Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73987569-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Julio de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2023-102048536 -APN-SGASAD#TFN; GRANOS SAN LORENZO S.R.L.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“GRANOS SAN LORENZO S.R.L. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expediente N° EX-2023-102048536 -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por intermedio del RE-2023-102048244-APN-SGASAD#TFNN, la firma GRANOS SAN LORENZO S.R.L., por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 745/2023 (AD TUCU), dictada el 09/08/2023 por el Administrador de la Aduana de Tucumán en el trámite de la Actuación SIGEA N° 17527-520-2021, Sumario Contencioso 074-SC-116-2022/5 mediante la cual se la condena al pago de una multa de $ 281.080,43 por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 969 del C.A.

II.- La recurrente analiza los antecedentes que dieron origen a la causa y sostiene, principalmente, que no se le otorgó la posibilidad de alegar sobre las probanzas agregadas en las actuaciones conforme al art. 1110 del C.A., vulnerando su derecho de defensa y debido proceso reconocido en el art. 18 de la C.N., lo que torna el fallo apelado nulo. Expone que la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 20 074 DJVE 000106 R, por 140 Toneladas de mercadería correspondiente a la Posición Arancelaria 0713.20.90.912V, fue parcialmente cancelada mediante distintos permisos de embarque, lo que no fue considerado en la resolución apelada. Argumenta que la multa aplicada se calculó conforme al art. 9 de la Ley 21.453, en lugar del art. 969 del C.A., solicitando su reducción del 15% al 10%, invocando los principios de “In dubio pro reo” y aplicación de la norma más benigna. Subsidiariamente, solicita la reducción de la sanción conforme al art. 916 del C.A., considerando que no tiene antecedentes infraccionales. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y, finalmente, solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- En el IF-2023-153201787-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho y documentación invocados por la actora, que no sean objeto de su expreso reconocimiento y relata brevemente lo actuado en sede administrativa. Sostiene que la sanción impuesta responde estrictamente a lo establecido en el art. 969 del C.A., considerando que la empresa no cumplió con los términos de exportación requeridos. Rechaza el planteo de nulidad, niega que se haya vulnerado el debido proceso y el derecho de defensa, señalando que la firma tuvo oportunidad de presentar alegatos tanto en sede administrativa como en esta instancia. Se argumenta que el planteo de nulidad es meramente dilatorio y carece de sustento jurídico. Defiende la aplicación del porcentaje del 15% del valor FOB de la mercadería no exportada, fundamentando que no corresponde la

aplicación de la ley más benigna ni del principio “In dubio pro reo”, ya que la infracción ha sido debidamente comprobada. Rechaza la pretensión de la firma de reducir la multa conforme al art. 916 del C.A., al considerarse que no existen circunstancias que justifiquen tal atenuación. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se rechace la apelación, con expresa imposición de costas.

IV.- De la compulsa de la Actuación SIGEA N° 17527-520-2021 (Sumario Contencioso 074-SC-116-2022/5), embebida en los IF-2023-153199621-APN-DTD#JGM e IF-2023-153200081-APN-DTD#JGM, surge que la misma se inicia a fs. 1/2 con el informe EX-ANTE N° 218/2021 de fecha 28/10/2021, mediante el cual se denuncia a la firma GRANOS SAN LORENZO S.R.L., por el incumplimiento de las obligaciones asumidas en la DJVE N° 20 074 DJVE 000106 R, al haber exportado más del 104% de la mercadería documentada, transgrediendo lo establecido en el art. 9 de la Ley 21.453, por lo que dicha conducta se encuentra tipificada en las previsiones del art. 969 del C.A. A fs. 3/5 y 9 obran impresiones de pantalla SIM. A fs. 10, con fecha 21/06/2022, se dispone la instrucción del sumario y se corre vista de lo actuado a la firma, quién se notifica el 28/06/2022 (conforme constancia de notificación obrante a fs. 11). Posteriormente, presenta su descargo y aporta documentación a fs. 12/30. A fs. 33, con fecha 26/07/2022, se ratifica en su totalidad la denuncia originada por el informe EX-ANTE N° 218/2021. A fs. 34/37 se agrega copia de la IG-2022-1-E-AFIP-DGADUA. A fs. 38, con fecha 27/02/2023, se tiene por contestada en legal tiempo y forma la vista conferida a la firma, se tiene por agregada la prueba documental ofrecida y se declara la cuestión debatida de puro derecho. A fs. 39 obra constancia de notificación de fecha 01/03/2023. A fs. 40 obra Dictamen N° 037/2023 – ASLT – (AD TUCU). A fs. 42/42vta., con fecha 09/08/2023, se dicta la Resolución N° 745/2023 (AD TUCU), apelada en autos. A fs. 43 obra constancia de notificación, de fecha 11/08/2023, comunicando a la firma el dictado de dicha resolución.

V.- Mediante PV-2025-60390020-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala “G”, que los pasa a sentencia.

VI.- De acuerdo a la naturaleza de las cuestiones planteadas, corresponde, en primer lugar, tratar el agravio relacionado con la nulidad del fallo apelado.

En este sentido, es fundamental resaltar que el análisis de las circunstancias vinculadas a la nulidad, no puede efectuarse de manera mecánica, sino que debe considerarse la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su corrección en cada caso en concreto.

Es así que, en el presente caso, no se advierte la existencia de error o vicio alguno en sede aduanera que haya generado indefensión o perjuicio para la actora, imposibilitando su subsanación en esta instancia. Por el contrario, se observa que tuvo la oportunidad suficiente para ofrecer y producir la prueba que estimara pertinente a fin de ejercer su derecho de defensa. Así, la falta de traslado para alegar sobre las pruebas incorporadas en las actuaciones, conforme al art. 1110 del C.A., no configura una vulneración al debido proceso ni al derecho de defensa, consagrados en el art. 18 de la Constitución Nacional, ni justifica la nulidad del fallo apelado.

Bajo este enfoque, la C.S.J.N. ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en la medida en que exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una instancia judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, entre otros).

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada.

VII.- Sentado lo que antecede, corresponde resolver en autos, si la multa aplicada a la actora, mediante la resolución aquí apelada, se ajusta a derecho.

El art. 969 del C.A., dispone 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”*.

En lo que aquí interesa, el art. 9° de 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 el día del vencimiento de la declaración jurada"*.

Por su parte, el último párrafo del apartado 5.1. del Anexo de la Resolución General N° 4977/2021 y su modificatoria (B.O. 28/04/2021), que regula los aspectos técnicos y el procedimiento para las destinaciones definitivas de exportación para consumo asociadas a las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE), dispone que: "*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, la aduana de registro procederá a efectuar la denuncia pertinente, conforme con lo establecido en la Resolución General N° 1.957."*

A la luz de lo señalado, corresponde recalcar que, tanto en la corrida de vista como en la Resolución aquí apelada, se imputó la infracción del art. 969 del C.A., 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 el acogimiento 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.

En esa comprensión del asunto, es imperioso tener presente, lo que el más Alto Tribunal ha sostenido en reiteradas oportunidades que el acogimiento a un régimen de excepción importa el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tales efectos y obsta a su ulterior impugnación (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Mederm S.A.", sentencia del 01/10/91).

En ese marco, es relevante indicar que la DJVE Nº 20 074 DJVE 000106 R, fue registrada el 29/07/2020, por un total de 140 Toneladas en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 0713.20.90.912V "De diámetro superior o igual a 8 mm pero inferior a 9 mm (Ley 21.453) Enteros (Ley 21.453) Los demás Los demás -Garbanzos HORTALIZAS DE VAINA SECAS DESVAINADAS, AUNQUE ESTEN MONDADAS O PARTIDAS", con vencimiento 09/07/2021.

En las condiciones consignadas, resulta elocuente que no se encuentra controvertido el incumplimiento por parte de la actora del límite máximo tolerable del 104% de la mercadería documentada, transgrediendo lo establecido en el art. 9 de la Ley 21.453. En consecuencia, dicha conducta se encuadra dentro de las previsiones establecidas en el art. 969 del C.A.

En ese estado de las cosas, resulta imperativo destacar que la parte encartada se limita a afirmar que la DJVE involucrada fue parcialmente cancelada mediante diversos permisos de embarque, circunstancia que, contrariamente a lo alegado, fue debidamente considerada en la resolución apelada. No obstante, tal afirmación no aporta prueba alguna que respalde la existencia de exportación en demasía.

En este sentido, es fundamental precisar que los argumentos deducidos no eximen de responsabilidad a la parte recurrente. Es importante remarcar que, incluso en el hipotético supuesto de haberse configurado alguna causal de fuerza mayor, la misma debe ser debidamente acreditada por medio de los mecanismos previstos por la normativa, ante el organismo competente, que deberá reconocer de manera expresa dicha circunstancia y, a solicitud de parte, declarar su

cumplimiento sin imponer sanción alguna (crf. Resolución 384/96 y sus modificatorias).

Por consiguiente, ha de advertirse, que, conforme surge de las actuaciones administrativas, se observa que la recurrente no ha acompañado -en sede administrativa ni en esta instancia- documental alguna referente al pedido o justificación para el "cumplido sin sanción" emitida por la autoridad competente de acuerdo a la normativa vigente. En consecuencia, al no tener la documental requerida que la exima de responsabilidad y sustente la exportación en exceso, y habiendo acaecido el vencimiento de la DJVE, se configuro la infracción denunciada en autos.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde señalar que el límite máximo tolerable del 104% de la mercadería documentada (140 Toneladas) ascendió a 145,60 Toneladas, habiendo exportado 182,51 Toneladas, surge un saldo o excedente de 36,91 Toneladas, que al Precio Oficial U$S/Tn (530) arroja un Valor FOB U$S 19.562,30. Asimismo, aplicándose el tipo de cambio vigente al momento de la comisión de los hechos (95,79), resulta que el 15% equivale a $ 281.080,43 (ver fs. 2 de las actuaciones administrativas), suma que coincide con el monto exigido en la resolución aduanera apelada.

IX.- Finalmente, la recurrente solicita la atenuación de la pena conforme lo establece el art. 916 del C.A. Al respecto, cabe destacar 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.

Así, lo he sostenido en doctrina al establecer 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).

Teniendo en cuenta las circunstancias de autos y ante la falta de acreditación por parte de la actora, tanto en la instancia aduanera dentro del plazo concedido al efecto como en la presente instancia, de los motivos alegados para justificar el incumplimiento del régimen al que se adhirió, estimo que no corresponde la atenuación de la multa impuesta.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución N° 745/2023 (AD TUCU), dictada el 09/08/2023 por el Administrador de la Aduana de Tucumán en el trámite de la Actuación SIGEA N° 17527-520-2021, Sumario Contencioso 074-SC-116-2022/5, en cuanto condena a la firma GRANOS SAN LORENZO S.R.L. al pago de la suma de $ 281.080,43 en concepto de multa, en relación a la DJVE N° 20 074 DJVE 000106 R, por la comisión de la infracción prevista en el art. 969 el C.A. y el art. 9° de la Ley 21.453. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht en la forma en que resuelve.

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

Confirmar la Resolución N° 745/2023 (AD TUCU), dictada el 09/08/2023 por el Administrador de la Aduana de Tucumán en el trámite de la Actuación SIGEA N° 17527-520-2021, Sumario Contencioso 074-SC-116-2022/5, en cuanto condena a la firma GRANOS SAN LORENZO S.R.L. al pago de la suma de $ 281.080,43 en concepto de multa, en

relación a la DJVE N° 20 074 DJVE 000106 R, por la comisión de la infracción prevista en el art. 969 el C.A. y el art. 9° de la Ley 21.453. Con costas.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.08 10:10:20 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: 2025.07.08 13:05:07 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: 2025.07.08 14:15:21 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 - GDE
Date: 2025.07.08 14:16:59 -03:00