República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-24718972-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 10 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; SALA "E"; EX-2019-52028106--APN-SGASAD#TFN; "CREMER Y ASOCIADOS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: "**CREMER Y ASOCIADOS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", EX-2019-52028106--APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que, con fecha 04 de junio de 2019, mediante IF-2019-52027756-APN-DTD#JGM, se presenta, por apoderado, la firma **CREMER Y ASOCIADOS S.A.** e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 1382/2019, recaída en las actuaciones administrativas Nº 13289-23096-2018, por la cual se la condena por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 969 del CA, al pago de $ 136.474,00 en concepto de multa correspondiente al 15% del valor FOB de la parte incumplida de la DJVE 18001DJVE001037S. Sostiene que se debería haber aplicado la multa mínima dispuesta en el artículo 969 del CA y no la prevista en el artículo 9 de la Ley 21.453. Considera que, con evidentes fines recaudatorios, la Aduana aplica la infracción prevista en el artículo 969 del CA sólo respecto a la tipificación y descarta la sanción y/o multa mínima allí dispuesta (10% del valor de la mercadería no exportada) sólo por convenirle -en este aspecto la aplicación de la multa del 15% prevista en el artículo 9 de la Ley 21.453. Resalta que este modo de calcular la multa claramente, contradice el principio de la "ley penal más benigna" vigente en materia penal. Considera que existe un evidente error de cálculo en la multa mínima en virtud de la infracción específicamente imputada por la aduana. Ofrece prueba. Concede autorizaciones. Solicita Modifique la Resolución apelada, calculándose la multa sobre el 10% del valor en aduana de la mercadería no exportada, conforme lo prevé expresamente el artículo 969 del Código Aduanero, con expresa imposición de costas a cargo de la demandada.

II.- Que mediante IF-2019-81754346-APN-DNTEID#JGM se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido. Niega genéricamente todos y cada uno de los hechos y las manifestaciones de la contraria expresamente no reconocidos. En relación al planteo de la actora, destaca que no se encuentra controvertido el

hecho del incumplimiento de las exportaciones comprometidas, lo cual es reconocido expresamente por esta, sino que lo que le agravia es el quantum de la multa establecida por el Servicio Aduanero en la mencionada resolución. Destaca que, “el acto administrativo” debe reunir los requisitos esenciales del Art. 7 de la ley 19.549 (LPA), y los requisitos de forma del Art. 8 de esa misma ley, mientras que en estrecha vinculación con los requisitos indicados se asienta la presunción de legitimidad y ejecutoriedad (Arts. 12 LPA) del acto administrativo. Manifiesta que, resulta de aplicación lo estatuido por la ley 21.453 en cuanto a que serán sancionados los exportadores que falseen los datos incluidos en las declaraciones que deben presentar, tanto como los que no cumplieran con las exportaciones comprometidas, disponiendo la remisión a esta DGA de las actuaciones efectuando la pertinente denuncia. Considera que la norma especial prevalece sobre la general porque la norma específica es “más apta para regular lo específico”. Sostiene que, el argumento de la "ley penal más benigna" tiene solidez, ya que el art. 9 de la ley 21.453 establece una pena única equivalente al 15% del valor FOB del total de la mercadería no exportada fijando el límite en el 90% del total de la mercadería no embarcada. mientras que el art. 969 del CA. deja a criterio del Juzgador -en los términos del art. 915- una sanción que podrá regularse entre el 10 y el 20% del valor en aduana del total de la mercadería no exportada, y esto considerando que el valor en aduana es mayor que el FOB con lo cual también se incrementa la base del cálculo. Ofrece como prueba el expediente administrativo vinculado. Formula reserva del caso federal. Solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta por el actor, confirmando el fallo recurrido, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante PV-2019-86377656-APN-VOCXV#TFN de fecha 23/09/2019 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa. Mediante PV-2026-21915143-APN-VOCXV#TFN de fecha 03/03/2026 se elevan los autos a la Sala “E” y mediante IF-2026-22531121-APN-VOCXV#TFN de fecha 04/03/2026 se dicta llamado de autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 13289-23096-2018 se inician a fs. 1 con la nota presentada a la DGA, por la firma exportadora mediante la cual informa la imposibilidad de realizar la exportación de la mercadería comprometida mediante DJVE N° 18001DJVE001037S. A fs. 7/8 se adjunta copia de DJVE. A fs. 9 obra copia de contrato de venta. A fs. 10 obra nota de cancelación de pedido emitida por el comprador del exterior. A fs. 11/12 se adjunta nota dirigida a la Subsecretaria de Mercados Agropecuarios solicitando el cumplido sin sanción de la DJVE de referencia. A fs. 13/15 se glosa Disposición N° DI-2018-47-APN-SSMA#MPYT denegando lo solicitado. A fs. 18 se remite lo actuado a la Div. Control Ex Ante, para su intervención. A fs. 22 obra acta de denuncia. A fs. 23 obra liquidación de multa. A fs. 24/25 se dicta la resolución DE PRLA N° 1382/2019, la que es notificada según constancia de fs. 26. A fs. 30 se remite lo actuado a la División Causas Tributarias para su intervención.

V.- Que en la presentación realizada por la exportadora a fs. 1/17 de las actuaciones, se manifiesta la imposibilidad de realizar la exportación de la mercadería amparada en la DJVE, que este hecho fue notificado a la DGA antes del vencimiento de la misma, por lo que la mencionada presentación adquiere el carácter de autodenuncia según lo normado en el art. 917 del CA.

Que, tal como expresa el segundo párrafo el considerando I de la resolución apelada, “se hace lugar al instituto de autodenuncia en los casos en que la misma se hubiera hecho efectiva antes del vencimiento de la DJVE”. Por lo tanto, corresponde la aplicación del 75% previsto por el art. 917 del CA.

VI.- Sentado lo que antecede, corresponde analizar si es ajustada a derecho la resolución apelada en cuanto condena a la firma CREMER Y ASOC. S.A. al pago de una multa por infracción al art. 969 del CA. A tal fin, cabe recordar que mediante la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 18001DJVE001037S, la firma actora se comprometió a exportar 92 toneladas de garbanzos enteros de la PA SIM 0713.20.90.910Q, por un valor FOB

total de USD 105.800,00, fecha de cierre de venta 14/02/2018, fecha de presentación 15/02/2018, con fecha de aprobación 16/02/2018 y vencimiento del período de embarque el 13/02/2019. Que la actora manifestó la imposibilidad de cumplir con la exportación de dicha mercadería debido a que el importador se encontró impedido de recibir el embarque y canceló la operación.

Que el art. 969 del CA establece 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."*

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 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 no cumplió con el compromiso de exportación asumido mediante la DJVE–, *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 del CA.

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.

VII.- 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 CA 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 CA.*

Que, *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"*.

VIII.- Que en consecuencia corresponde modificar la exigencia tributaria surgida de la liquidación realizada por el Servicio Aduanero a fs. 23 act. adm. según el siguiente detalle:

MERCADERIA A EXPORTAR	92 TON.
TOLERANCIA	90,00%
MERCAERIA EXPORTADA	00 TON.
MERCADERIA PENDIENTE	82,80 TN.
VALOR FOB	USD 95.220,00
MULTA 10% ART. 969 CA	USD 9.522,00
REDUCCION 75% ART 917 CA	USD 2.380,50
TIPO DE CAMBIO	38,22
MULTA EN $	$ 90.982,71

Por las razones expuestas en relación al cumplimiento de lo comprometido mediante la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 18001DJVE001037S., corresponde revocar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 1382/2019, determinando que el monto de la multa asciende a la suma de noventa mil novecientos ochenta y dos pesos con 71/100. ($ 90.982,71), con costas al fisco en cuanto fue materia de agravio (cfr. art. 1163 del CA).

Por ello VOTO POR:

Revocar parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 1382/2019, dictada en las actuaciones 13289-23096-2018, en cuanto condena por la comisión de la infracción prevista en el art. 969 del CA, a la firma **CREMER Y ASOCIADOS S.A.** al pago de la suma de **$ 90.982,71.- (noventa mil novecientos ochenta y dos pesos con 71/100)** en concepto de multa correspondiente al 10% del valor FOB de la mercadería no exportada, reducida en un 75% por aplicación del art. 917 del CA, con costas a la DGA en cuanto fue materia de agravio (cfr. art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Revocar parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 1382/2019, dictada en las actuaciones 13289-23096-2018, en cuanto condena por la comisión de la infracción prevista en el art. 969 del CA, a la firma CREMER Y ASOCIADOS S.A. al pago de la suma de $ 90.982,71.- (noventa mil novecientos ochenta y dos pesos con setenta y un centavos) en concepto de multa correspondiente al 10% del valor FOB de la mercadería no exportada, reducida en un 75% por aplicación del art. 917 del CA, con costas a la DGA en cuanto fue materia de agravio (cfr. art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos aduaneros, remítanse en devolución a la DGA las actuaciones administrativas, acompañadas en autos en soporte papel. Archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación (conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.09 20:45:50 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2026.03.10 13:24:01 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.10 13:24:50 -03:00