República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-40881998-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

Referencia: TFN Nº 39.128-A Aceitera General Deheza SA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **“ACEITERA GENERAL DEHEZA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, expediente N° 39.128-A**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 64/67 se presenta la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2252/18 (DE PRLA), dictada por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduanero con fecha 19 de abril de 2018, en el trámite sumario SIGEA 12192-28015-2014, por la que se la condena al pago de una multa por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 969 del CA y art. 9 de la Ley 21.453. Manifiesta que la empresa exporta habitualmente mercaderías de origen agrícola, al amparo del régimen previsto en la Ley 21.453 -hoy modificada por la Ley 26.351-. Afirma que presentó las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior Nros. 13 001 DJVE 1375 S (13 tons) 6205 P (14 tons), 1922 Z (18 tons), 8850 A (0,5 tons), 8851 B (0,5 tons) y 9536 C (650 tons). Remarca que efectuó exportaciones parciales para las DJVE 13 001 1375 S, 6205 P, 8850 A, 8851 B y 9536 C y cumplió totalmente con la exportación comprometida en la DJVE 13 001 DJVE 1922 Z, pese a lo cual el servicio aduanero labró sumario y le imputó la comisión de la infracción prevista en art. 969 del C.A, como si ninguna exportación se hubiera efectuado. Sostiene que al contestar la vista en sede administrativa informó las exportaciones efectuadas para cada caso, y en los casos que había quedado un saldo incumplido para llegar al 90% del volumen de la DJVE correspondiente, liquidó y pagó la multa más gravosa, esto es la prevista en art. 9 de la Ley 21.453 del 15% del valor de las mercadería en infracción, en lugar de la multa prevista en el art. 969, equivalente al 10% del valor de la mercadería en infracción. Afirma también, que al contestar la vista acompañó las impresiones de pantalla del propio sistema de AFIP de donde surgían las exportaciones aplicadas a cada DJVE y los permisos asociados. Pese a ello, sostiene que el servicio aduanero igual la condenó por las seis DJVE y por el total de la mercadería en cada caso declarada. Practica liquidación en la que determina que según sus cálculos, la multa ascendería a $46.773,01.-, monto por el cual se allanó y realizó un pago. Subraya que las constancias informáticas que acompaña fueron extraídas del propio sistema de información de la AFIP, por lo que la Aduana podía previamente verificar que se habían exportado en cada caso los tonelajes informados, y no condenar por el total de la mercadería cuando se encontraba debidamente informada de las exportaciones realizadas en cada caso. En forma subsidiaria, plantea

que dado que no existen tributos pendientes de cancelación por las operaciones de exportación asociadas a cada DJVE, la multa pretendida debería considerarse condonada de pleno derecho por la aplicación del art. 56 de la Ley 27.260. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, declarando la extinción de la acción penal aduanera conforme lo prevén los arts. 930 y 932 CA, con costas.

II.- Que a fs. 79/82 se presenta el Fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. Realiza una breve reseña de lo acontecido en sede aduanera, y niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que fueran objeto de su especial reconocimiento. Destaca que el servicio aduanero se encuentra limitado por las disposiciones del Art. 9° de la ley 21.453 en cuanto que la sanción a aplicarse solo puede ser del 15% del valor FOB de la mercadería no exportada. Señala que la actora en el procedimiento administrativo, no ha desvirtuado el hecho imputado por lo que queda acreditado el incumplimiento de la obligación de exportar el 90% de la mercadería comprometida en las DJVE, tal como la misma actora reconoce, y con ello queda configurada la conducta tipificada en el art. 969 CA, y a su vez prevista en el Art. 9 de la ley 21.453. Remarca que el presunto responsable por una infracción debe ofrecer toda la prueba y acompañar toda la documental que estuviera en su poder, y que en consecuencia ha quedado acreditado el incumplimiento en el momento procesal oportuno. Sostiene que el código aduanero previó el instituto del allanamiento en el procedimiento infraccional, permitiendo al infractor expresar su voluntad de allanarse en los términos de los arts. 930/932, mediante el pago de la multa, y que el pago de la multa mínima abandonando la mercadería en infracción hubiera producido la extinción de la acción penal aduanera, no registrándose el hecho. Plantea el caso federal, ofrece prueba, y solicita se tenga por contestado en legal tiempo y forma el traslado conferido y, oportunamente, se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas n° 12192-28015-2014 se inician con la cédula de notificación a la firma Aceitera General Deheza S.A por la cual se le solicita la presentación de la documentación cancelatoria de las DJVE 13001DJVE001375 S, 13001DJVE006205P, 13001DJVE001922Z, 13001DJVE008850A, 13001DJVE008851B y 13001DJVE009536C, aquí involucradas, de la que resulta notificada el 13/8/2014. A fs. 2/12 obran las impresiones de pantalla con el detalle de las DJVE y de algunos permisos de embarque que que parcialmente cancelan las DJVE referidas. A fs. 19 obra el acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción 969 del C.A. A fs. 20/21 se informan las toneladas exportadas y pendientes de cumplimiento. A fs. 22 se liquida la multa mínima. A continuación se apertura sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 969 de conformidad con lo establecido en el art. 9 de la ley 21.453y se corre vista de lo actuado a la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA SA, la que se notifica el 17/5/2015. A fs. 29/31 la firma exportadora contesta la vista, y se allana parcialmente en relación a las declaraciones juradas 13001DJVE001375 S, 13001DJVE006205P, 13001DJVE008850A, 13001DJVE008851B y 13001DJVE009536C, no así de la 13001DJVE001922Z que sostiene que cumplió con las cantidades exigidas. A fs. 28, obra el comprobante de pago por el monto por el que se allana. A fs. 32/33 se tiene por contestada la vista conferida, por reconocida la prueba documental en autos y se ordena la remisión del expediente al área competente a los fines de generar y afectar la LMAN correspondiente. A fs. 35 se intima a la encartada para que adjunte o indique los permisos de embarque involucrados, de lo que se notifica a fs. 36. A fs. 38/40 obra la resolución 2252/2014 por la que se condena a ACEITERA GENERAL DEHEZA SA a la pena de una multa cuyo monto asciende a TRESCIENTOS CUARENTA MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO PESOS CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS ($340.484,39), suma a la que deberá descontarse el pago parcial efectuado de CUARENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS SETENTA Y TRES PESOS CON UN CENTAVO ($ 46.773,01).

IV.- Que, conforme surge del expediente administrativo, la actora se acogió al régimen opcional establecido por el art. 729 del C.A., el cual le permite al exportador calcular los tributos aduaneros a la fecha en que se

perfecciona la compra-venta de la mercadería agraria y, de este modo, obtener una certeza del costo de la operación celebrada, con la obligación de exportar dicha mercadería en los plazos, formas y condiciones establecidos en el art. 730 del C.A.

Que el art. 730 del C.A. establece que: “Cuando hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729, el exportador deberá, una vez registrado el contrato y dentro de los plazos que al efecto se establecieren, cumplir con la respectiva exportación. Se considerará que se ha cumplido con la exportación cuando la misma comprendiere por lo menos a un NOVENTA (90%) por ciento de la cantidad, peso o volumen declarados en el contrato registrado, de acuerdo a la especie de mercadería de que se tratare”.

Que, en el mismo sentido, el art. 9 de la ley 21.453, bajo cuyo régimen se realizó la operación, establece que “Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el NOVENTA POR CIENTO (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada...”.

Que en este orden de ideas el art. 969 del C.A. impone la sanción al que “no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas...”.

Que podemos observar que el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos que surgen de las normas citadas – exportar dentro del plazo establecido al menos el 90% de la mercadería – conlleva el incumplimiento al régimen de las DVJE.

Que corresponde analizar puntualmente cada una de las DJVE que han sido cuestionadas en autos. En cuanto a las DJVE 13001DJVE001375S, 13001DJVE006205P, 13001DJVE008850A y 13001DJVE008851B, tanto la actora como la demanda coinciden en la cantidad de toneladas que la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A se comprometió a exportar y en las cantidades por las cuales efectuó exportaciones parciales, lo cual no genera controversia a efectos de analizar la condena impuesta.

No obstante, en cuanto a la DJVE 13001DJVE001922Z y 13001DJVE009536C, sí surgen diferencias, las que se analizan a continuación.

En relación a la DJVE 13001DJVE001922Z, la actora afirma que cumplió en su totalidad con la exportación comprometida, pero lo cierto es que surgen diferencias entre la documentación acompañada y lo afirmado por la parte en su escrito de apelación; mientras que la actora sostiene que comprometió el egreso de 18 toneladas, de la copia de dicha declaración resulta que, efectivamente, tal como afirma el Fisco, fueron 25 toneladas las que ACEITERA GENERAL DEHEZA SA intentó exportar (ver fs. 56 de autos).

Por otra parte, en cuanto a la DJVE 13001DJVE009536C, la diferencia surge, no de las cantidades comprometidas – ambas coinciden en que se trató de 650 tnl – sino de las cantidades exportadas; mientras que para la actora egresaron 550,74 tnl, para la demandada fueron 300,29 tnl, y lo cierto es que, según se desprende de los permisos de embarque acompañados, se documentó un total de 450,47 tnl (fs. 10 vta. – 200,11 tnl, fs 18 – 50,02, fs. 24 vta. – 50,16 tnl y fs. 31 vta. – 150,18 tnl).

En conclusión, y atento a los argumentos vertidos precedentemente respecto a las diferencias que surgen de las DJVE 13001DJVE001922Z y 13001DJVE009536C se observa que, tanto el monto por el cual la actora se allanó y efectivamente pagó en Sede Aduanera ($ 46.773,01, conforme surge a fs. 28 de las actuaciones administrativas), como la suma por la que la DGA condena a la firma en la resolución apelada ($ 340.484,39), no se ajustan a derecho, por lo que corresponde practicar nueva liquidación.

V.- Que, previo a esto, corresponde determinar que tanto el art. 969 del C.A. como el art. 9 de la ley 21.453 tratan dos tipos infraccionales que reprimen la misma conducta, por lo que corresponde la aplicación de una sola de ellas.

Que la aplicación en el tiempo resulta ser el art. 969 CA (BO 28/03/1981) y no el art. 9 de la ley 21.453 (B.O. 11/11/1976); asimismo, cabe mencionar que el Código Aduanero constituye legislación de base, en tanto que la ley 21.453 consiste en un régimen específico, que debe interpretarse sistemáticamente con aquella.

Que si bien la norma del Código Aduanero resulta ser posterior en el tiempo, no obstante no es la específica, dicho resultado debe analizarse de todos modos de acuerdo con el principio de la ley penal más benigna.

VI.- Que es dable recordar que "el principio de aplicación de la ley penal más benigna constituye una excepción al principio general tutelado por el art. 18 de la C.N., la Convención Americana de Derechos Humanos, el art. 2 del Código Penal y en los arts. 899, 900 y 901 del CA. La excepción resulta plenamente justificada, en primer lugar porque el cambio de la ley al quitar, por ejemplo, carácter delictivo a una acción, evidencia que no existe interés de la sociedad en penar o sancionar esta conducta; evidencia una evolución de las conductas que merecen reproche. Surge claro, entonces, que la nueva ley se aplica a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia si sus disposiciones resultan más benignas y se resuelve también la ultraactividad de la ley anterior para los actos realizados durante su vigencia, cuando es más favorable" (Juan Patricio Cotter, "Las infracciones aduaneras", 2° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p.87).

VII.- Que, analizando ambas normas, considero que, a la luz del principio de la ley penal más benigna– conforme el art. 861 del CA –, se impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del C.A. y no la establecida en el art. 9 de la Ley de Exportación de Productos Agropecuarios (conf.: Giambastiani, Juan Pablo, "La exportación de productos agrícolas y la transgresión de la obligación impuesta como condición de un beneficio. Análisis comparativo de las sanciones previstas en el Código Aduanero y en la Ley de Exportaciones Agrícolas", ED, 16/9/2010; Juan Patricio Cotter, "Las infracciones aduaneras", 2° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, ps. 265 y 266; Horacio Félix Alais, "Régimen infraccional aduanero", Marcial Pons Argentina, 2011, ps. 356 y 357; M. A. Alsina, E. C. Barreira, R. X. Basaldúa, J. P. Cotter Moine, H. G. Vidal Albarracín, completado y actualizado por E. Barreira, R. Basaldúa, H. Vidal Albarracín, J. P. Cotter (H), A. Sumcheski y G. Vidal Albarracín (H), "Código Aduanero Comentado", 1° ed., Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 432).

VIII.- Que, por todo lo expuesto, cabe concluir que la multa aplicada del 15% de la mercadería no exportada no deviene ajustada a derecho, siendo de aplicación la multa mínima del 10% prevista en el art. 969 del CA.

En tales condiciones, corresponde reliquidar la multa impuesta y graduarla en el 10% del valor en aduana de la mercadería no exportada, suma que asciende a un total de $ 112.863,28 (ver Anexo I que se embebe a la presente), y a la que corresponderá descontarse lo oportunamente abonado por la parte.

IX.- Que, en consecuencia, se confirma parcialmente la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

X.- Que, por último, no corresponde acceder al pedido de condonación solicitado por la firma recurrente de modo subsidiario, habida cuenta lo resuelto sobre el particular por la CSJN en autos "Buyatti saica c/ DGA", con fecha

23/05/2023.

Por ello, **VOTO** por:

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) n° 2252/18, recaída en la actuación SIGEA n° 12192-28015-2014, declarando que la multa que se impone a la firma recurrente, en los términos del art. 969 del CA, asciende a la suma de CIENTO DOCE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES PESOS CON 28/100 ($ 112.863,28), a la que corresponderá descontar lo oportunamente abonado por la parte.

2) Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 60% a cargo de la actora y en 40% a cargo de la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) n° 2252/18, recaída en la actuación SIGEA n° 12192-28015-2014, declarando que la multa que se impone a la firma recurrente, en los términos del art. 969 del CA, asciende a la suma de CIENTO DOCE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES PESOS CON 28/100 ($ 112.863,28), a la que corresponderá descontar lo oportunamente abonado por la parte.

2) Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 60% a cargo de la actora y en 40% a cargo de la demandada.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (CUIT 33-69345023-9) y al Dr. Enrique Benítez Cruz (CUIT 20-18110621-3). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 10:18:24 -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: 2024.04.22 13:41:21 -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: 2024.04.22 13:41:22 -03:00