República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-41846688-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Abril de 2022

Referencia: Expte Nº 36.519-A RURAL CERES S.A (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Horacio Joaquín Segura y Claudia Beatriz Sarquis, para resolver en los autos caratulados: **"RURAL CERES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación**", expediente **Nº 36.519-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La encartada interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 5004, dictada el 07/09/2015 en la Actuación Nº 13289-11182-2013, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $ 901.938,80. En el caso se le endilga la comisión de la infracción aduanera prevista en el art. 969 del C.A. y el art. 9 de la Ley 21.453, en relación a la DJVE Nº 12 001 DJVE 017075 V, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería. Explica que registró la primer DJVE consignando erróneamente la Posición Arancelaria y, una vez advertido el error, se presentó espontáneamente ante la UCESCI -Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno- solicitando su anulación, por lo que entiende que la resolución apelada es nula por carecer de motivación. A su vez, manifiesta que con posterioridad registró la DJVE 12 001 Nº 017462 V, con la Posición Arancelaria correcta, exportando la mercadería comprometida anteriormente en debido tiempo y forma. Solicita que se deje sin efecto la multa aplicada, al haberse subsanado el error cometido involuntariamente sin mediar intimación por parte del Organismo de contralor. Subsidiariamente, plantea la procedencia de la aplicación del instituto de la autodenuncia establecido por el art. 917 del C.A. y la reducción de la multa de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 915 y 916 del C.A..

A fs. 39/39vta. se presenta nuevamente, solicitando la condonación de la pena conforme lo establecido por la Ley 27.260.

II.- La representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Señala que la sanción impuesta a la firma actora se ajusta a derecho, dado el incumplimiento reconocido por la propia actora. Entiende que la pretendida causal de fuerza mayor, devino extemporánea y contraria a la normativa vigente, por lo que no debería ser tenida como válida para eximirse de responsabilidad. Hace reserva de la cuestión federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs.56 se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia a fs. 58.

IV.- A fs. 1/5 de la Actuación N° 13289-11182-2013, obra lo actuado mediante EXP-S01:0496281/2012 en la

Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al consumo Interno (UCESCI) del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas: a fs. 1/3 con fecha 20/12/2012, se presenta Rural Ceres S.A. solicitando el "cumplido sin sanción" de la DJVE Nº 12001DJVE017075V. A fs. 4 el 03/01/2013, obra Nota Nº 2 por medio de la cual se indica que lo solicitado no puede prosperar, atento el hecho que generó el incumplimiento se debió a un error propio del exportador al momento de declarar y se recomienda al Sr. Director de Legales del Area de Comercio Interior denunciar el trámite ante el organismo competente. A fs. 5 se remiten las actuaciones a la Dirección general de Aduanas. A fs. 9 obra impresión de pantalla de la DJVE cuestionada. A fs. 10 obra Acta de Denuncia del 25/04/2013 "por cumplir en menos del 90% la DECLARACIÓN JURADA DE VENTA AL EXTERIOR 12 001 DJVE 017075 V, no alcanzando el mínimo tolerable por la normativa vigente…" y no cumplir con el punto 7 del Anexo II de la Resolución Nº 1365/2002. A fs. 12 obra Nota Nº 725/13 (DV REEX) indicando las cantidades involucradas en la DJVE y a fs. 13 se informa multa mínima. A fs. 14 se dispone la apertura del sumario y se corre vista de todo lo actuado. A fs. 83/86vta. formula descargo Rural Ceres S.A. -ratificado a fs. 100/104-, acompañando prueba a fs. 77/82. A fs. 107/109vta. se dicta la Resolución DE PRLA Nº 5004 del 07/09/2015, apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse en torno a la procedencia de la condonación solicitada por la recurrente.

Que el **artículo 56 de la Ley 27.260** establece, en lo que aquí interesa, que el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones **formales** cometidas hasta el 31 de mayo de 2016 que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando, con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal. Asimismo, dispone que, cuando el deber formal transgredido no sea, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive.

Que, por otra parte, en relación a las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones **sustanciales** devengadas al 31 de mayo de 2016, dispone que las mismas quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

VI.- Que, de acuerdo con las pautas referidas, que resultan de la propia ley, para determinar si la condonación es procedente en el caso bajo examen, corresponde, en primer lugar, analizar si la transgresión de que se trata –infracción prevista en el art. 969 del CA- es sustancial o formal, según afecte o no, respectivamente, la finalidad que motivó el otorgamiento del beneficio previsto en la Ley 21.453.

A tal efecto, cabe señalar que, conforme resulta de la nota de elevación al Poder Ejecutivo con que fue acompañado el proyecto de la referida ley, la misma fue concebida con la intención de "*fomentar las exportaciones de algunos productos mediante un sistema que* ***facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación*** *de modo de* ***propender a un más fluido ingreso de divisas****, a la vez que sirva para* ***registrar el volumen de tales exportaciones****,* ***sin que afecte el correcto abastecimiento del mercado interno***" (el énfasis me pertenece).

Que persiguiendo esos propósitos, se dispuso que, las ventas al exterior de los productos de origen agrícola a los que se refiere dicha ley, debían ser registradas mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (artículo 3 de la Ley 21.453) y 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 dichas mercaderías, serían 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** (artículo 6 de la Ley 21.453).

De manera que, la Ley 21.453 "*estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que*

debería satisfacerse por la exportación" (Fallos 320:2656).

VII.- Que, asimismo, corresponde señalar que, si bien a través del congelamiento del tratamiento tributario de exportación a la fecha del cierre de venta otorgado como beneficio mediante este régimen se apuntó a dotar de seguridad jurídica a las operaciones de exportación a las que el mismo se refiere (que podían verse afectadas en su rentabilidad por las continuas variaciones de los precios en las divisas y del tratamiento tributario), no puede ignorarse que, como contrapartida de dicho beneficio y a fin de programar el "*fluido ingreso de divisas*" al que alude su exposición de motivos y "*registrar el volumen de tales exportaciones*", la ley exige que el exportador cumpla, dentro de un plazo determinado, con la exportación a consumo de, al menos, **el 90% de la mercadería comprometida bajo apercibimiento de la aplicación de una multa equivalente al 15% del valor FOB de venta de la mercadería no exportada** (artículo 9 de la Ley 21.453 y artículo 969 del CA).

Cabe agregar que, en relación al régimen sancionatorio contenido en la norma implicada, en la nota de elevación ya referida, se consignó que el mismo tendía a "***evitar maniobras especulativas*** *que puedan distorsionar el libre juego de la oferta y la demanda, modificando mediante ventas supuestas o su anulación los beneficios de una real competencia*" (el destacado me pertenece).

VIII.- Que, la consideración conjunta de los propósitos perseguidos mediante el régimen especial aquí involucrado y las sanciones previstas ante su inobservancia, permiten concluir que no se trata aquí un incumplimiento meramente formal. Ello así por cuanto, la falta de exportación en los plazos, forma y condiciones, de la mercadería registrada, vulnera en forma directa tales objetivos en tanto, por un lado, provoca imposibilidad para el Estado de gozar de los beneficios que la previsibilidad del régimen le genera (contar con el ingreso de divisas correspondiente a la campaña agrícola dentro del término prefijado ("fluido ingreso de divisas") y conocer el volumen proyectado de las exportaciones a fin de resguardar el abastecimiento del mercado interno) y, por el otro, le posibilita al exportador la ejecución de las maniobras de carácter especulativo que tienden a evitarse mediante el régimen sancionatorio.

Que, el alto porcentaje de efectiva exportación exigido por la ley para considerar cumplidas las ventas declaradas (90%); la severidad de las sanciones impuestas ante los incumplimientos (arts. 8 y 9 de la Ley 21.453 y art. 969 del Código Aduanero) y la imposibilidad de justificar la inobservancia del régimen salvo acreditación fehaciente de caso fortuito o fuerza mayor (artículo 731 del Código Aduanero), constituyen pautas que evidencian el interés del Estado en el estricto cumplimiento de sus pautas.

Que, de acuerdo a todo lo expuesto, entiendo que no se trata en autos de una infracción formal motivo por el cual su condonación, en los términos de los párrafos 1,2 y 3 del artículo 56 de la Ley 27.260, resulta improcedente.

IX.- Que, resta entonces, considerar si tal condonación es procedente en virtud del párrafo 4 de dicho artículo conforme el cual, las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones **sustanciales** devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

Que, de acuerdo a los términos del artículo aludido y a los que resultan del art. 55 del mismo cuerpo normativo, en los casos de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales, la condonación de pleno derecho se encuentra supeditada a la cancelación de la obligación tributaria principal.

X.- Que, tratándose en autos de una multa correspondiente al incumplimiento de una obligación de fondo que **no se encuentra asociada a obligación tributaria sustancial alguna**, entiendo que la misma no resulta alcanzada por el beneficio de la condonación. Ello así en tanto, el mismo, sólo procede respecto de este tipo de multas cuando, como contrapartida, se cumple con el pago de la obligación tributaria adeudada. De esta manera se buscó que otorgar el beneficio de la condonación de la multa tanto a aquellos que hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia del régimen de facilidades –art. 55-, como a aquellos que cancelan dicha obligación en

virtud del acogimiento al mismo –art. 56- para que no se encuentren unos en peor situación que los otros y, asimismo, mediante la obligación de ingresar los tributos adeudados, procurar la obtención de recursos para que el Estado pueda hacer frente a sus gastos.

XI.- Que coincido con el criterio del Dr. Juárez expuesto en la causa "PBB POLISUR SA", expte. N° 33.220-A, en cuanto sostiene que ésta es la interpretación sistemática que permite aplicar el beneficio de la condonación a las multas como la de autos en tanto, una interpretación restringida, importaría la imposibilidad de condonar las multas aduaneras en general lo cual conllevaría a la desnaturalización del régimen en cuestión. Ello en virtud de que, a diferencia de lo que ocurre en materia impositiva, las multas aduaneras no están asociadas a la omisión del pago de tributos sino al incumplimiento, inobservancia o violación de deberes un obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros teniendo en miras institutos específicos de la materia aduanera (control aduanero, despacho en confianza) no existiendo, en la mayoría de los casos, posibilidad material de cumplir con la obligación "sustancial" incumplida que, en el caso, consistía en exportar la mercadería comprometida.

XII.- Que, finalmente, debe señalarse que, si la intención del legislador hubiese sido conceder el beneficio de la condonación de pleno derecho a *las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones materiales que no se encuentren asociadas a una obligación tributaria sustancial*, así lo hubiese indicado en el texto legal. Una inteligencia de las normas en juego opuesta a la consignada importaría la imprevisión o a la inconsecuencia del legislador, circunstancias estas que, como principio, no cabe suponer (Fallos: 310:195; 312:1614, entre muchos otros).

XIII.- Que, en ese orden de ideas, la falta de inclusión de la infracción de autos – prevista en el art. 969 del CA- en la nómina de sanciones condonables correspondientes a infracciones formales y sustanciales/materiales contenida en los **artículos 5 y 6 de la Resolución General AFIP 4007/2017** –reglamentaria de la Ley 27.260-, resulta concordante y contribuye reforzar la conclusión de que, dicha condonación, no resulta procedente en el caso bajo examen.

XIV.- Que, como corolario de lo expuesto, corresponde señalar que en el **artículo 52 in fine de la Ley 27.260** se excluye expresamente del régimen de facilidades a "*las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios*" como ocurre en la causa.

Que, conforme todo lo expuesto, considero que la multa de autos no se encuentra alcanzada por la condonación prevista en la Ley 27.260.

XV.- Que, finalmente, en relación al fondo del asunto, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto condena a la actora por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 969 del C.A. y lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 21.453, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la DJVE Nº 12 001 DJVE 017075 V, se ajusta a derecho.

El art. 969 del C.A. establece que: "Cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el Art. 729 no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contemplados en el Art. 730 sin mediar las causales previstas en el Art. 731 será sancionado con una multa del 10% al 20% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada".

A su vez, el art. 9 de la Ley 21.453 dispone: "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. La Autoridad de Aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta de la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada".

Así las cosas, atento las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, corresponde recordar que la **DJVE Nº 12 001 DJVE 017075 V** fue registrada el 06/12/2012 por un total de 1.195.450 kg. en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 1512.11.10310E "A granel (Ley 21.453) Virgen (según Artículo 528 del Código Alimentario Argentino) De girasol - Aceites en bruto - Aceites de girasol o cártamo, y sus fracciones: ACEITES DE GIRASOL, CÁRTAMO O ALGODÓN, Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADOS, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE.", con vencimiento el 24/01/2013, cuya fecha de cierre de venta es el 04/12/2012. Con fecha 20/12/2012 la empresa actora presentó una nota ante la Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno (USESCI) solicitando el cumplido sin sanción y la anulación de la DJVE y el ROE VERDE correspondiente, explicando que incurrió en un error de tipeo al indicar la posición arancelaria. En respuesta a su solicitud, el 03/01/2013, la Secretaría Ejecutiva de la USESCI mediante Nota Nº 2, no hizo lugar a lo solicitado con fundamento en que la normativa exige como requisito ineludible que, el hecho que generó el incumplimiento, no le sea imputable al exportador y el 12/04/2013 se elevaron las actuaciones a la Dirección General de Aduanas para su denuncia.

En su defensa, la actora explica ante la Aduana y en esta instancia, que solicitó la anulación de la DJVE Nº 12 001 DJVE 017075 V, y en sustitución el 13/12/2012 registró la **DJVE Nº 12 001 DVJE 017462 V** (que afirma haber cumplido mediante la Destinación Nº 13 003 EC01 000020 L) por un total de 1.195.450 kg. en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 1512.11.10.910M "A granel (Ley 21.453) Los demás De girasol - Aceites en bruto - Aceites de girasol o cártamo, y sus fracciones: ACEITES DE GIRASOL, CÁRTAMO O ALGODÓN, Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADOS, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE", con vencimiento el 02/02/2013, cuya fecha de cierre de venta es el 12/12/2012.

No se encuentra discutido que la aquí actora no ha cumplido con el mínimo tolerable del 90% establecido por el art. 9 de la Ley 21.453 en relación a la DJVE Nº 12 001 DJVE 017075 V.

La empresa actora solo manifestó haber incurrido en un error de tipeo al ingresar la posición arancelaria correspondiente, acompañando prueba de su intención de anular la DJVE -que no fue concedida y su denegatoria no fue objeto de vía recursiva alguna- y explicando que por medio de la segunda DJVE habría exportado la mercadería que habría querido documentar a travez de la primera (cuyas fechas de cierre de venta no coinciden).

Cabe destacar que no se cumplió con el procedimiento establecido como lo señala la Aduana, ni tampoco resulta probado que se trata de la misma mercadería en ambas DJVE (sólo existe coincidencia en cuanto al tonelaje a exportar declarado), por lo que corresponde confirmar la sanción impuesta con fundamento en lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 21.453 -el régimen específico aplicable y al cual la firma actora se acogió-.

XVI.- En relación a la aplicación del instituto de la autodenuncia, corresponde no hacer lugar, atento no constar en las actuaciones administrativas que la empresa exportadora haya comunicado a la Aduana la situación de incumplimiento de la DJVE cuestionada, con anterioridad a la fecha en que fue recibida la nota enviada por la USESCI (ver fs. 5/8 de las act. adm.) al organismo aduanero.

XVII.- Por otra parte, en relación a la solicitud de atenuación de la multa en los términos del art. 916 del C.A., cabe señalar que tratándose de un acto administrativo dictado en el ejercicio de facultades discrecionales, no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable.

Que así lo he dicho al publicar en doctrina al sostener que, si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez, como lo hemos advertido precedentemente, vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma (Cfr. La potestad sancionadora de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED-DCCLXIV-708).

XVIII.- Con arreglo a lo expuesto, corresponde resaltar que tanto en la corrida de vista como en la Resolución aquí apelada, se imputó la infracción del art. 969, cuyo régimen especial se encuentra establecido en la Ley 21.453.

De acuerdo a lo señalado, y a la normativa aplicable, el registro de la DJVE efectuado por la actora implica que se acogió a los beneficios establecidos por la Ley 21.453, que señala en su art. 9 la sanción para el exportador en caso de incumplimiento de las operaciones registradas.

De lo que antecede, surge claramente que la Ley 21.453 es el régimen específico aplicable y al cual la firma actora se acogió, por lo que no corresponde hacer lugar a la aplicación de la multa mínima establecida en el art. 969 del C.A..

Sentado lo anterior, corresponde señalar que el 90 % de la mercadería no exportada ascendió a U$S 1.221.146,50 y siendo el tipo de cambio de $4,924 al momento de la comisión del hecho, el 15% equivale a $ 901.938,80 (ver fs. 13 de las act.adm.).

Que, en virtud de todo lo expuesto, **voto por:**

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA N°5004, dictada el 07/09/2015 en la Actuación Nº 13289-11182-2013. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Sin perjuicio de no compartir la opinión doctrinaria consignada en el Considerando XVIII, adhiero en lo sustancial al voto y la parte resolutiva propuesta por el Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Vocal instructor.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA N°5004, dictada el 07/09/2015 en la Actuación Nº 13289-11182-2013. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.04.28 12:42:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.04.28 16:01:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.04.28 17:16:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.28 17:17:16 -03:00