según la cual, en el caso, no se había sido correctamente calculada la base imponible para la destinación fiscalizada, de acuerdo a lo documentado en el formulario OM 1993/2 SIM; debiendo al efecto considerarse que los derechos de exportación podían -o no- estar incluidos en el precio de venta, lo que justificaba que se requiriera al documentante que comprometiera su inclusión en la declaración jurada respectiva; y que, al respecto, la respuesta "ya marcada" por la exportadora en dicho documento a la pregunta si el precio incluía derechos y demás tributos a la exportación, era “NO”; lo cual, al margen de lo argumentado por la exportadora, sumado a que en tanto en el

formulario OM 1993/2 SIM, se consignó que el precio “NO” incluía los derechos y demás tributos a la exportación, tornaba pertinente formular el cargo en cuestión.

III.- Solicitada la revisión del acto, por resolución del 28/2/2023, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, desestimó el recurso intentado por Molinos Río de la Plata SA, con costas por su orden, y, en consecuencia, confirmó la resolución DE PRLA 3756/2015.

Según el voto mayoritario -conformado por el doctor Licht y la doctora Sarquis-, resultaban inconducentes los argumentos esgrimidos por la exportadora para hacer caer el incumplimiento endilgado por la autoridad aduanera, dado que:

-el error incurrido en la declaración fiscalizada obligó al servicio aduanero a realizar una actividad supletoria de constatación que debería ser responsabilidad exclusiva del declarante;

-la verificación del error supuestamente manifiesto generaba un exceso en la distribución de las cargas entre la Aduana y el contribuyente, lo que ameritaba la imputación de la infracción enrostrada;

-el contribuyente debió dar aviso al servicio aduanero de dicha incongruencia plasmada en la hoja de valor y no pretender que sea este último quien realizara cálculos y estimaciones para determinar si realmente el precio incluía o no derechos y demás tributos a la exportación; por manera que, la falta de actuación por parte de la contribuyente en tal sentido dejaba plasmado su desinterés en efectuar una declaración válida y congruente que permitiera a la AFIP - DGA efectuar los controles pertinentes del permiso de embarque y su documentación complementaria;

-lo acontecido no podía quedar indemne sin menoscabo del particular que no provocó esa necesidad de intervención administrativa;

-una característica propia del derecho administrativo sancionador resultaba ser la anticipación al problema, pues una de las funciones de la potestad sancionadora administrativa es ser un instrumento de gestión de la política regulatoria;

-la vía utilizada por la exportadora para solicitar la rectificación no era la adecuada; lo que no debía ser entendido como un excesivo rigor formal, puesto que el instituto de la rectificación procede cuando la solicitud de la misma resulta clara y no condicionada; y, en el caso, la misma habría sido presentada cuando la AFIP - DGA ya había detectado el error.

-la intención de rectificar no resultaba ser del todo clara y concisa, en tanto la exportadora impugnó un cargo; mal pudiendo ello ser considerado como una rectificación de su declaración. Aduanera; y

-la garantía de la defensa no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le resultase imputable.

IV.- Disconforme con lo resuelto, la exportadora apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva.

Tras aclarar que el debate en la especie se centraba en determinar si la base imponible de los tributos a la exportación correspondientes al permiso de embarque involucrados en autos fue o no correctamente calculada, explicó que, al completar el formulario OM “12993/2”, marcó erróneamente que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB, así como lo contrario (que no se encontraban incluidos en el valor FOB); es decir, se encontraba marcado tanto el casillero “SI” (a mano en tinta), como el casillero “NO” (que figuraba pre impreso).

Postuló que tal circunstancia, sumada a que en la hoja siguiente de la declaración aduanera se aplicó el coeficiente de deducción de los tributos del valor FOB para llegar a la base imponible sobre la que calcularon finalmente los derechos y demás gravámenes, el Fisco Nacional consideró -en su entendimiento, indebidamente- que existía una inexactitud, desestimando la referencia que manifestaba que se los gravámenes encontraban incluidos, dando por cierta la referencia que sostenía que no se encontraban incluidos; teniendo -en consecuencia- por mal calculada la base imponible, motivando la emisión del cargo FE 985/2007.

Al respecto, manifestó que, conforme lo normado por el artículo 737 del Código Aduanero, cuando los tributos están computados

en el valor que declara el exportador, correspondía deducirlos para obtener la base imponible de modo de no liquidar tributos sobre tributos.

Sostuvo que ni la Aduana ni el Tribunal Fiscal de la Nación habrían mostrado interés en alcanzar la verdad objetiva, esto es, si efectivamente los tributos fueron -o no- incluidos en el valor FOB declarado, sino que lo que interesaba era castigarla por un error que habría obligado al Fisco Nacional a revisar la declaración y constatar dicho yerro.

Al punto, resaltó que por el pronunciamiento apelado se habría confundido la cuestión involucrada en el caso, de neto contenido tributario, sin componentes de índole sancionatoria, aspecto no abordado en la especie.

Hizo hincapié en que, por el hecho que lo declarado haya conllevado el ejercicio de la función fiscalizadora del Fisco Nacional, mal podía traer ello aparejado la aplicación de una “sanción”, materializada en la carga tributaria adicional requerida.

Remarcó que, en el caso, no fue labrado sumario alguno en su contra y, por consiguiente, no recibió condena alguna al pago de una multa producto de la constatación de algún tipo infraccional aduanero.

Destacó que por la factura de exportación asociada a la operatoria realizada, se consignó que la condición de venta era FOB, coincidiendo el importe indicado en dicho documento con el FOB declarado en el permiso de embarque fiscalizado.

Explicó que, la primera hoja de la destinación, en el campo de Ventajas, habría declarado “DEREXPINCLUFOB =SI”, así como FOB total la suma que figuraba en la factura comercial.

Recalcó que en sede administrativa habría acompañado una certificación contable, según la cual los derechos de exportación correspondientes a la mercadería exportada se encontraban incluidos en su valor FOB.

Consideró fehacientemente demostrado que, según una adecuada lectura de la declaración de exportación fiscalizada, debía considerarse que los tributos se encontraban incluidos dentro del valor FOB declarado en el permiso de embarque presentado.

Refirió que la cláusula comercial FOB tenía un significado preciso e inconfundible en el comercio internacional, esto es, que el precio de venta pactado con el comprador incluía los derechos de exportación; de modo que resultaría un contrasentido afirmar que quien exporta a precios FOB pueda facturar por separado al comprador los derechos y gravámenes a la exportación.

Luego, con referencia al artículo 736 del Código Aduanero, apuntó que cuando un exportador vende a precio FOB, incluye necesariamente en esa cotización el costo de los derechos y demás gravámenes a la exportación.

Agregó que, al fin de construir la base imponible de esos mismos tributos, la legislación aduanera autorizaba la deducción de los gravámenes a la exportación del precio FOB.

Afirmó que carecía de sentido que se exigiera que demostrara que los derechos estaban incluidos en sus precios de exportación; lo que, en el caso, habría quedado demostrado con el detalle de costos presentado, que no habría sido considerado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

A modo de corolario en lo que al punto refiere, señaló que, con asiento en un mero error, la Aduana pretendía liquidar tributos sobre tributos, sin tomar en cuenta que había declarado que sus precios eran FOB, individualizando el coeficiente aplicable para la deducción de los tributos de dicho valor y calcular la base imponible resultante, distinta a la del FOB o valor imponible para la liquidación de los gravámenes; todo lo cual daba cuenta de su inclusión en el FOB.

Tildó de irrazonable y excesivamente celoso al actuar del servicio aduanero en pos de recaudar.

Añadió que los errores cometidos en las destinaciones de exportación podían ser subsanados siempre y cuando no constituyeran una infracción aduanera, tal el caso; debiendo otorgarse a las aclaraciones formuladas con la impugnación seguida en sede administrativa los mismos efectos que a una rectificación de los permisos de embarque.

En este sentido, recordó que según lo normado por el artículo 323 del Código Aduanero, era posible rectificar en cualquier momento la declaración aduanera, mientras que los errores detectados

no resulten pasibles de constituir una infracción aduanera, tal como ocurrió en el *sub examine*.

Así, concluyó que en el caso había pruebas suficientes en cuanto a que los derechos y demás gravámenes se encontraban incluidos en el valor FOB involucrado en la operatoria celebrada.

Por lo expuesto, Molinos Río de la Plata SA solicitó que se admitiera la apelación deducida, se revocara el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación y, a fin de cuentas, se dejara sin efecto el cargo FE 985/2007.

Dicha presentación no mereció réplica de su contraria.

V.- Según resulta de lo hasta aquí reseñado, la cuestión litigiosa involucrada en autos se centra en determinar si se ajusta a derecho el cargo DV CEDE 985/2007 por medio del cual el Fisco Nacional reclamó a Molinos Río de la Plata SA el pago de un total de U$S 10.969, en concepto de diferencias por derechos de exportación respecto de lo abonado con relación al permiso de embarque “02 001 EC03 025665 X”.

En tal examen, ha de evaluarse la declaración aduanera presentada por la recurrente a efectos de exportar la mercadería involucrada en el permiso de embarque “02 001 EC03 025665 X”, en particular los formularios OM-1993 SIM y OM-1993/2 SIM.

Al respecto, conforme fuera previamente destacado, según resulta de las actuaciones administrativas AFIP 13733-155/2007 que se tienen a la vista en soporte papel, el servicio aduanero formuló el cargo DV CEDE 985/2007 con relación a la destinación “02 001 EC03 025665 X” por el perjuicio fiscal ocasionado atento a que no habría sido calculada adecuadamente la base imponible en pesos acorde a la Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación (conf. esp. fs. 2/3).

De la documentación aduanera presentada por la exportadora, agregada al expediente bajo referencia, surge:

-que en el formulario OM-1993 SIM, en el cuadro correspondiente a “Declaración de la Mercadería - Opciones” la exportadora indicó “DEREXPINCLUFOB=SI”, mientras que, en el campo

“Valor Mercadería”, consignó el valor FOB de los bienes y el coeficiente “0,833330”;

-que en el formulario OM-1993/2 SIM de “Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación”, en el campo “10.Precio”, Molinos Río de la Plata SA, al responder a la pregunta ¿si el precio incluye derechos y demás tributos a la exportación?, indicó “SI” (cruz tildada de puño y letra) y “NO” (cruz pre impresa en el formulario); y

-el valor FOB declarado en el permiso de embarque resultaría coincidente con el indicado en la factura comercial respectiva.

VI.- Así las cosas, de los antecedentes administrativos compulsados, se desprende que, en el caso: el servicio aduanero no imputó ni formuló reproche infraccional alguno a la exportadora por lo acontecido, limitándose a formular cargo por la diferencia de tributos por la operatoria celebrada; que la inexactitud surgía de la mera lectura de la destinación de exportación; y que el fundamento del reclamo tributario consistió en que en el formulario OM 1993/2 SIM registrado respecto de la destinación “02 001 EC03 025665 X”, se indicó que el precio “NO” incluía los derechos y demás tributos a la exportación, de modo habría sido incorrectamente calculado la base imponible para el pago de los tributos debidos por la operatoria celebrada.

VII.- Pues bien, evaluado lo actuado en sede administrativa, a entender del Tribunal, el fundamento expuesto por el servicio aduanero para sustentar la liquidación complementaria de tributos reclamada a la exportadora mediante el cargo impugnado resulta insuficiente.

Es que, del permiso de embarque fiscalizado surge que en el apartado correspondiente a “Declaración de la Mercadería - Opciones” la recurrente indicó “DEREXPINCLUFOB=SI”, lo que significa que los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB, así como también resulta que, en el campo “Valor de la Mercadería” indicó el “FOB total en dólares” y en el campo “Coef./Cant. Unidades” consignó el coeficiente “0,833330”; valor este último que surge al declarar que la mercadería exportada tenía incluidos en su valor FOB los derechos de exportación, a fin de evitar que se liquidaran tributos sobre tributos

(ello en línea con lo normado por el artículo 735 del Código Aduanero); a lo que debe añadirse que el valor FOB declarado resultaría coincidente con el indicado en la factura de compra agregada sin foliar al expediente administrativo bajo referencia.

En este sentido, resulta relevante advertir que, de la prueba producida en sede administrativa, consistente en una certificación contable, surge que los derechos de exportación se encontrarían incluidos dentro del valor FOB declarado en el permiso de embarque fiscalizado (conf. esp. fs. 27 del expediente AFIP 13733-155/2007).

Sentado ello, continuando con el razonamiento bajo desarrollo, adviértase que, en el formulario OM-1993/2 SIM “Declaración de los elementos relativos al valor de exportación”, en el campo “10.A”, a la pregunta si el precio incluía derechos y demás tributos a la exportación, la recurrente tildó tanto el casillero “SI” (de puño y letra) como el “NO” (cruz pre-impresa), consignando así una respuesta ambigua, que puede interpretarse, tanto en sentido afirmativo, como negativo; resultando -por tanto- necesario probar de algún modo que los derechos de exportación estaban -o no- incluidos en el valor FOB.

En tales condiciones, cabe considerar que el hecho de haberse tildado el casillero “NO”, con una cruz pre-impresa, no constituye de por sí un argumento con suficiente contundencia como para considerar que la base imponible en función de la cual fueron liquidados los tributos fuera incorrecta; resultando -lo contrario- un excesivo rigorismo formal no fundamentado en un sólido análisis ni en prueba documental complementaria que respalde dicho criterio.

Al punto, nótese que en las actuaciones administrativas no hay prueba alguna, más allá del dictamen técnico al que se hiciera oportuna alusión, cuyo argumento, se reduce al tildado del casillero “NO” en el formulario de Declaración de Valor a la pregunta concerniente a la inclusión de los derechos de exportación; sin analizar suficientemente las restantes manifestaciones contenidas en el permiso de embarque y la documentación complementaria, en particular que en el mismo formulario de Declaración de Valor también se tildó el “SI”.

Así las cosas, el análisis global de lo declarado en el permiso de embarque fiscalizado, en cuanto a que a los derechos de exportación se encontraban incluidos en el valor FOB



#38052108#406580159#20240408200602504

(“DEREXPINCLUFOB = SI”), al valor FOB consignado respecto del resultante de la factura comercial, sumado a la prueba producida en sede administrativa (certificación contable) y al hecho que se encontraba tildado el casillero “SI” en el formulario “Declaración de Valor”, lleva al Tribunal a concluir que el tildado del “NO” (con una cruz pre impresa) en el documento bajo alusión obedeció a un mero error, que, en el caso, bajo las circunstancias particulares del caso, torna improcedente el cargo formulado.

VIII.- A mayor abundamiento, agréguese que, conforme lo reglado por e el artículo 322 del Código Aduanero, la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera se encuentra supeditada a la verificación de determinadas circunstancias previstas en el mismo artículo bajo referencia; encontrándose facultado el servicio aduanero, de no configurarse delito o infracción, a autorizar dichas modificaciones, sin limitación alguna. De este modo, si bien, la norma dispone a favor de la autoridad aduanera una facultad discrecional en cuanto a autorizar o no la rectificación del despacho o permiso, el hecho que la Administración obre en ejercicio de facultades discrecionales en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto (conf., esta Sala en autos “*Aviaser SA c/EN - DGA - Resol. 1619/13 PRLA (Expte. 24949/11) s/Dirección General de Aduanas*”, resol. del 12/4/2018 y Sala IV del Fuero, en autos 8369/1994 *“Cargill SACI (TF 6897-A) c/ANA”*, resol. del 23/2/1995).

En el *sub examine*, de los antecedentes del caso no surge prueba suficiente que dé cuenta que Molinos Río de la Plata SA hubiera cometido delito o infracción alguno, pues ningún hecho ilícito le fue reprochado por el servicio aduanero; único requisito que exige la legislación aplicable para que el organismo de control autorice la rectificación, sin límite temporal alguno.

En tales condiciones, resulta razonable concluir que la actora, al consignar ambiguamente en el formulario de declaración de

valor que no estaban incluidos los derechos de exportación en el valor de la mercadería, habría incurrido en un mero error material; ello en tanto del permiso de embarque y de la factura comercial se desprende que tales conceptos fueron incluidos en el valor de la mercadería (conf. -en este sentido- esta Sala, en autos 22.880/2013 *"Aviaser SA c/EN - DGA - Resol. 1447/13 PRLA (Expte. 24940/11) s/Dirección General de Aduanas"*, resol. del 6/10/2016).

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

IX.- Por lo demás, cabe señalar que el artículo 737 del Código Aduanero prevé la exclusión del valor imponible de los derechos y demás tributos que gravaran la exportación a fin de evitar la liquidación de los tributos a la exportación sobre una base de cálculo -un precio de venta en determinadas condiciones- que incluya, a su vez, el importe de los eventuales derechos que han pagarse (conf. Alsina, Mario A. - Basaldúa, Ricardo X. - Cotter Moine, Juan P., "*Código Aduanero - Comentarios - Antecedentes - Concordancias*", Abeledo Perrot, Bs. As., 1987, Tomo V, página 284).

Por consiguiente, si bien el valor FOB en principio incluye los tributos que gravaran la exportación, éstos deben excluirse a fin de determinar la base imponible, siempre que el exportador manifestase haberlos incluido en el precio FOB documentado.

Lo hasta aquí expuesto da cuenta que la conducta seguida por la autoridad aduanera, resulta arbitraria y, a fin de cuentas, determina la admisión de la impugnación seguida por la exportadora respecto del cargo DV CEDE 985/2007.

X.- En igual sentido, se ha pronunciado esta Sala, en autos 41.275/2023 "*Molinos Río de la Plata SA (TF 33.551-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 28/12/2023.

XI.- En función de lo expuesto corresponde admitir la apelación deducida por Molinos Río de la Plata SA, revocar el pronunciamiento del 28/2/2023 dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, así como la resolución DE PRLA 3756/2015 y, consecuentemente, dejar sin efecto el cargo DV CEDE 985/2007.

XII.- En atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas concernientes a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como las relativas a esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN, y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: admitir la apelación deducida por Molinos Río de la Plata SA, revocar el pronunciamiento dictado el 28/2/2023 por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, así como la resolución DE PRLA 3756/2015 y, consecuentemente, dejar sin efecto el cargo DV CEDE 985/2007, con costas, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, como por ante esta instancia judicial, a cargo del Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 09/04/2024
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

#38052108#406580159#20240408200602504