**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-139817394-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

**Referencia:** Sentencia dictada en los autos caratulados “CARGILL S.A.C.I. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, Expediente N° 33.486-A.-

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dr. Christian M. González Palazzo y Dr. Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados “CARGILL S.A.C.I. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, Expediente N° 33.486-A,

**El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:**

**I.—** Que, a fs. 16/25vta. se presenta por apoderada la firma del epígrafe, interpone recurso de apelación contra la Resolución 672/2013 de fecha 29/05/2013 dictada por la Aduana de Rosario, recaída en las actuaciones administrativas n° SIGEA 12550-18-2012, por la que resultó condenado al pago de multa y tributos por la infracción prevista en el art. 954, ap.1, inciso b) del Código Aduanero, en relación a la operación documentada mediante la Declaración Jurada de Venta al Exterior identificada como 07 052 DJVE 002054 W. Analiza los antecedentes normativos aplicables al régimen. Sostiene que por error se excedió de la tolerancia permitida en un total de 0,08 toneladas, resultando dicho exceso insignificante. Considera que resulta improcedente la aplicación de la infracción endilgada. En subsidio, cuestiona la determinación de la multa y los tributos exigidos. Subsidiariamente, solicita la atenuación de las penas en los términos de los arts. 915 y 916 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita la revocación de la resolución aduanera apelada, y en subsidio, solicita la aplicación de los arts. 915 y 916 C.A.

**II.—** Que, a fs. 32/37vta. se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 12550-18-2012. Niega todos y cada uno de los hechos expresados en la apelación no reconocidos expresamente. Realiza un análisis de cada uno de los agravios de la actora. Afirma que se encuentra configurada la infracción prevista y reprimida por el art. 954 ap. 1 inc. b) del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva de caso federal. Solicita se dicte sentencia rechazando la apelación y confirmando la resolución recurrida, con costas a la contraria.

**III**.— Que, a fs. 38 se declara la causa de puro derecho. A fs. 59 se elevan los autos a la Sala "F" y a fs. 64 quedan en estado de dictar sentencia.

**IV**.— Que, la representación fiscal en fecha 13/03/2015 acompañó el sustento documental de la litis, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12550-18-2012, en soporte papel y en un cuerpo de 85 fojas, en las cuales obra la resolución apelada por ante esta instancia jurisdiccional, agregadas por cuerda.

**V**.— Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar si es ajustada a derecho la citada resolución que aquí se apela.

Que, el servició aduanero dictó la Resolución 672/2013 (AD ROSA), recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12550-18-2012, por la cual condenó a la firma exportadora CARGILL S.A.C.I. al pago de una multa y tributos por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. b), del Código Aduanero respecto de la operación de exportación documentada mediante la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 07 052 DJVE 002054W, bajo el régimen establecido en la Ley 21.354.

En este sentido, la infracción endilgada a la firma, sanciona al que, para cumplir una operación o destinación 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 pudiere producir: *"… inc. b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción "*.

Que, en consecuencia, a los efectos de la configuración de la infracción citada, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, y, en segundo lugar, la existencia de una prohibición a la exportación o importación de la mercadería.

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que, la firma CARGILL S.A.C.I., oficializó la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 07 052 DJVE 002054W, mediante la cual, se autorizó a exportar la cantidad de 60.000 Tn de la mercadería comprendida bajo la Posición SIM 2304.00.10200G.

Que, el servicio aduanero realizó el control de la DVJE mencionada y emitió el Informe N° 102/12 (Sección R) por el cual da cuenta de que la exportadora habría incurrido en una declaración inexacta al

haber exportado mayor cantidad de toneladas que las autorizadas por la DJVE, cuyo vencimiento operó en fecha 11/10/08, habiéndose exportado la cantidad 63.000,08 Tn, excediéndose del 105% permitido.

Que, en relación a la DJVE mencionada, la aquí recurrente presentó ante el servicio aduanero las Destinaciones de Exportación identificadas con los nros. 08 052 EC01 005780 Y (1.000 Tn), 08 052 EC01 007450 K (22.000 Tn), 08 052 EC01 007561 N (5.805 Tn) y 08 052 EC01 008230 H (8.997,44 Tn), exportando la cantidad total de 63.000,08 Tn.

Que, en consecuencia, en fecha 31/10/2012, el servicio aduanero procedió a labrar el acta de denuncia contra la exportadora, encuadrando la conducta —en principio— en los términos del art. 954, inc. a), del C.A.

Que, con fecha 22/06/2012, el servicio aduanero instruyó sumario y dispuso la corrida de vista, por la cual con fecha 26/07/2012, la firma contestó la vista y acompañó documental —ver fs. 30/45 de las actuaciones administrativas—.

Que, a fs. 49/51 se agregó el Dictamen N° 343/2012 (AD ROSA) y a fs. 62/69, el Administrador de la Aduana de Rosario dictó la Resolución N° 672/2013, por la cual condenó a la firma por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. b), del Código Aduanero.

Que, no resulta controvertido en autos que la exportadora se excedió de la tolerancia permitida del 5% del tonelaje declarado en un 0,08tn de mercadería.

Que, advertido lo que antecede, la cuestión se centra en dilucidar si la conducta de la importadora configura la infracción atribuida por el servicio aduanero.

En principio, cabe destacar que, la Sección VIII del Código Aduanero, contempla las prohibiciones a la importación y exportación, constituyendo disposiciones que no establecen específicamente prohibiciones a las importaciones o exportaciones, sino que regula el ámbito de aplicación de las que, eventualmente, se impusieren. Ello se explica porque las prohibiciones se establecen por razones de índole moral, de seguridad, de salubridad, etc., y en otros casos, por situaciones coyunturales de naturaleza económica. En consecuencia, las prohibiciones deben surgir de la legislación que corresponda a la materia que se trate. En este sentido, la Constitución Nacional en su art. 75 faculta al Congreso Nacional a sancionar las leyes en materia aduanera, y los arts. 631 y 632 del C.A. facultan al Poder Ejecutivo para crear y suprimir prohibiciones en la materia, quien, a su vez, delegó dicha facultad al Ministerio de Economía a través del Decreto 2752/9. En consecuencia, al servicio aduanero solo le cabe su aplicación, resultando incompetente para determinar prohibiciones que no se encuentran específicamente fijadas en una ley.

Así, los arts. 609 y 610 del C.A. distinguen las prohibiciones según sus fines sean económicos y no económicos, y los arts. 611 y 612 establecen el alcance de las mismas, según sean absolutas o relativas.

La exposición de motivos del proyecto del Código Aduanero, expresa respecto de ello, que, “*esta sección establece un estatuto básico de las prohibiciones que contempla los diversos aspectos que interesan aduaneramente. Con ello se persigue reunir las reglas y principios que regulan la materia, como así también, que se aplique de forma supletoria con relación a normas que impongan prohibiciones. De esta*

*manera, la tarea del legislador se verá facilitada notablemente, pues al dictar la medida respectiva sólo deberá expresar el objeto de la prohibición y los puntos en que quiera apartarse de las disposiciones generales y supletorias en el Código*".

En esta línea argumentativa, para resolver la cuestión planteada, se debe realizar un análisis de la normativa aplicable a la mercadería exportada sobre la cual, el servicio aduanero, considera que, deviene prohibida por cuanto de las 63.000,08 Tn de pellets exportadas, sólo 60.000Tn se encontraban amparadas por la DJVE documentada.

Que, en este sentido, la Ley N° 21.453 creó un régimen de declaraciones juradas para las ventas al exterior de determinados productos agrícolas, mediante el cual se faculta al exportador a aplicar, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y beneficios, los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible, vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Que, el art. 3 de la citada normativa, dispone: "*Las ventas al exterior a que se refiere el Artículo 1° deberán ser registradas, mediante declaración jurada, ante la Autoridad de Aplicación, en forma que determine el Poder Ejecutivo Nacional, el que deberá asimismo reglamentar los plazos de vigencia de la declaración jurada*".

Que, asimismo, el art. 6, establece que: "*A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta. El tipo de cambio aplicable a los fines de lo establecido en el párrafo anterior para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el vigente a la fecha del registro de la declaración aduanera de exportación para consumo"*.

Que, en ese marco, la Resolución General AFIP 1365/02, en el ANEXO II 'A', se regula el trámite y registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE).

Que, en el art. 4, la normativa establece: "*Dentro del período de embarque o sus prórrogas, el Exportador oficializará las Destinaciones de Exportación a Consumo por cualquier aduana del país, ingresando como dato obligatorio el número de DJVE asignado por el SIM, indicando que este dato no puede ser declarado a nivel subítem. Para las DJVE se permitirá una tolerancia en más hasta el CINCO POR CIENTO (5%) del tonelaje declarado" (Resolución de la EX SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA Nº 685 del 7 de Agosto de 1992 art. 5º).*

En este sentido, la mercadería exportada por la firma, correspondiente a la Posición SIM 2304.00.10200G, consistente en pellets de soja, es mercadería sujeta a la registración de una Declaración Jurada de Venta al Exterior, con precio FOB oficial.

De lo expuesto, se colige que el régimen ha tenido por objeto un mecanismo de registración teniendo como contrapartida los beneficios otorgados por la normativa (tipo de cambio aplicable al momento de la fecha de cierre de venta), y no una prohibición a la exportación toda vez que por prohibición debe

entenderse un impedimento para que la mercadería ingrese o egrese del país.

En ese contexto, corresponde al caso aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en la sentencia del 12/6/2012, recaída en los autos “Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A)”, por la cual, con remisión al fundado dictamen de la Procuración General de la Nación del 4/10/2010, el más Alto Tribunal consideró que las prohibiciones de importación o exportación habrán de surgir de manera expresa de la norma, no pudiéndose asimilar a las mismas, las restricciones habituales o requisitos. Los magistrados entendieron que el Código no establece prohibición específica alguna, y que las mismas han de surgir de la letra expresa e inequívoca de la norma, de forma tal que su existencia como regla general merecedora de acatamiento, como así de la respectiva sanción a su inobservancia, puedan ser efectivamente discernidas y constatadas.

Asimismo, el Tribunal cimero, en el fallo precitado, expresó “*toda operatoria aduanera ha de realizarse siguiendo las pautas reglas en cuanto a horarios, modos, trámites administrativos, declaraciones y pagos de los correspondientes tributos, y demás requisitos consabidos propios de un régimen tan delicado. Pero ello no puede implicar la inversión de la regla fundamental consagrada en el art. 19 de la Constitución Nacional, elevando entonces tales requisitos al grado de prohibición, la que sólo se vería levantada para los casos en que se siguiesen tales pasos legal y reglamentariamente determinados, supuesto en que - siempre desde esta perspectiva que considero errónea se trataría de una "excepción" a la regla de la prohibición.*”

En el mismo sentido, la Sala IV de la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que “*toda prohibición debe surgir de la letra expresa e inequívoca de la ley o de la norma reglamentaria aplicable al caso, de manera tal que su existencia como regla de acatamiento obligatorio y su respectiva pena o sanción pueda ser efectivamente discernida y constatada, sin que pueda ser inferida implícitamente de los requisitos, restricciones o condiciones a cuya observancia está sujeta la importación*” (v. sentencia de fecha 2/07/15, in re “UNILEVER ARGENTINA S.A. c/DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”).

En efecto, del análisis realizado se infiere que, para la mercadería exportada por la aquí recurrente, la Ley 21.453 estableció un régimen especial para las ventas al exterior de los productos de origen agrícola, y, de la misma, no se infiere de sus términos, una prohibición para la exportación.

Sin perjuicio de que la aquí recurrente ha exportado mayor tonelaje de mercadería que la declarada y autorizada por el régimen especial, dicha mercadería no es prohibida.

En este orden de ideas, el principio rector que rige en materia penal determina que ante la ausencia de uno de los elementos del tipo infraccional de declaración inexacta, no puede considerarse configurada la infracción endilgada por el servicio aduanero, lo que, en consecuencia, determina que en autos no pueda confirmarse la condena impuesta, por cuanto, no se configura el supuesto previsto en el inc. b), ap. 1 del art. 954 del C.A.

Por todo ello, por los fundamentos vertidos en el caso, a mi juicio no corresponde atribuir a la recurrente la infracción imputada.

En consecuencia, corresponde revocar la Resolución 672/2013 (AD ROSA), recaída en las actuaciones administrativas n° SIGEA 12550-18-2012, en cuanto condena a la firma CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A.

**VI.—** Que, en cuanto a las costas del proceso, las circunstancias de la causa traída a examen permiten considerar que, si bien no corresponde imputar a la firma la conducta penada y prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b), del Código Aduanero, lo cierto es que, el dispendio jurisdiccional se originó a raíz del exceso de tonelaje de la mercadería exportada por la firma, el cual no se encontraba autorizado por el régimen de Declaración Jurada de Venta al Exterior al cual suscribió la exportadora, y es por ello que considero que corresponde que las costas sean soportadas por su orden (art. 1163 C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución 672/2013 (AD ROSA), recaída en las actuaciones administrativas n° SIGEA 12550-18-2012, en cuanto condena a la firma CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A.

2. Con costas por su orden (art. 1163 C.A.).

*Así lo voto.*

**El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:**

Que adhiero al voto del juez preopinante.

ASÍ LO VOTO.-

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

**1. Revocar la Resolución 672/2013 (AD ROSA), recaída en las actuaciones administrativas n° SIGEA 12550-18-2012, en cuanto condena a la firma CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A.**

**2. Imponer las costas por su orden (art. 1163 C.A.).**

**Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del C.A.).**

**Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.**

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 12:25:30 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 20:25:43 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 20:25:44 -03:00