República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-120735821-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Octubre de 2025

Referencia: Sentencia "ACEITERA GENERAL DEHEZA SA c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 38.112-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquis (subrogante), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. 38.112-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 197/17 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12516-153-2010, que la condenó por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y b) del art. 954.1 del Código Aduanero ("CA"). Indica que concertó una venta por 10.000 toneladas de aceite de soja, registrada mediante la DJVE 09057DJVE000031W, y que debido a un error exportó un total de 11.250 toneladas, superando la tolerancia permitida en 750 toneladas. Agrega que se allanó por la comisión de la infracción prevista en el inciso a) del art. 954.1 del CA, abonando la diferencia de tributos reclamada y el importe que determinó en concepto de multa mínima. Sostiene que la interpretación realizada por el servicio aduanero sobre la existencia de una prohibición de exportación aparece a todas luces inapropiada y extensiva de la letra de la ley 21.453. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Agrega que las prohibiciones deben surgir de la letra expresa de la ley, por lo que es incorrecta la sanción que se pretende en los términos del inc. b) del art. 954.1 del CA. Agrega que con los pagos efectuados corresponde declarar la extinción de la acción penal aduanera sin el registro de antecedente infraccional. Subsidiariamente, sostiene que corresponde condonar la multa por aplicación de la ley 27.260. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 38/43). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Luego se expresa sobre la comisión de las infracciones, para lo cual explica el régimen de la ley 21.453 y sostiene que los permisos de embarque oficializados como consecuencia de una DJVE deben hallar su respaldo en aquella. Agrega que en estos casos la infracción solo puede constatarse una vez cumplida la última carga, hecho a partir del cual se tiene la cantidad total fehacientemente embarcada. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Señala que sobre la mercadería involucrada en autos pesa una prohibición económica y relativa, en los términos del art. 609 inc. d), tendiente a la protección del debido abastecimiento del producto en el mercado interno. Manifiesta que la situación de autos no encuadra en lo establecido por la ley 27.260. Finalmente ofrece como

prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 44 se declara la causa como de puro derecho. A fs. 64 se elevan los autos a la Sala "E" y el 27.10.25 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12516-153-2010 se inician el acta de denuncia 94/10, por presunta comisión de la infracción del art. 954 del CA. A fs. 2 se informa que se estaría en presencia de una presunta infracción a la ley 21.453, sin perjuicio de lo establecido en el art. 954 del CA. A fs.8/9 se resuelve aperturar sumario contencioso. A fs. 10 se liquidan los tributos y la multa. A fs. 12 se corre vista de lo actuado, lo que se notifica el 17.11.10 (fs. 15). A fs. 17/19 la actora contesta la vista. A fs. 30 luce comprobante de pago de tributos. A fs. 33/36 obra el dictamen 361/12, que concluye que corresponde condenar a la actora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 incisos a) y b). A fs. 57/60 se dicta la resolución 181/13 (AD SALO), que condena a la actora al pago de una multa por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y b) del art. 954.1 del CA. Apelada que fue tal resolución (fs. 64), este Tribunal resolvió declarar la nulidad de todo lo actuado y correr nueva vista a la firma exportadora para que ejerza su derecho de defensa (fs. 70/73). Devueltas las actuaciones a la Aduana, se ordenó correr nueva vista (fs. 75), lo que se notificó el 27.02.13. A fs. 82/89 la actora contesta la vista. A fs. 115 se produce el dictamen 118/17. Finalmente, a fs. 132/141 obra la resolución 197/17 (AD SALO), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -197/17-, en cuanto condena a ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 incisos a) y b) del CA, se ajusta a derecho. En tal sentido debe recordarse especialmente que, sin perjuicio de las facultades que goza este tribunal conforme el art. 1143 del Código Aduanero, sus funciones jurisdiccionales son de *revisión* de los actos administrativos apelados, siendo la imputación de la Aduana en este caso que la actora cometió la infracción del art. 954.1 incs. a) y b) del CA. En tal sentido debe decirse que excede las funciones jurisdiccionales de este tribunal suplir a la Aduana en su actividad propiamente sancionatoria, menos aun cuando ello implicaría corregir su accionar jurídicamente calificado entrando en contradicción con la posición jurídica asumida en la Aduana en el juicio –e.g. sanción del art. 954.1 incs. a) y b) del CA- imponiendo a la actora una multa bajo esas disposiciones legales.

V.1.- A los efectos de la configuración de las infracciones en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que ella sea idónea para producir los efectos previstos en los incisos a) y b) apartado 1 del art. 954 del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: "*El 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; y 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;"*.

La Aduana imputa las infracciones en trato, toda vez que mediante la destinación 09057EC01008101K la actora habría exportado la cantidad de 11.250 toneladas de aceite soja, afectándolas a la DJVE 09057DJVE000031W, que había sido oficializada por un total de 10.000 toneladas, excediéndose así de la tolerancia máxima -105%- en la cantidad de 750 toneladas.

V.2.- Sobre tal base, corresponde precisar que las operaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453. Este régimen fue analizado por la CSJN en autos "Tradigrain S.A. (T.F. 6965-A) c/ A.N.A." (Fallos: 320:2656), dejándose en claro que ha sido concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola (conf. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo). Asimismo, en el mencionado precedente se destacó que dicho sistema preveía el registro de las ventas al exterior, que debían ser comunicadas por los exportadores a la autoridad de aplicación mediante

declaraciones juradas; y que el art. 6, primer párrafo, dispone 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"*.

A su vez, dicho régimen especial tiene previsto un tipo punitivo específico, que también ha sido analizado por la Corte Suprema *in re* "Buyatti SAICA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 346:476, del 16.05.23). Allí se indicó que, así como la ley 21.453 establece un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores, también resguarda el interés del Estado, obligando a los primeros a *cumplir con lo pactado*, exigiéndoseles exportar al menos el 90% de los volúmenes *comprometidos*, bajo apercibimiento de aplicar una sanción. En efecto, el art. 9 de la mencionada ley prescribe: "*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 cumplimento 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 en la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada"* (Considerando 6, último párrafo). La sanción prevista deriva del incumplimiento del sujeto que registra la Declaración Jurada de Venta al Exterior ("DJVE") de exportar menos del 90% de la mercadería que declara, dentro del plazo establecido; en sentido opuesto el *cumplimiento de ese compromiso* (en cuanto nos sea menor del 90% de lo que declara) es la condición que le permite al exportador beneficiarse con el régimen especial del art. 6 de la ley 21.453.

Ahora bien, el régimen de la ley 21.453, conforme el citado art. 9, no exige al exportador un cumplimiento *exacto* de las cantidades comprometidas en la DJVE; por el contrario, subyace al sistema que las cantidades declaradas en la DJVE son una obligación que se considera *cumplida* tanto cuando se exporta hasta un 10 % menos de lo declarado (art. 9 de la ley 21.453) como cuando, como se verá, se excede ese compromiso de exportación en un 5% (Resolución –SAGyP- 685/92). Para graficarlo, en la DJVE el exportador declara una venta de mercadería que, por definición legal, es *inexacta* -dentro de ciertos márgenes- si se la compara contra la concreta exportación de mercadería que constituirá su *cumplimiento*. Como se anticipó, para completar el esquema del art. 9 de la ley 21.453, la resolución –SAGyP- 685/92 autorizó también una tolerancia en más de hasta el 5% del tonelaje respecto del declarado en la DJVE, dadas las modalidades comerciales imperantes en las exportaciones de granos y subproductos.

Por su parte, el Código Aduanero también posee una regulación especial, posterior en el tiempo, para regímenes como el de la ley 21.453, estableciendo su art. 969 que "*cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729 no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas en el artículo 730 sin mediar las causales previstas en el artículo 731 será sancionado con una multa del DIEZ (10%) al VEINTE (20%) por ciento del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada*".

V.3.- Sentado lo que antecede, y sin perjuicio de que no existe controversia respecto de la afectación en exceso de la tolerancia máxima prevista en la DJVE 09057DJVE000031W, no se advierte en autos cual sería, a criterio del servicio aduanero, la *inexactitud* verificada en la destinación 09057EC01008101K, la que ni siquiera se encuentra agregada a las actuaciones administrativas, que daría lugar a la aplicación de las sanciones de los incisos a) y b) del art. 954.1 del CA.

Efectivamente, si bien la destinación de exportación no luce agregada a las actuaciones, surge del expediente que la declaración en ella contenida habría sido veraz, exportándose la totalidad de la cantidad declarada en el Permiso de Embarque ("PE") 09057EC01008101K. El supuesto *incumplimiento* de la DJVE –que debe distinguirse del concepto de *inexactitud* en la declaración aduanera contenida en el PE 09057EC01008101K - viene dado, como se dijo, de la afectación en exceso de dicha DJVE al realizarse la operación de exportación. Sin embargo, no puede derivarse de ese cumplimiento en exceso de la DJVE que hubo una *inexactitud* en lo declarado en el PE 09057EC01008101K en los

términos requeridos por el art. 954.1 inc. a) del CA; por el contrario, las cantidades declaradas en el PE fueron efectivamente exportadas en la misma cuantía y los tributos correspondientes totalmente cancelados, conforme se colige de la lectura de las actuaciones administrativas.

Al respecto cabe señalar, que conforme surge del criterio sentado por la Corte Suprema en autos "Buyatti SAICA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 346:476, del 16.05.23), detallado *supra* en V.2.-, de acuerdo a los términos allí empleados, la declaración jurada de venta al exterior constituye un *compromiso* de exportación de lo *pactado* en cada venta que se registra ante el organismo correspondiente, bajo apercibimiento de aplicar una sanción. De ello se deriva -como se anticipó- que, por tal carácter de *compromiso*, a partir de la DJVE no puede configurarse una inexactitud del PE –declaración aduanera comprometida- en los términos del art. 954.1 del CA respecto de las cantidades que, en la DJVE el exportador se *compromete* a exportar. Estas cantidades son *inexactas* por definición normativa como están consignadas en la DJVE, desde que se puede exportar un 10 % menos y hasta un 5% más a lo allí expresado, considerándose igualmente *cumplido* el compromiso-obligación asumido con la DJVE.

Lo que se puede verificarse es, en tales términos, un incumplimiento o una imposibilidad de cumplir las cantidades *comprometidas* en la DJVE. Por definición legal –art. 9 de la ley 21.453- nunca puede configurarse a partir de las cantidades consignadas en la DJVE una declaración *inexacta* aduanera, pues no hay obligación legal –hay, por el contrario, una dispensa legal- de que las cantidades consignadas en la DJVE coincidan, con exactitud, con el tonelaje declarado en el PE y que, efectivamente, debe ser exportado. El tonelaje declarado en el PE sí, en cuanto declarado en el PE, debe ser exportado en esa cantidad *exacta*, correspondiendo se imponga una sanción por declaración inexacta del art. 954.1 del CA si se exportara otra cantidad. Las cantidades consignadas en la DJVE son, casi siempre y por oposición, *inexactas* respecto de las declaradas en el PE al momento de la exportación, en tanto el art. 9 de la ley 21.453 y resolución -SAGyP- 685/92 autorizan esa *inexactitud* (10 % menos y hasta 5 % más). La sanción específicamente prevista por el art. 9 de la ley 21.453 respecto de las DJVE –que nada tiene que ver con la del art. 954.1 del CA- deriva de no haber cumplido el exportador, en las condiciones establecidas, el *compromiso* asumido al registrar esa DJVE, dentro de los márgenes de tolerancia. Tales condiciones son las que permiten al exportador beneficiarse del régimen especial, vulnerando *de esa manera* el control aduanero -considerando 7 segundo párrafo del citado precedente de la Corte Suprema (Fallos 346:476)-.

La conducta reprochada en autos –incumplimiento de la DJVE, no *inexactitud* del PE frente a la operación de exportación concretada- encuadra así en lo establecido por el art. 9 de la ley 21.453; y también, en el art. 969 del CA –ley penal más benigna, posterior en el tiempo, respecto de la anterior-; regulaciones, ambas, específicas para este tipo de infracción; no encuadra tal conducta, de ningún modo, en el art. 954.1 del CA, como erróneamente pretende la Aduana. Cabe reiterar, además, que ambos tipos infraccionales –art. 969 del CA y art. 9 de la ley 21.453- reprimen *específicamente* la conducta típica verificada en autos, esto es, el incumplimiento del *compromiso* de exportación en los términos y *cantidades* asumidos.

En consecuencia, por no encontrarse verificado en autos la existencia de una declaración inexacta en los términos exigidos por el art. 954.1 inc. a) del CA, corresponde revocar la resolución apelada.

V.4.- A mayor abundamiento, debe señalarse que la solución que aquí se propone es coincidente con la postura inicial de la Aduana, quién en su informe de fs. 2 de las act. adm. indicó que se estaría en presencia de una infracción a la ley 21.453, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 954 del CA; y, además, encuentra sustento en la nota externa DGA 19/06 (BO: 22.08.05), vigente al momento de los hechos, en cuanto establece: *"I.- Resulta competencia del Servicio Aduanero el juzgamiento de los incumplimientos al régimen previsto por la Ley 21.453 cuando configuren infracción aduanera, con ajuste a las reglas de competencia establecidas en el art. 1018 del C.A. II.- Conforme criterio administrativo, ratificado por el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación, ante incumplimientos del plazo estipulado y cantidad (peso o volumen) consignada en las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (D.J.V.E.), en concordancia con la inconducta descripta en el artículo 9 de la Ley 21.453, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 969 de la Ley 22.415"*.

V.5. Finalmente, por razones de economía procesal cabe señalar que, confirmando la posición de la Aduana en la resolución apelada, se considerara que corresponde imponer en autos –y confirmar- la sanción del art. 954.1 inc. a) del CA, habiendo sido pagados los tributos correspondientes al PE involucrado, la referida sanción –multa- está condonada de pleno derecho bajo el régimen de la ley 27.260 (B.O. 22.07.16). Su art. 56 dispone que "...*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*". Asimismo, la RG AFIP 4007-E/2017 (B.O. 6/3/2017) -complementaria de las RG AFIP Nº 3919 y 3920 del año 2016, reglamentarias de la ley 27.260-, en su art. 6º inc. a) establece que "***Cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: La obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada dicha fecha****. (…)*". *A*simismo, "*Se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los* ***Artículos 954, inciso a)****, (…) de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones."* En el sentido expuesto, habiéndose pagado el **11.07.12** (fs. 30 de las actuaciones administrativas, liquidación 12057LMA011293E), esto es *antes* del **23.07.16,** la totalidad de los tributos correspondientes al PE 09057EC01008101K involucrado (oficializado el **09.10.09**), la multa del art. 954.1 inc. a) del CA impuesta por la Aduana en estos autos -objeto de esta controversia jurisdiccional- debe declararse condonada de pleno derecho, conforme las normas citadas del régimen de la ley 27.260.

V.6.- Finalmente, corresponde hacer una mención adicional a la infracción prevista en el inciso b) del art. 954.1 del CA, ya que de ninguna manera puede considerarse que el régimen de la ley 21.453 establece prohibición alguna para la exportación de los productos que contempla. Sobre este punto resulta aplicable lo resuelto por la CSJN en autos "Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A) c/DGA", en cuanto a que las prohibiciones 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 la respectiva sanción a su inobservancia, puedan ser efectivamente discernidas y constatadas. Asimismo, recuerda que de la exposición de motivos del Código Aduanero surge que el término *prohibiciones* designa a *restricciones directas*, es decir, las que impiden en forma directa la importación o la exportación.

VI.- Por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 197/17 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12516-153-2010, en cuanto condena a la actora por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y b) del art. 954.1 del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a lo resuelto por el Dr. Soria en cuanto a que en el caso particular de autos no se encuentran configurados los supuestos previstos en los incs. a) y b) del art. 954 ap. 1 del CA, conforme los fundamentos que expone en los Considerandos V.1 a V.5 de su voto, toda vez que no se encuentra debidamente acreditada por el servicio aduanero los **requisitos típicos del artículo 954, apartado 1, incisos a) y b) del C.A.**

II.- Que, sin perjuicio de ello, no escapa del suscripto que la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A., tanto en sede administrativa como en autos ha reconocido el exceso de las cantidades de mercaderías declaradas en el PE 09 057 EC01 008101 K en relación a la DJVE comprometida en un 12,5%, manifestando que ha sido producto de un error involuntario.

Si bien en el caso, tal lo expuesto en el considerando I, no se configura la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 del C.A., corresponde determinar, si el accionar de la actora resulta sancionable en virtud de alguno de los supuestos previstos en el Código Aduanero, para lo cual este Tribunal resulta competente por aplicación de lo dispuesto

en el art. 1143 del C.A. en cuanto lo faculta para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

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

Asimismo, el art. 9 de la ley 21.453 indica 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. 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…"

Que del marco normativo precedente descripto surge que esa diferencia de cantidad configura un incumplimiento a las "condiciones" de la exportación comprometida (tolerancia máxima prevista en el art. 5 de la Res. SAGPyA 685/92). En tanto el exportador se sometió a un régimen especial con reglas claras sobre tolerancias, las cuales se encuentran previstas por la Ley 21.453 y su reglamentación (–10% / +5%), delimitando un espacio de inexactitud permitida coherente con la finalidad del régimen: previsibilidad tributaria y tutela del abastecimiento interno, que de no sancionarse su incumplimiento, el régimen de la DJVE pasaría a ser un trámite inocuo: cualquiera sobre-afectaría "por las dudas" para capturar el beneficio del art. 6 que establece: *"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."* , para luego ajustar fuera de margen, sin costo alguno.

Que sumado a ello corresponde traer a colación la doctrina surgida de la Corte Suprema *in re* "Buyatti SAICA c/ DGA" en cuanto a que la Ley 21.453 configura un régimen especial que otorga certeza al exportador a condición de cumplir el compromiso de exportar (art. 9), y habilita la reacción sancionatoria cuando ese compromiso se incumple, afirmando *"que es función primordial del organismo aduanero "ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías" (Fallos: 321:1614 y 322:355). La conducta asumida por la actora, aun cuando pudo no generar un perjuicio fiscal patrimonial al Fisco por no estar relacionada con la falta de ingreso de algún tributo* –en el presente caso la actora abonó esa diferencia–, *si tuvo la virtualidad para afectar el debido control aduanero, entorpeciendo o dificultando el cumplimiento de ese objetivo de particular relevancia."* Así esta doctrina refuerza la facultad de control del Servicio Aduanero para verificar la correcta afectación y tolerancias de las DJVE y corregir desvíos: no sancionar los excedentes que superan el +5% desnaturaliza el régimen y vacía la función de control, por lo que la respuesta proporcional y teleológicamente adecuada es el reencuadre en el art. 969 C.A.

El propio CCyC establece en su Título Preliminar, artículo 2, que la ley debe ser interpretada *"teniendo en cuenta sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento."* Por lo que para interpretar una norma, no se debe hacer de manera aislada, sino en armonía con el resto del ordenamiento.

Que, por lo tanto, la situación planteada encuadra en la figura descripta en el art. 969 del CA (por ser la ley penal más benigna en comparación con la pena impuesta por el art. 9 de la ley 21.453), en cuanto expresamente sanciona con pena de multa al exportador que hubiere optado por el régimen opcional de liquidación de derechos de exportación, previsto en

el art. 729 del C.A. y regulado a través de la ley 21.453, y que *"…no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones…"*.

Sumado a ello, corresponde destacar lo establecido en la Nota Externa N° 19/05, en cuanto establece: *"I.- Resulta competencia del Servicio Aduanero el juzgamiento de los incumplimientos al régimen previsto por la Ley 21.453 cuando configuren infracción aduanera, con ajuste a las reglas de competencia establecidas en el art. 1018 del C.A.*

II.- Conforme criterio administrativo, ratificado por el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación, ante incumplimientos del plazo estipulado y cantidad (peso o volumen) consignada en las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (D.J.V.E.), en concordancia con la inconducta descripta en el artículo 9 de la Ley 21.453, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 969 de la Ley 22.415".

III.- Que, por lo expuesto, corresponde tener por configurada la infracción tipificada en el art. 969 del CA, imponiendo una multa equivalente al 10% del valor en aduana de la mercadería en excedente, debiendo, en consecuencia reliquidarse la multa impuesta.

Que conforme surge de fs. 10 y 37 de las act. adm., la mercadería exportada en exceso ascendió a 750 toneladas (contemplando el margen de tolerancia según el Anexo II, punto 4 de la Resolución AFIP. 1365/02), equivalente a u$s 552.000, siendo el tipo de cambio de $3,84, lo que da un valor en aduana total de $2.119.680, por lo que el 10% de dicho valor asciende al importe total de $211.968. Asimismo deberá tenerse en cuenta el pago efectuado por la recurrente cuyo monto asciende a $27.648 conforme constancias de fs. 23 (refoliado) de las act. adm.

IV.- Que atento al modo que se resuelve la presente y el reencuadre efectuado en virtud de las facultades conferidas por el art. 1143 del CA, las costas se imponen a la actora por el importe de la multa que se confirma y al Fisco nacional por la parte que se revoca.

Que, en virtud de lo expuesto, **VOTO** por:

1.- Modificar la Resolución N° 197/17 (AD SALO), dictada en las actuaciones 12516-153-2010, reencuadrando la conducta de la actora en la infracción tipificada en el art. 969 del CA, fijando el importe de la multa en la suma de doscientos once mil novecientos sesenta y ocho pesos ($211.968). Debiendo tenerse en cuenta al momento de su cancelación el pago efectuado por la actora a fs. 23 (refoliado) de las act. adm., cuyo monto asciende a la suma de veintisiete mil seiscientos cuarenta y ocho pesos ($27.648).

2.- Imponer las costas conforme los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 197/17 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12516-153-2010, en cuanto condena a la actora por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y b) del art. 954.1 del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.29 12:45:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.29 12:55:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.30 10:36:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.30 10:36:57 -03:00