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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-120740310-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Octubre de 2025

Referencia: Sentencia "CARGILL SACI c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 30.077-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 **"CARGILL S.A.C.I. c/DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. 30.077-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** CARGILL S.A.C.I. interpone recurso de apelación contra la resolución 458/11 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-339-2007, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Indica que concertó una venta por 40.000 toneladas de aceite bruto de soja, registrada mediante la DJVE 06052DJVE002529F, y que debido a un error involuntario cargó toneladas por encima del 105% de tolerancia admitida, en 1622,696 toneladas. Agrega que se presentó espontáneamente ante la Aduana a demostrar que la DJVE en cuestión había sido sobre aplicada de acuerdo a lo establecido por la ley 21.453. Plantea que si bien se sobre-aplicó la DJVE, ello no constituye un supuesto contemplado dentro de la infracción de declaración inexacta. Solicita se haga lugar al instituto de la autodenuncia establecida en el art. 917 del CA. Explica el régimen establecido por la ley 21.453 y sostiene la atipicidad de la infracción imputada, por resultar imposible que la inexactitud analizada pase inadvertida para el servicio aduanero. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Manifiesta que la multa que se pretende aplicar ha sido determinada erróneamente. Subsidiariamente, solicita la atenuación de la multa por la aplicación de los artículos 915 y 916 del CA. Finalmente, acredita que se allanó al pago de los tributos, hace reserva de caso federal, 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. 52/60). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Cita lo establecido por el art. 954 del CA. Sostiene que mediante la DJVE en trato se superó el máximo tolerable por la resolución 1365/02, que establece que se permitirá en más hasta un 5% del tonelaje declarado, por lo que queda probado que existe una diferencia. Agrega que la DJVE es un documento que se presenta ante el servicio aduanero conjuntamente con los formularios de la autoridad de aplicación, por lo que es competencia de la Aduana y puede ser encuadrada en el art. 954 del CA. Rechaza la aplicación del art. 917 del CA y cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Concluye indicando que se encuentra probado que la actora documentó mercadería en más de la tolerancia permitida. Por último, 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. 61 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 117 el fisco informa que no surge comprobante de pago alguno, respecto del allanamiento realizado por la actora. A fs. 135 se elevan los autos a la Sala "E" y el 28.10.25 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12542-339-2007 se inician con la presentación realizada por la actora, mediante la cual informa que la DJVE 06052DJVE002529F fue sobre aplicada. A fs. 2 luce la DJVE en cuestión y a fs. 3/17 los permisos de embarque de exportación aplicados, a saber: 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R, 06057EC01010198Z. A fs. 25 obra acta de denuncia por presunta infracción a la ley 21.453 y artículos 954 y 969 de la ley 22.415. A fs. 27 se produce aforo de la mercadería. A fs. 31 el administrador de la Aduana de Rosario se declaró incompetente. A fs. 33/35 el administrador de la Aduana San Lorenzo aceptó la competencia, inició sumario contencioso y ordenó correr vista de lo actuado, lo que se notificó el 08.08.07 (fs. 37). A fs. 39/41 la actora contesta la vista. A fs. 56 se produce nuevo aforo de la mercadería y a fs. 70 se ordena correr nueva vista, que se notifica el 04.03.09. A fs. 74/77 la actora contesta nuevamente la vista. A fs. 102 se liquidan los tributos adeudados. A fs. 105/107 se produce el dictamen 144/11, que concluye que corresponde condenar a la actora. Finalmente, a fs. 113/115 obra la resolución 458/11 (AD SALO), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -458/11-, en cuanto condena a CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) 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 inc. a) 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 por la misma Aduana en el juicio –e.g. sanción del art. 954.1 inc. a) del CA- al imponer a la actora una multa conforme las referidas normas 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 el efecto previsto en el inciso a) 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;"*.

La Aduana imputa la infracción en trato, toda vez que mediante los PE 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R y 06057EC01010198Z, la actora exportó la cantidad de 43.622,696 toneladas de aceite bruto de soja, afectándolas a la DJVE 06052DJVE002529F, que fue oficializada por 40.000 toneladas, excediéndose así de la tolerancia máxima -105%- en la cantidad de 1.622,696 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 06052DJVE002529F, no se advierte en autos cual sería, a criterio del servicio aduanero, la *inexactitud* verificada en los PE 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R y 06057EC01010198Z, que daría lugar a la aplicación de la sanción del inciso a) del art. 954.1 del CA.

Efectivamente, surge del expediente que las declaraciones contenidas en los permisos de embarque habrían sido veraces, exportándose la totalidad de la cantidad declarada en cada PE. El supuesto *incumplimiento* de la DJVE –que debe distinguirse del concepto de *inexactitud* en las declaraciones aduaneras contenidas en los PE de autos- viene dado, como se dijo, de la afectación en exceso de dicha DJVE al realizarse las operaciones de exportación. Sin embargo, no puede derivarse de ese cumplimiento en exceso de la DJVE que hubo una *inexactitud* en lo declarado en los permisos de

embarque de exportación en los términos requeridos por el art. 954.1 inc. a) del CA; por el contrario, las cantidades declaradas en los PE fueron efectivamente exportadas en la misma cuantía.

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 en los 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* de los PE frente a las operaciones de exportación concretadas- 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. 24 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 y 969 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.- Por último, aclarado el encuadre infraccional del caso, resta expedirse sobre la exigencia tributaria reclamada. La actora manifiesta haberse allanado al pago de U$S32.454 en concepto de diferencia de tributos, para lo cual acompaña un escrito presentado ante la Aduana de San Lorenzo, donde solicita al administrador que genere la correspondiente L-MAN y afecte el importe correspondiente a los tributos reclamados (ver fs. 25 de autos). Más tarde, con el dictado de la ley 27.743 (BO: 08.07.24), solicitó que se tenga por condonada la multa, en atención a la cancelación de los tributos oportunamente reclamados. El art. 7 párrafo quinto de la citada ley establece que "…*Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de marzo de 2024, inclusive, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes y* ***la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha****. Este beneficio de condonación de sanciones no está sujeto al cumplimiento de ninguna condición o requisito más que haberse realizado el pago de la obligación sustancial al 31 de marzo de 2024, inclusive, y que se trate de una multa o sanción que no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha*".

En este caso, sin perjuicio de lo manifestado por la actora, debe señalarse que no consta en las actuaciones el comprobante del pago de los tributos, lo que además es confirmado por el Fisco en su presentación de fs. 117 de autos, manifestando que a la fecha no surge que se hayan cancelado los tributos. En consecuencia, al no encontrarse acreditado el pago de la obligación principal, corresponde rechazar la condonación solicitada y declarar que CARGIL S.A.C.I. adeuda la suma de U$S32.454 en concepto de tributos no abonados, más los intereses correspondientes (art. 794 CA) en relación a los PE 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R y 06057EC01010198Z.

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

1.- Revocar la resolución 458/11 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-339-2007, en cuanto condena a CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el inciso a) del art. 954.1 del CA.

2.- Declarar que CARGIL S.A.C.I. adeuda la suma de U$S32.454 en concepto de tributos no abonados, más los intereses correspondientes (art. 794 CA) en relación a los PE 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R y 06057EC01010198Z.

3.- Imponer las costas conforme a los respectivos vencimientos (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 configurado el supuesto previsto en el inc. a) del art. 954 ap. 1 del CA, conforme los fundamentos que expone en los Considerandos V.1 a V.4 de su voto, toda vez que no se encuentra debidamente acreditado por el servicio aduanero los **requisitos típicos del mismo.**

II.- Que, sin perjuicio de ello, no escapa del suscripto que la firma CARGILL S.A.C.I., tanto en sede administrativa como en autos ha reconocido el exceso de las cantidades de mercaderías declaradas en el PE 06 057 EC01 011514 J en relación a la DJVE comprometida en 1.622,696 toneladas, manifestando que ha sido producto de un error involuntario.

Que la actora tanto en sede administrativa como ante esta instancia se allanó al reclamo tributario, agraviándose solamente en cuanto a la determinación de la multa, por lo que corresponde expedirse únicamente sobre este último punto.

Aclarado lo anterior y 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. 102 de las act. adm., la mercadería exportada en exceso ascendió a 1.622,70 toneladas (contemplando el margen de tolerancia según el Anexo II, punto 4 de la Resolución AFIP. 1365/02), equivalente a u$s 1.083.963,60, siendo el tipo de cambio de $3,058, lo que da un valor en aduana total de $3.314.760,68, por lo que el 10% de dicho valor asciende al importe total de $331.476,06.

Que corresponde expedirse en cuanto a la aplicación del beneficio de la autodenuncia preceptuado por el art. 917 en el C.A., solicitado por la por la recurrente en su escrito de apelación.

El art. 917 del C.A. dispone que: *"1.- El importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: "a) éste por cualquier medio lo hubiere advertido; o "b) en el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería. "2.- La reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación. "3.- La reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones"*.

Que a fs.1 del expediente administrativo obra agregada la nota de fecha 16/2/07 por medio de la cual la recurrente pone en conocimiento del servicio aduanero la sobre aplicación en 1.622,696 toneladas respecto de la DJVE aquí involucrada, dando origen a la denuncia y posterior instrucción de sumario.

Que, al respecto y teniendo en cuenta la fecha expresada anteriormente y la del último cumplido - el 2/11/06-, dicha presentación resulta extemporánea toda vez que el art. 96 bis, ap. 1, del Decreto n° 1.001/82 establece que *"El plazo para la comunicación de una infracción aduanera será de TREINTA (30) días contados a partir de la fecha de libramiento de la mercadería"*. En consecuencia, no procede la reducción de pena establecida en el art. 917 del C.A.

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° 458/11 (AD SALO), dictada en las actuaciones 12542-339-2007, 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 trescientos treinta y un mil cuatrocientos setenta y seis pesos con seis centavos ($331.476,06).

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

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en este caso, en lo sustancial, al voto del Dr. Soria.

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

1.- Revocar la resolución 458/11 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-339-2007, en cuanto condena a CARGILL S.A.C.I. por la comisión de la infracción prevista en el inciso a) del art. 954.1 del CA.

2.- Declarar que CARGIL S.A.C.I. adeuda la suma de U$S32.454 en concepto de tributos no abonados, más los intereses correspondientes (art. 794 CA) en relación a los PE 06057EC01010472L, 06057EC01010440G, 06052EC01009092M, 06052EC01008785U, 06052EC01008769W, 06052EC01008778W, 06052EC01008763Z, 06052EC01009093N, 06052EC01009091L, 06057EC01010565Y, 06057EC01011038K, 06057EC01011514J, 06057EC01010199R y 06057EC01010198Z.

3.- Imponer las costas conforme a los respectivos vencimientos (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 12:43:45 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 12:53:54 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 10:41:10 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 10:41:54 -03:00