En Buenos Aires, a los 9 días del mes de septiembre de 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Cargill SACI y otro (TF 37825-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 88/92, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), revocó parcialmente la res. AD ROSA 1024/16 y, en su consecuencia, redujo al 75% la multa impuesta a Cargill SACI y al despachante de aduanas, en los términos del art. 954, inc. c), del Código Aduanero (C.A.). Todo ello, por aplicación del art. 917 del C.A. Con costas conforme a sus mutuos vencimientos.

Para así decidir, en esencia, sostuvo que:

(a) El p.e. 12 052 EC01 007945 Y fue oficializado el 8/08/12, con asignación de canal rojo, y el 14/08/12 la mercadería fue librada a plaza.

Una semana después, el 21/08/12, la exportadora presentó la autodenuncia ante el servicio aduanero informando haber cometido un error al incluir el costo del flete dentro del precio FOB de la mercadería. Esto es, en el campo correspondiente al valor unitario divisa declaró u$s531,33/mt., cuando correspondía u$s438,37/mt.

Ese "error pasó inicialmente inadvertido por todas las partes, incluido por el verificador aduanero, pese a que, a la exportación en cuestión, le fue asignado el canal de selectividad rojo".

Al "momento en que la empresa recurrente presentó la autodenuncia… fue originalmente rechazada por el servicio aduanero con el argumento de que la destinación… había obtenido canal de selectividad rojo, lo que implicaría un principio de inspección aduanera".

(b) Toda vez que la exportadora presentó la autodenuncia en los términos del ap. 2 del art. 917 del C.A. y dentro del plazo (de 30 días desde el libramiento), previsto por el art. 96 *bis* del dec. 1001/92 (conf. mod. dec. 142/10), corresponde admitir la reducción.

La "tarea del verificador, o en su defecto, el guarda aduanero culmina con la liberación de la mercadería, luego de efectuar un control documental y físico de la mercadería. En el presente caso, el servicio aduanero no ha detectado diferencia alguna en la condición de venta declarada al momento de la verificación".

El apartado 2 del art. 917 del C.A., establece que no corresponde aplicar la reducción en caso de que mediare "una inspección en curso, esto es, puesta en marcha a los efectos de comprobar si un exportador determinado dio debido cumplimiento, a las normas que rigen la exportación aduanera en concreto, por lo que quedan excluidos los controles ordinarios que se aplican a todas las exportaciones. Está claro que los controles aduaneros relativos a la destinación nro. 12 052 EC01 007945 Y habían concluido totalmente al momento en que la firma 'CARGILL S.A.C.I.' presentó la autodenuncia".

II. Disconforme, la **AFIP-DGA apeló** y expresó agravios, que fueron replicados (fs. 112 y vta., 118/126, 131/134 y 135/140).

En esencia, indicó que no corresponde aplicar la reducción del ap. 2 del art. 917 C.A., porque si bien, a partir de la reforma introducida por la ley 25.986, se otorga la posibilidad de reducir la sanción aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, deben cumplirse dos requisitos: que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva, y que el servicio aduanero pudiera constatar fehacientemente la inexactitud que la solicitante exponga, debiendo aportar, en un plazo determinado por la reglamentación, elementos de juicio que así lo permitan.

Sostuvo que "la propia letra del artículo condiciona la viabilidad del instituto a la inexistencia del proceso de inspección por parte de la Aduana", resultando "la iniciación de la carga y el control de la documentación (que se da en los casos de canal ROJO o NARANJA)… un claro proceso de inspección aduanera, y en nada empece… el hecho de que el Servicio Aduanero no lo hubiera 'todavía'… advertido, ya que la cuestión de la detección (o, más bien, su falta) rige, en los términos del artículo 917, para el momento anterior al libramiento".

Agregó que a la destinación involucrada "se le asignó al momento de oficializar la destinación el canal rojo. Esto quiere decir que el administrado siempre conoció que… se efectuaría una fiscalización exhaustiva que no finaliza con el libramiento de la mercadería, sino que se encuentra sujeto a un control ex post por parte del servicio aduanero".

Concluyó en que la autodenuncia no tiene lugar cuando a la mercadería se le asigna el canal rojo.

III. A fs. 98/vta., se regularon los honorarios profesionales del letrado apoderado de la actora, que fueron apelados por "bajos" (fs. 115).

IV. En tales condiciones, **los agravios del Fisco no pueden ser admitidos**. Ello es así porque sus dogmáticas objeciones no alcanzan para revertir la decisión recurrida.

Cabe recordar que el instituto de la autodenuncia previsto en el art. 917 del C.A., es el resorte del que dispone el documentante -importador o exportador- para efectuar formal advertencia al servicio aduanero de que cometió una declaración incorrecta; encontrándose previsto, en consecuencia, una atenuación de la pena de multa en un 75% del mínimo que correspondiere (Sala IV, "*Agro Uranga SA (TF 27217-A) c/ DGA*", del 17/07/11).

Previo al dictado de la ley 25.986 -B.O. 5/01/05- este beneficio se circunscribía a la infracción de declaración inexacta, y operaba a condición de que la autodenuncia se formulara con anterioridad a que la Aduana hubiera advertido, por cualquier medio, la declaración inexacta, o de que hubiere un principio de inspección aduanera o se hubieran iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador.

Con posterioridad a la reforma legislativa, el supuesto de atenuación se extendió a todas las infracciones aduaneras -excepto a los casos de transgresión de plazos acordados para la realización de destinaciones u operaciones- y se ampliaron los supuestos en que procede, extendiéndolo a aquellos casos en que la comunicación se hiciere con posterioridad al libramiento a plaza de la mercadería, como aquí ocurrió, aunque condicionándolo también al cumplimiento de ciertos requisitos.

En efecto, la modificación introducida por la ley 25.986 dispuso en el ap. 1: “El importe mínimo de la multa que correspondiere a una infracción aduanera se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, se 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”.

Y en lo que aquí interesa, el apartado 2, que se incorporó establece: “la reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento, 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”.

En tales condiciones, la comunicación del declarante debe ser realizada por escrito y antes que la Aduana lo hubiere advertido o 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. También se admite la autodenuncia 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 (Sala V, "*YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 4/02/25).

Como se vio, dicho beneficio procede únicamente cuando se dan los recaudos de espontaneidad que expresamente establece el precepto. Esto es, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realizaren actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en conocimiento la existencia de una diferencia (Sala IV, "*Cargill SACI c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 21/02/19, y su cita). Es que, dicho instituto fue creado, por un lado, para alentar al administrado, previo a que la Aduana lo advierta, a corregir las irregularidades en sus declaraciones realizadas de manera involuntaria, en *pos* de obtener una declaración veraz, evitando que el servicio aduanero inicie una investigación, y, por el otro lado, para beneficiar al operador de comercio con una reducción de la multa (Sala III, "*Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda. (TF 30022-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 22/07/20).

De cara a todo lo expuesto y como bien lo señaló el TFN, la situación se enmarca en el ap. 2 del art. 917 del C.A., en tanto: (a) la mercadería fue librada; (b) no existía en curso un proceso de inspección, y (c) la propia exportadora se anticipó a la Aduana comunicando la inexactitud incurrida, dentro del plazo reglamentario, no pudiéndose, por lo tanto, interpretarse que no fue espontánea. Pues, como se vio, el

servicio aduanero recién advirtió la inexactitud cuando Cargill SACI la informó (conf. Sala II, "*Cargill SACI c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 8/11/18; Sala IV, "*Cargill SACI c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 21/02/19).

Por lo demás, cabe agregar que aun cuando la Aduana, concluida la operación, detenta la facultad de realizar un control ex post, como afirma en sus agravios, lo cierto es que no hay registro, en las actuaciones administrativas, de una advertencia formal y anterior a la comunicación realizada por la exportadora, que denote el conocimiento de la inexactitud. Es decir, el servicio aduanero recién la advirtió, insisto, cuando Cargill SACI la dio a conocer mediante el escrito del 21/08/12 (obrante a fs. 1/5 vta. de las act. adm.; doc. Sala IV, "*Cargill SACI c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 21/02/19).

V. Las costas se imponen al Fisco vencido porque no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).

VI. Finalmente, en función de que el TFN impuso las costas conforme a sus respectivos vencimientos (25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo del Fisco) y que no fueron regulados la totalidad de los honorarios de los profesionales intervinientes, corresponde dejar sin efecto la regulación de fs. 98/vta., declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación contra aquélla deducido y devolver la causa para que el Tribunal *a quo* dicte una nueva regulación a favor de todos los letrados intervinientes.

VII. Por las razones expuestas, propongo al Acuerdo: (a) desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas; (b) dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 98/vta., y declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación contra aquélla deducido.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto precedente.

La jueza Clara M. do Pico no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: (a) desestimar los agravios de la parte demandada, con costas; (b) dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 98/vta., y declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación deducido contra aquélla.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Rodolfo Eduardo Facio**