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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-56003109-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; 36.038-A; LAS TROJAS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Horacio Joaquín Segura y Claudia B. Sarquis (encontrándose en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht), a fin de resolver en los autos caratulados: **"LAS TROJAS S.A. c/ DGA s/recurso de apelación"; Expte. Nº 36.038-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4684/2014, dictada en la Actuación N° 1-254135-2014, en cuanto condena a la firma LAS TROJAS S.A. por la infracción prevista en el art. 969 del C.A., a la pena de multa cuyo monto asciende a la suma de $ 57.512,60, en los términos del art. 969 del C.A., Ley 21.453 y art. 1122 del C.A. Ello por cuanto no habría cumplido, dentro del plazo, con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior Ley 21.453 N° 10 001 DJVE 008882C.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 26/33 se presenta LAS TROJAS S.A. mediante apoderado, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, efectúa una somera reseña de los antecedentes fácticos que dieron origen al caso. Cita el texto de los arts. 969 y 902 del C.A. Considera que la sola configuración objetiva de la infracción resulta insuficiente a los fines de tener por responsable penalmente al documentante de las diferencias observadas. Alude a los arts. 728 y 729 del C.A. Alude al régimen establecido en la Ley 21.453. Manifiesta que en el caso la carga de la DJVE no cumplida se debió a un error material, ya que se consignó erróneamente la PA y que, advertido dicho error, solicitó la anulación y realizó una nueva DJVE. Asegura que las dos DJVE fueron oficializadas el mismo día y que les fue aplicable el mismo tipo de cambio y la misma alícuota de derechos de exportación. Sostiene que de efectuar la exportación en base a la DJVE que contenía la errónea PA, el servicio aduanero podría haberla denunciado en los términos del art. 954 inc. b) del C.A. Esgrime no haber sido notificada de la intimación a acompañar la Declaración Jurada DJ-005, motivo por el cual la ONCCA no habría anulado la DJVE. Asegura que ha cumplido

con la exportación por la que se comprometió mediante la DJVE y que ambas se tratan de la misma operación. Subsidiariamente, solicita que se calcule el importe de la multa mínima sobre el 10% del valor de la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 969 del C.A., en virtud del principio de ley penal más benigna. También, en subsidio, solicita la atenuación de la multa en virtud del art. 916 del C.A. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 44/47 se presenta la representante del fisco, contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido, y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa una breve reseña de los hechos acaecidos en sede administrativa y cumple con la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Cita el texto de los arts. 728, 729, 730 y 731 del C.A. Argumenta que de la prueba producida surge que la DJVE denunciada no fue anulada por lo que se encontraba pendiente de cumplimiento al momento de su vencimiento y que al no haber sido cancelada, quedó configurada a su respecto la infracción denunciada. Sostiene que el vencimiento de la DJVE denunciada se produjo el 08/09/10 y que el pedido de anulación se denegó el 30/07/10, teniendo tiempo la firma de solicitar el cumplido sin sanción o efectuando una autodenuncia. Asimismo considera que en tanto las anulaciones eran publicadas en la página web de la ONCCA, debió solicitar una respuesta de dicho organismo en tanto había asumido un compromiso ante el servicio aduanero y su incumplimiento le traería aparejada una sanción. En cuanto a la multa sostiene haberla aplicado conforme a lo establecido en el art. 969 del C.A. y en concordancia con el art. 9 de la ley 21.453, determinando su graduación en la circunstancia, naturaleza y gravedad de la infracción y los antecedentes del infractor. Considera inaplicable la atenuación de la multa en virtud del art. 916 del C.A. Cita jurisprudencia. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 1-254135-2014 se inician a fs. 1 con la cédula de notificación dirigida a LAS TROJAS S.A. por incumplimiento de la Resolución General AFIP N° 1365/2002 solicitando *"…presentar la correspondiente documentación cancelatoria o en su defecto autorización de anulación aprobada por la Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno (Ex Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario), debidamente certificadas, sobre las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior –Ley 21.453- detalladas a continuación: 1001DJVE008882C De no cumplir con el presente requerimiento, se procederá a la DENUNCIA de la misma por infracción al art. 969 del Código Aduanero. …"*. A fs. 2 luce constancia de correo argentino con devolución de la pieza a notificar con motivo "CERRADO/AUSENTE SE DEJÓ AVISO DE VISITA". A fs. 3 luce providencia de fecha 28/10/11 notificando -en los términos del art. 1.013 inc. g) del C.A.- que *"… se procederá a realizar el acta de denuncia por no haber cumplido con las cantidades obligatorias a exportar según lo establecido en la Res. Gral. 1365/02 (AFIP). …"*. A fs. 4 luce print de pantalla SIM de la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C. A fs. 5 luce print de pantalla SIM con constancia de ingreso de denuncia. A fs. 6 luce Acta de denuncia N° 12001000726 de fecha 08/02/12 *"por cumplir en menos del 90% la declaración jurada de venta al exterior 10001DJVE008882C, no alcanzando el mínimo tolerable por la normativa vigente resolución 1365/02 (AFIP), Anexo II, Punto 7, resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 969 del Código Aduanero…"*. A fs. 7 luce la Nota N° 291/12 (DV REEX) de fecha 09/02/12. A fs. 8 luce liquidación de la multa mínima con motivo de la inf. Art. 969. A fs. 9 se dispone la apertura de sumario y corrida de vista de fecha 12/04/12. A fs. 10/11 luce print de pantalla por consulta al sistema de registro de empresas activas. A fs. 12/13 luce notificación de la corrida de vista y constancia de correo argentino con constancia de devolución al remitente tras dos visitas con motivo "CERRADO/AUSENTE SE DEJÓ AVISO DE VISITA". A fs. 14/15 luce nueva consulta al sistema registral. A fs. 16/17 luce nueva notificación de la corrida de vista con constancia del correo argentino notificada el 28/06/12. A fs. 18/48 obra la

contestación de vista por parte de LAS TROJAS S.A. en fecha 25/07/12 a la que acompaña copia de la siguiente documentación: poder, actuación ONCCA 110003705798 con solicitud de no validación o anulación de la DJVE 10001DJVE008882C en fecha 23/07/10, DJVE LEY 21.453 N° 10 001 DJVE 008882 C, PE N° 10 001 EC01 083531 B, presentación ante ONCCA de fecha 30/07/10 solicitando con carácter de declaración jurada que la DJVE 008896H de fecha 23/07/10 fue cancelada mediante PE N° 10 001 EC01 083531 B, actuación ONCCA 111230978277 y DJVE LEY 21.453 N° 10 001 DJVE 008896 H. A fs. 49 luce providencia de fecha 30/07/12 mediante la cual se tiene por contestada en legal tiempo y forma la vista conferida, por agregada la documental y se hace lugar a la prueba informativa. A fs. 52/54 luce libramiento y diligenciamiento de oficio al Min. de Agricultura, Ganadería y Pesca (ex ONCCA) a fin de que adjunte el expte. N° 110003705798 y que informe si se procedió a anular la DJVE N° 8882 C. A fs. 54vta. luce constancia de haberse agregado por cuerda el expte. 13289-4376-2013. A fs. 58 se ponen autos a resolver con fecha 01/07/14. Finalmente, a fs. 59 obra la resolución aduanera apelada en autos. Seguidamente, por cuerda, luce el EXP-S01:0128862/2013. A fs. 1 luce el oficio librado al Min. de Agricultura, Ganadería y Pesca (ex ONCCA). A fs. 2/8 lucen trámites y pases internos con información brindada a los fines de dar respuesta al oficio. A fs. 9 luce respuesta de la UCESCI en fecha 25/06/13.

V.- Que, corresponde dirimir si la multa aplicada a la firma LAS TROJAS S.A., mediante la Resolución aquí apelada, se encuentra ajustada a derecho o no. Mediante dicha resolución, se condenó a la aquí recurrente por la infracción prevista en el art. 969 del C.A., a la pena de una multa cuyo monto asciende a la suma de $ 57.512,60, en los términos del art. 969 del C.A., Ley 21.453 y art. 1122 del C.A. Ello por cuanto no habría cumplido, dentro del plazo, con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior Ley 21.453 N° 10 001 DJVE 008882C.

Que el art. 969 del C.A. dispone: *"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"*. Por su parte el referido artículo 731 señala: *"Cuando el exportador acreditare fehacientemente que no ha podido exportar en los plazos, formas y condiciones contemplados en el artículo 730 por razones de caso fortuito o de fuerza mayor, se podrá prorrogar el plazo correspondiente o exceptuarlo de dicha obligación de exportación"*.

Que, por su parte, el artículo 730 del C.A. dispone 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, el art. 9° del régimen establecido por la Ley 21.453 preceptúa: *"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. Para la conversión de divisas a moneda nacional de curso legal a fin de calcular las multas referidas se tomará el tipo de

cambio comprador más alto vigente al día del vencimiento de la declaración jurada".

Que, el Acta de denuncia labrada por la DGA, obrante a fs. 6 de las act. adm., funda la denuncia en la Resolución AFIP N° 1365/02, la cual establecía en su Anexo II, punto 7, que *"El sistema sólo permitirá a la Aduana de registro de la DJVE cancelar esta declaración cuando cumpla o supere el NOVENTA POR CIENTO (90%) del volumen declarado, en caso contrario emitirá un mensaje informando sobre la anormalidad del hecho (…) impidiéndole su cancelación."*.

Que dicha norma ha sido abrogada mediante la Resolución General N° 4977/2021 (B.O. 28/04/2021, modif. por Res. Gral. N° 5053/2021), la cual dispone, en cuanto aquí interesa: *"5. Cierre y cancelación de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). 5.1. Cierre. a) La cantidad embarcada debe ser igual o superior al NOVENTA POR CIENTO (90%) y menor o igual al CIENTO CUATRO POR CIENTO (104%) de la cantidad declarada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). (…) Cuando, a la fecha de su vencimiento, una Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) tenga un nivel de cumplimiento inferior al NOVENTA POR CIENTO (90 %) o superior al CIENTO CUATRO POR CIENTO (104 %), el Sistema Informático MALVINA (SIM) efectuará una marca sobre la misma para que sea analizada, en conjunto con las destinaciones definitivas de exportación por la aduana de registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). En caso de corresponder, se procederá a efectuar la denuncia pertinente,…"*.

VI.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C, oficializada el 23/07/2010 en los términos de la Ley 21.453, la actora comprometió la exportación de 188 toneladas de la mercadería clasificada en la P.A. 0713.33.19.900C la cual reza: *"Los demás Los demás Negros –Poroto (frijol, fréjol, alubia, judía)* común (Phaseolus vulgaris) Porotos (frijoles, fréjoles, alubias, judías)* (Vigna spp., Phaseolus spp.): HORTALIZAS DE VAINA SECAS DESVAINADAS, AUNQUE ESTÉN MONDADAS O PARTIDAS."*, con un valor FOB unitario de U$S 580 y un valor FOB total de U$S 109.040, operando el vencimiento de la misma en fecha 08/09/2010. (ver print de pantalla obrante a fs. 4 de las act. adm. y copia de dicha DJVE aportada por la firma, obrante a fs. 36 de las act. adm.)

Que, en virtud de los controles efectuados por la División Registro de Exportación sobre la referida DJVE, documentada por la aquí recurrente, el servicio aduanero informó que la firma no había cumplido con la exportación del 90% de la mercadería comprometida, procediendo, en consecuencia, con la denuncia y posterior apertura de sumario por entender configurada a su respecto, la infracción prevista en el art. 969 del C.A., y de conformidad con lo dispuesto por el art. 9 de la Ley 21.453. Infracción por la cual fuera finalmente condenada mediante la resolución aduanera aquí apelada (ver fs. 6, 7 y 9 de las act. adm.)

Que, por su parte, la firma exportadora alega haber efectuado una presentación ante la ONCCA en la misma fecha de oficialización de la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C (23/07/2010), solicitando mediante Actuación (ONCCA) N° 110003705798, la *"no validación o anulación"* de la misma, informando que *"… debido a un error involuntario se presentó una errónea Posición Aduanera, queriendo Exportar POROTO NEGRO en envases de 20Kg. 0713.33.19.100J y habiendo declarado mal la PA 0713.33.19.900C. …"*. En virtud de ello, y también con fecha 23/07/2010, documentó otra DJVE, la N° 10 001 DJVE 008896 H, mediante la cual comprometió la exportación de misma cantidad de toneladas (188) pero esta vez clasificando la mercadería en la P.A. 0713.33.19.100J, y declarando mismo valor FOB unitario y total. Mediante la Actuación ONCCA N° 111230978277, LAS TROJAS S.A. efectuó una nueva presentación ante la autoridad de aplicación, en fecha 30/07/2010, informando *"… con carácter de declaración jurada que la DJVE 008896 H de fecha 23/07/10 fue cancelado bajo permiso de embarque No. 10 001 EC01 083531 B …"*. De la copia del PE N° 10 001 EC01 083531 B aportada por la firma en sede administrativa, surge que con fecha 06/08/2010 se exportaron las 188

toneladas de la mercadería declarada en la DJVE 10 001 DJVE 008896 H. (ver copias aportadas por la firma de su presentación ante ONCCA obrante a fs. 34/35 de las act. adm., copia de la presentación de fecha 30/07/10 obrante a fs. 39 de las act. adm., copia de la DJVE N° 10 001 DJVE 008896 H obrante a fs. 40 de las act. adm. y copia del PE N° 10 001 EC01 083531 B obrante a fs. 37 de las act. adm.)

Que, a su turno, el servicio aduanero entiende que *"… se trata de dos DJVE distintas con dos ROE distintos, una fue cumplida y la otra no, y esta última es la que se ha denunciado en autos. …"*. De este modo, y en virtud de la prueba informativa producida en el trámite del sumario, considera que el pedido de anulación de la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C fue denegado por no haber sido adjuntada la Declaración Jurada "DJ-005" y que, en consecuencia, la DJVE denunciada *"… NO FUE ANULADA por lo que se encontraba pendiente de cumplimiento al momento de su vencimiento y, no habiendo sido cancelada, quedó configurada la infracción denunciada. …"*. (ver resolución aduanera obrante a fs. 59/63 de las act. adm.)

VII.- Que, conforme surge de la respuesta brindada por la UCESCI a fs. 9 de las act. adm. la anulación de la DJVE aquí involucrada fue denegada *"… por no haber adjuntado la Declaración Jurada "DJ-005", de conformidad con la normativa vigente. …"*.

Que, el requisito referido a la presentación de la DJ-005, al que se alude en dicha respuesta, fue establecido por la Res. ONCCA N° 543/2008, y no surge tal documento de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, asistiéndole en este punto razón al fisco.

Que el acogimiento al régimen de la ley N° 21.453 fue voluntario, por el cual la recurrente debía cumplir ciertas obligaciones (exportar al menos el 90% de la mercadería declarada en el plazo reglado a tal fin), teniendo como contrapartida los beneficios otorgados por la normativa (tipo de cambio aplicable al momento de la fecha de cierre de venta).

Que cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91)

Que, sin embargo, considero que el hecho de haberse documentado -en la misma fecha- una nueva DJVE (10 001 DJVE 008896 H) -con una nueva PA, que difiere en su descripción sólo respecto del kilaje del envasado- y siendo que la misma fue cumplida -en su totalidad- en tiempo y forma, redundaría en un excesivo rigorismo formal tener por configurada la infracción que aquí se imputa respecto de la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C, cuya anulación fue solicitada el mismo día en que se documentara la misma. O bien, cuanto menos, la situación descripta arroja un margen de duda que hace pasible la aplicación del principio de *in dubio pro reo* receptado en el artículo 898 del C.A.

Que debe recordarse que las infracciones aduaneras invisten naturaleza penal. En dicho sentido, nuestra Corte Suprema ha dicho que *"son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 290:202, 5º considerando y sus citas)"* ("SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores", del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Que, en el mismo sentido me pronuncié en la Causa N° 30.211-A caratulada "SERVICIOS INTEGRADOS PARA LA EXPORTACIÓN DE AGROALIMENTOS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", sentencia de fecha 29/03/19.

Que, en consecuencia, corresponde a mi criterio revocar la Resolución recurrida.

Que, atento el modo en que se resuelve, resulta inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

VIII.- Que, en cuanto a las costas, corresponde que las mismas sean dispuestas por su orden, toda vez que no se ha podido demostrar en autos que se haya obtenido de parte de la autoridad de aplicación la anulación formal de la DJVE N° 10 001 DJVE 008882 C, pese a las presentaciones efectuadas por la aquí recurrente solicitando tal anulación en virtud del cambio de PA e informando luego la cancelación de la nueva DJVE mediante el PE correspondiente. Dicha situación pudo generar en el Fisco la convicción a litigar. Ello a excepción de la tasa de actuación, la que se encuentra íntegramente a cargo de la actora. (Conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 4684/2014, en cuanto condena a LAS TROJAS S.A. en los términos del art. 969 del C.A., al pago de una multa equivalente a la suma de $ 57.512,60, en relación con la DJVE Nº 10 001 DJVE 008882 C.

2.- Costas por su orden, a excepción de la tasa de actuación la que queda a cargo de la parte actora.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 4684/2014, en cuanto condena a LAS TROJAS S.A. en los términos del art. 969 del C.A., al pago de una multa equivalente a la suma de $ 57.512,60, en relación con la DJVE Nº 10 001 DJVE 008882 C.

2.- Costas por su orden, a excepción de la tasa de actuación la que queda a cargo de la parte actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht (Art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.26 14:05:13 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: 2025.05.26 14:43:30 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 14:44:01 -03:00