5148/2023

Nidera SA (TF 35262-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 7 de junio de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 15/09/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución (DE PRLA) N° 6553 de fecha 30/09/14 en cuanto fue materia de agravio. Con costas a la actora vencida.

Para así resolver, sostuvo que correspondía dilucidar en autos, si la resolución apelada, por la que se condenaba a la firma exportadora recurrente al pago de una multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., se ajustaba a derecho en lo que había sido materia de recurso.

Precisó que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato era presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Puntualizó que, en las fechas 16/09/05, 22/09/05 y 29/09/05 la firma NIDERA S.A. documentó los P.E. n° 05 057 EC01 007440 L, 007438 S, 007803 Y y 007802 N de la exportación para consumo de un total de 23.500 toneladas, de la mercadería que declaró bajo la P.A. 2304.00.10.100B que comprende “Harina de Tortas (ley 21 453) Harina y “pellets” TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA INCLUSO MOLIDOS O EN “PALLETS”.”, con un valor FOB total de 4.512.000 dólares estadounidenses, con destino España.

Alegó que, la Aduana al constatar la Declaración Jurada de Venta al

Exterior (DJVE) n° 05 001 DJVE 003615 S, registrada en fecha 23/08/05, observó que en la misma se había declarado una cantidad total de 18.000 toneladas a exportar, por un valor FOB de 3.384.000 dólares estadounidenses, por lo que consideró a *prima facie* que la recurrente al cumplir en más del 105%, es decir, al superar el máximo tolerable establecido en el Anexo II, punto 4, de la Resolución AFIP n° 1365/02 habría incurrido en la infracción del art. 969 de C.A., formulando acta de denuncia al respecto por dicha infracción.

Indicó que, sin embargo, mediante la Nota de fecha 10/04/07 la División Secretaría de Actuación n° 6 -a fs. 17 de las act. adm.- consideró errónea dicha imputación expresando que la infracción del art. 954 del C.A. era la aplicable al caso. Atento a ello, se consideró que el modo operativo encuadraba en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., condenándose así a la firma exportadora a dicha infracción.

Sentado ello, aclaró que la firma NIDERA S.A. tanto en sede administrativa como en autos había reconocido el exceso de las cantidades de mercadería declaradas en los P.E. en relación a la DJVE comprometida, manifestando que había sido producto de un error involuntario y que previo a ser detectado por el servicio aduanero solicitó un pedido de rectificación de la DJVE n° 3615 S al servicio aduanero y a la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos -a fs. 42/49 de las act. adm. y fs. 41/48 y 156/158 de autos -. Sin embargo, dicho pedido fue rechazado por el servicio aduanero mediante la Nota n° 2312/05 (AD SALO) entendiendo que la rectificación solicitada no encuadraba dentro de los términos del art. 322 del C.A. -a fs. 47 de las act. adm.-.

Adujo que, los pedidos de rectificación ante la Aduana de San Lorenzo y ante la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos fueron realizados en fecha 31/10/05 y 13/12/05 y debía tenerse en cuanta que, al momento de los pedidos de rectificación, los cumplidos de la aduana de salida de los P.E. n° 05 057 EC01 007440 L, 007438 S, 007803 Y y 007802 N ya se encontraban producidos, siendo los mismos de fecha 20/09/05 y 2/10/05.

Recordó que, la rectificación, modificación o ampliación procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del art. 322, ap. I del C.A., con posterioridad al libramiento y hasta *"la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea"* (art. 322, ap. 2, inc. a) del C.A.). Ello es así, atento a que el apartado 1 exige que la inexactitud fuere comprobable de la lectura de la declaración o de la de los documentos complementarios anexos a ella, no habiendo concurriendo tales extremos.

Añadió que, tampoco procedía la aplicación del art. 322, ap. 3, como pretendía la actora toda vez que dicho error dio lugar a la imputación de la infracción del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

Indicó que, la recurrente entendía que no era posible que se la condene por la infracción del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. toda vez que entendía que las DJVE no eran documentos susceptibles e idóneos para afectar el bien jurídico tutelado por dicha infracción, es decir no afectaban a la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas.

Puntualizó que, ante todo era preciso poner en claro, si las DJVE eran documentos que de modo concreto podían configurar en el caso la infracción endilgada.

Señaló que, la declaración inexacta únicamente era posible de ser tal ante una declaración exigible ante el servicio aduanero en alguno de los documentos idóneos que pudieran contenerla, es decir que se tenía que dar una declaración idónea para ser inexacta, o susceptible de serlo, y esa exigibilidad, ya sea en lo que refería a la posición arancelaria, naturaleza, especie, calidad, cantidad, origen, destino, estado, precio, y todo otro elemento necesario, devenía con precisión de la ley o de la reglamentación (conf. arts. 332 y 333 del C.A.).

Manifestó que, en el ámbito aduanero la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. se vinculaba con la inexactitud que resulte o pudiere resultar de la declaración de los elementos exigibles y el resultado de la comprobación y

verificación de la mercadería, inexactitud del precio de la mercadería, sea por diferente valor, calidad, cantidad, etc., en tanto podría detectarse sobrefacturación y/o subfacturación, sea en importación como en exportación, que podía producir diferencias en los importes pagados o por pagar desde el exterior al que se refería la norma.

En tales condiciones, apuntó que, el punto de análisis era determinar si la declaración contenida en la DJVE era una declaración susceptible de ser inexacta en los términos del art. 954 del C.A.

Ponderó que, en la causa TFN n° 12.726-A, caratulada “Bartolomé, Juan A. c/ D.G.A. s/ Rec. de Apelación”, sentencia del 16/04/02, ese Tribunal se había pronunciado relación a si las DJVE eran documentos susceptibles de producir una declaración inexacta, al respecto se sostuvo que: *“efectivamente lo es, en cuanto, como puede verse en la propia DJVE del caso de autos, su contenido es una declaración que se realiza ante el servicio aduanero (ello así al tiempo de esta DJVE, dado que antes se efectuaba ante la Junta Nacional de Granos), para realizar una destinación de exportación para consumo, o más de una (esta declaración implica la obligación de realizarla o realizarlas, y dentro de un plazo al efecto con prórroga automática), de determinadas mercaderías (productos agrícolas del régimen de la ley 21.453) que obviamente serán susceptibles de verificación en el trámite de los respectivos permisos de embarque; puede observarse al respecto que en la misma DJVE se especifica que su falseamiento (el de la declaración que contiene la DJVE) hará pasible al responsable de las sanciones previstas en las leyes 21.453 y 22.415”*.

Agregó que, a mayor abundamiento, dicha causa precisaba en lo que refería a la materia de exportación que: *“...dado que al documentar la solicitud de destinación no se presenta la factura comercial y obviamente- el conocimiento se emite forzosamente después y en consecuencia del embarque que resulta del libramiento de dicha solicitud, no se tiene normalmente- documentación complementaria. A su vez, dada la naturaleza del trámite en la operativa de la*

*exportación, a la inversa de la de importación en aquélla depende del documentante que su declaración comprometida siempre previa al embarque y a la presentación de la mercadería al embarque- sea veraz o sea inexacta, pues se debe presentar a embarque mercadería de la misma calidad que la que hubiera sido declarada, y en no mayor cantidad (en determinadas condiciones es posible en menor cantidad, art. 346 del C.A.). En consecuencia, es deber del documentante, en el caso inherente a la actividad y a la gestión del despachante que -si se diera su actuación- es el encargado de realizar todos los trámites de la operación aduanera en representación del exportador, hacer que en cuanto sea razonablemente posible- la declaración efectuada sea veraz y/o impedir que sea inexacta. Por ello, se deberá responder por la eventual inexactitud (presentar a embarque mercadería de diferente calidad o en mayor cantidad respecto de lo documentado)...".*

En dicho contexto, consideró que, el presupuesto de hecho del tipo infraccional -una diferencia entre lo declarado por la firma exportadora en las solicitudes de destinación aduanera y el resultado de la comprobación-, se encontraba acreditado en autos.

Argumentó que, de la Exposición de Motivos del Código Aduanero argentino se desprendía que el legislador había querido tutelar en el Capítulo VII de la Sección XII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que era objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos, no había resultado ni veraz ni exacta, como había quedado demostrado.

Expuso que, la figura infraccional del art. 954 del C.A. requería como elemento del tipo, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma resulte idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incs. a), b) y/o c), del ap. 1 de dicho artículo.

Así el Máximo Tribunal había reconocido en reiterados casos como "Frigorífico Rioplatense S.A." (Fallos 315:942 del 12/05/92); "SUBPGA" y "Bunge y Born" (Fallos 321:1614, del 11/06/98) que el bien jurídico tutelado mediante el art. 954 del Código Aduanero era el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que era objeto de una operación o destinación de aduana, al entender que en la confíabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposaba todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (*Fallos:* 321:1614 y sus citas). Agregando que la función primordial del organismo aduanero consistía en *"...ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías",* para lo cual no podía resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actuaban en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas..." (conf. Fallos 321:1614 "Bunge y Born Comercial S.A."; y Fallos 322:355 "Free Port Importación S.R.L.").

Consideró que, el art. 954, inc. c), del C.A. tenía en miras al control de cambios y operaba, fundamentalmente, como herramienta para combatir el flagelo de la sub y sobrefacturación al que se enfrentaba el servicio aduanero. Advirtió de todos modos que la aplicación del tipo infraccional teniendo en miras al control sobre el tráfico internacional de mercaderías en una interpretación amplia de las funciones que integraban ese concepto, podría derivar en la tutela del control aduanero por el control mismo, por lo que el análisis de este tipo infraccional complejo requería extrema prudencia.

En ese sentido, a los efectos de analizar la idoneidad de la diferencia constatada para producir o haber podido producir los efectos del inc. c), del artículo objeto de estudio, cabía considerar la prueba solicitada por la recurrente en esta instancia al Banco Central de la República Argentina -a fs. 49/50 y 72/74 de autos- donde podía observarse que el total de divisas giradas al exterior fue de

un total de U$S 4.512.000 referente a las P.E. n° 05 057 EC01 007440 L, 007438 S, 007803 Y y 007802 N, a diferencia de lo que fue declarado en la DJVE n° 003615 S que ascendía a un importe de U$S 3.384.000.

Entendió que, de lo expuesto se evidenciaba que el importe efectivamente pagado por la recurrente fue un importe distinto que el que hubiera correspondido en base a la declaración de la DJVE n° 003615 S.

En función de ello, concluyó que, la diferencia entre lo declarado y lo comprobado resultó idónea para producir los efectos del art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, por lo que se verificaba la configuración de la infracción de declaración inexacta.

II.- Que contra dicha decisión con fecha 20/10/2022 la actora interpuso de apelación y expresó agravios en la misma fecha (concedido el 24/10/2022), los que no fueron contestados por la contraria.

Sostiene la recurrente que la DJVE no es una declaración aduanera de importación o exportación susceptible de generar la declaración inexacta prevista en el art. 954 del Código Aduanero.

En primer lugar, señala que el sólo hecho de exportar una cantidad mayor a la comprometida en una DJVE registrada conforme a las disposiciones de la ley 21.453, no constituye una infracción en nuestra legislación aduanera. La conducta que sí está prevista como infracción es justamente la opuesta, es decir no cumplir con el compromiso de exportar cierta cantidad de mercadería (artículo 9º de la ley 21.453 y artículo 969 del Código Aduanero). La preocupación del legislador es que se efectúe la exportación debida, de modo que el exceso no es reprochable de por sí. La inexactitud se derivaría de inferir que por el sólo hecho de registrar sus solicitudes de destinación de exportación, el exportador manifiesta que no excederá en sus embarques la cantidad que se comprometió a exportar al presentar la DJVE, con más su 5%.

Afirma que, su parte no cuestiona la existencia de los hechos en los cuales se funda la denuncia pues, de hecho, fue ella misma quien informó del error incurrido tanto a la Aduana como a la Autoridad de Aplicación de la Ley 21.453.

Manifiesta que, es cierto, y está documentalmente acreditado, que la Compañía exportó 4.600 toneladas por sobre las que había comprometido exportar en función de la DJVE 05 001 DJVE 003615S. No obstante, la DJVE 3615S, presentada ante la Secretaría de Agricultura que era en la época de los hechos de ésta causa, la Autoridad de Aplicación del régimen de la Ley 21.453, y cualquiera otra Declaración de esta clase, no constituye una declaración aduanera *"o destinación de importación o exportación* " en los términos del art. 954 del Código Aduanero.

Ello así, en tanto se trata sólo de la registración informática de la Declaración Jurada presentada previamente ante la Autoridad de Aplicación en la materia, que resulta ser la Secretaría de Agricultura y no la Aduana. En efecto, la DJVE presentada ante la Secretaría de Agricultura, se vuelca informáticamente en un formulario similar a una declaración de exportación o de importación, pero no constituye una declaración aduanera como aquellas destinaciones de exportación que se documentan ante el servicio aduanero para cumplir con dicha DJVE.

Considera que, en tales condiciones, mal puede imputarse a su parte la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 del Código Aduanero respecto de un documento ajeno a su ámbito de aplicación.

Indica que, de existir alguna irregularidad u objeción a formular respecto de la veracidad de los datos contenidos en la DJVE, la Autoridad competente para indagar sobre el particular sería la Secretaría de Agricultura.

Por lo expuesto, no existe posibilidad alguna de configuración de la infracción de declaración inexacta respecto de una DJVE en tanto no constituye dicho documento una solicitud de destinación aduanera. Además, como se verá, la cuestión roza lo ridículo pues tampoco existe a la DJVE una obligación vinculada al giro de divisas, como sí existe en relación a la mercadería que efectivamente se

exporta mediante la declaración comprometida -ante la Aduana- en los distintos permisos de embarque.

Alega que, una "declaración inexacta" en relación a la DJVE, sólo puede ser juzgada en los términos de la Ley 21.453, y por el organismo que es Autoridad de Aplicación de dicha Ley, y no por la Aduana. Ello así, desde que las previsiones de la propia Ley 21.453, así lo establecen expresamente. En su art. 8°, la Ley 21.453 prevé sanciones (que nada tienen que ver con la infracción prevista en el art. 954 del Código Aduanero) para el falseamiento de datos incluidos en las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior.

Por lo demás, la infracción imputada, nunca pudo producirse en relación a la DJVE ya que no constituye una declaración a partir de la cual se deban ingresar divisas (o incluso pagar tributos). El ingreso o egreso de las divisas y el pago de los tributos, se realiza en función de lo declarado en el despacho de importación o permiso de embarque.

Apunta que, en definitiva, de ningún modo ha podido producirse una declaración inexacta en relación a la DJVE. Esta última constituye una presentación que obraba como Declaración Jurada de Venta y se registraba, al momento de los hechos aquí investigados, ante la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

Añade que, la posterior informatización de la DJVE en el Sistema MARIA, en un formulario idéntico al correspondiente a destinaciones de importación y exportación, obedece a una cuestión meramente operativa y de control informático de las exportaciones que a su respecto se oficializan.

A más de lo dicho, resulta aplicable al caso de autos la jurisprudencia relativa a otras “declaraciones” o “acciones” relacionadas a operaciones de comercio internacional que no constituyen declaraciones aduaneras susceptibles de configurar la infracción aquí imputada, por no encontrarse expresamente mencionadas en el art. 954 y art. 956, inc. c) del Código Aduanero. Tal es el caso

de los “avisos de carga”, también registrados en el sistema MARIA de modo similar y a los mismos efectos que las DJVE.

Destaca que, la DJVE no resulta ser una declaración aduanera de importación o exportación o declaración contenida en algunos de los documentos previstos en el art. 956, inc. c) del Código Aduanero susceptible de configurar la infracción prevista en el art. 954 del mismo cuerpo legal. Ello, pese a la jurisprudencia aislada que la sentencia apelada cita, en tanto dicha jurisprudencia no resulta aplicable al caso de autos.

Observa que, en efecto, en el fallo citado por el *a quo* para fundar su condena, el Tribunal Fiscal analizó una DJVE registrada ante la Aduana (si bien en el marco de la Ley 21.453, en ese entonces se presentaban las DJVE ante la Aduana), pero que al momento de cumplir su exportación, se constató una diferencia entre lo declarado en el permiso de embarque y la DJVE. En aquel caso, la mercadería declarada en el permiso de embarque no era la misma (diferencia de calidad) que la documentada en la DJVE y la constatada. Entiende que, lo dicho, además, constituye un mero ejercicio lógico si se tiene en cuenta que se está imputando a la Compañía haber ingresado divisas en un importe diferente al consignado eventualmente en la DJVE.

Advierte que, la conclusión a la que arriba el *a quo* respecto de la aptitud de la DJVE como susceptible de ser una declaración inexacta "debida" ante la Aduana que genera la obligación de un giro de divisas también "debido o correspondiente", cae por su propio peso y carece de lógica. Argumenta que, en definitiva, la única infracción de declaración inexacta que pudo haberse cometido -y no se cometió- es la relativa al último permiso de embarque documentado aplicando la DJVE (el 05 057 EC01 007802 N) en el cual se invocó una DJVE que se encontraba ya cumplida o totalmente imputada y por tanto, no amparaba la totalidad de la mercadería declarada. Al respecto, manifiesta que, esa presunta declaración inexacta -la de invocar en el permiso de embarque el precio oficial y régimen tributario de una DJVE cuando no correspondía-, sólo será punible en la

medida que pudiera producir uno de los efectos previstos en los incs. a), b) y c), del art. 954 del Código Aduanero.

Reitera que la figura infraccional imputada no es aplicable a la DJVE involucrada en estas actuaciones. Sin embargo, la declaración inexacta en el caso, pudo haberse cometido por el hecho de aplicar en el permiso de embarque N° 05 057 EC01 007802 N (último permiso aplicado a la DJVE), una DJVE que se encontraba ya cumplida y, por ende, no amparaba la totalidad de la mercadería presentada a embarque en el citado permiso. Sin embargo, según argumenta, la infracción de declaración inexacta respecto del permiso N° 05 057 EC01 007802 N también es improcedente, ya que no resultó una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación y el resultado de su verificación.

Alega que la adecuación a una figura, expresa, como elemento del delito o infracción, la necesidad de que el hecho encuadre justamente y conforme a todos los accesorios requeridos en cada caso, en una de las definiciones de la parte especial -en lo que aquí interesa en la definición contenida en el artículo 954 apartado 1, inciso c)- cuya característica es la de ser exhaustiva, conforme el dogma básico del derecho penal *"nullum crimen sine lege".*

Aduce que, en ese estado de cosas, es dable destacar que mediante el permiso de embarque N° 05 057 EC01 007802 N, su parte declaró la exportación para consumo de 7.250 toneladas de harina de soja, por el precio allí declarado (de u$s 192 por tonelada) y esa mercadería fue la constatada en la verificación. Asimismo, el precio declarado en el permiso era el que efectivamente correspondía ingresar como contravalor en divisas por la exportación, y fue el ingresado efectivamente de acuerdo a las constancias agregadas a la causa, que el propio *a quo* referencia en su sentencia.

Pone de relieve que, en consecuencia, resulta claro de la simple compulsa de las destinaciones de exportación agregadas a las actuaciones -en particular la 05 057 EC01 007802 N, que en todos los casos se constató la misma cantidad, calidad y especie de mercadería declarada en los permisos, por lo que no procede

la imputación prevista en el art. 954 respecto de las citadas destinaciones de exportación.

Puntualiza que, en cuanto al régimen tributario invocado (que es lo que específicamente se invoca con la DJVE que se aplica a cada permiso-, tampoco se ha producido en el caso ninguna infracción sancionable a la Compañía. Ello así, por cuanto el precio oficial de la DJVE era de u$s 188 (precio sobre el que se calcularon y abonaron los derechos de exportación), mientras que el precio oficial de la fecha de embarque (que es el aplicable para aquella mercadería que no resultó amparada por la DJVE) era de u$s 168, por lo que en el caso, enfatiza la recurrente que no sólo no se produjo perjuicio fiscal alguno, sino que además por las 4.600 toneladas embarcadas en demasía se abonaron mayores derechos que los correspondientes, calculados en exceso sobre una base imponible u$s 20 mayor a la que correspondía.

En tales condiciones, observa que, resulta del examen de los permisos de embarque por los cuales se documentaron las exportaciones aplicadas a la DJVE objeto de autos, que respecto de la totalidad de las 23.500 toneladas de harina de soja embarcadas, se pagaron los derechos de exportación aplicables, a la tasa del 20% y tomando como base imponible el precio oficial de U$S 188 por tonelada -precio que quedó determinado en la Declaración Jurada de Venta al Exterior-.

Sin embargo, si para las toneladas que no resultaron amparadas por la DJVE se tomara en cuenta el precio oficial de la fecha de embarque (es decir, excluyendo el beneficio del congelamiento de alícuota y base imponible de la DJVE a la fecha de cierre de venta), se obtiene que ese precio oficial a la fecha de embarque era de U$S 168 por tonelada, de lo cual puede inferirse que su parte abonó por la mercadería embarcada en exceso en virtud de la DJVE en cuestión, mayores derechos de los que correspondía abonar. De allí que, en la condena apelada ante el Tribunal Fiscal, no se reclamara a su parte el pago de tributos por la supuesta infracción, dado que, según razona, se abonaron mayores tributos de los debidos por la mercadería exportada en exceso en relación a la DJVE en trato.

Pero nuevamente teniendo en cuenta la infracción que sí se ha imputado (inc. c) del art. 954 del Código Aduanero), pone de relieve que tampoco se produjo un ingreso indebido de divisas.

Ello así, en tanto por cada permiso de embarque involucrado se ingresaron las divisas de conformidad con lo declarado en cada caso. Y ello, con independencia de la DJVE (que sólo gravita en el régimen tributario de alícuota y base imponible). En ese orden de ideas, enfatiza que la mercadería fue vendida a un precio mayor al precio oficial del cierre de venta de la DJVE y también al precio oficial de la fecha de embarque. La mercadería se vendió por un precio de u$s 192 por tonelada, y ese precio fue el que se ingresó para cada permiso de embarque, en un todo de acuerdo a lo declarado.

Manifiesta que en efecto, y asumiendo que la “irregularidad” se produjo en el último de los embarques aplicados a la DJVE en trato (P.E. 05 057 EC01 007802 N), se cobró respecto de esa operación, exactamente el precio declarado en el permiso. En consecuencia, postula que no se produjo ni pudo producirse perjuicio fiscal como así tampoco un ingreso de divisas distinto del que correspondía, tal como se relatara precedentemente y conforme surge de la compulsa de los permisos de embarque involucrados y la documentación agregada a la causa.

Hace hincapié en que, el Artículo 954 del Código Aduanero no castiga cualquier declaración inexacta sino solamente aquella que pudiera producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales que se detallan en los incisos a), b) y c). No existiendo perjuicio fiscal alguno o ingreso indebido de divisas como viene argumentando, falta un elemento esencial del tipo penal imputado. En consecuencia, no resulta acorde a derecho imputarle a su representada la comisión de la infracción al Artículo 954 del Código Aduanero.

Concluye que, la aplicación en demasía de una DJVE en uno o varios embarques no constituye en sí misma una infracción de declaración inexacta

punible, si no se dan en el embarque los extremos y las consecuencias previstas en el art. 954 y sus incisos a), b) y c), del Código Aduanero.

Expone que en consecuencia, el error incurrido en la imputación de los permisos de embarque a la DJVE en trato, sólo puede derivar en una sanción formal, cual es la multa que prevé el art. 995 del Código Aduanero.

Con respecto a la rectificación del número de DJVE en el permiso, refiere que, el *a quo* no ha considerado válida la rectificación del permiso de embarque presentada por la Compañía cuando advirtió el error, y tampoco ha merituado siquiera la incidencia de dicha rectificación en la imputación infraccional formulada, en los términos del art. 917 del Código Aduanero.

Alega que en el caso bajo análisis, es claro que la rectificación del permiso de embarque aquí involucrado, al momento de advertirse el error en la aplicación de la DJVE, era formal y sustancialmente procedente. De allí que ante los hechos ocurridos, su parte solicitó formalmente la corrección del permiso de embarque último y su aplicación a otra DJVE con saldo pendiente.

Interpreta que no existe razón alguna para que la Aduana no haga lugar a las rectificaciones oportunamente presentadas e interprete que se ha cometido una infracción de la gravedad de la imputada.

Considera que no resulta argumento válido el vertido por el *a quo*, pues sostiene la sentencia apelada que "*tampoco procede la aplicación del art. 322, ap. 3, como pretende la actora toda vez que dicho error dio lugar a la imputación de la infracción del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.".*

Con relación a ello, observa que, la imputación infraccional formulada no se ajusta a derecho, por lo que tampoco se ajusta la afirmación del *a quo* acerca de la improcedencia de aplicar el art. 322, ap. 3.

Resalta que, no obstante, debe tenerse en cuenta que efectivamente existía la posibilidad de rectificación de la DJVE en las destinaciones de exportación, dado que dicha rectificación está expresamente autorizada por la Resolución General AFIP 1365/2002. Dicha Resolución en su Anexo II, punto 8, textualmente

prevé: *“En aquellos casos donde se soliciten modificaciones a las DJVE o a las destinaciones asociadas a ellas, como por ejemplo: - Error en el ingreso de los datos de la DJVE... Se deberá proceder de la siguiente forma'...c) En aquellos casos que se soliciten modificaciones a las destinaciones de exportación asociadas a una DJVE, la aduana de registro de la destinación de exportación-’, a través de un acto dispositivo deberá enviar en un plazo perentorio a la aduana de registro de la DJVE, las nuevas constancias de carga. Una vez efectuado el control entre las nuevas cantidades de mercadería embarcadas y la DJVE, de encontrarse dentro de lo normado por la Ley N° 21.453, y sus modificatorias la aduana de registro de la DJVE procederá a solicitar la modificación de las cantidades a cancelar en la DJVE, al departamento mencionado en el párrafo anterior".*

Precisa que, surge de la norma parcialmente transcripta que la modificación de la declaración aduanera asociada a una DJVE se encuentra expresamente prevista y que, además, la modificación puede efectuarse, entre otras circunstancias, en la consignación de los datos de la DJVE. Por lo demás, aclara que, la rectificación también resultaba sustancialmente procedente, desde que el reemplazo de una DJVE por otra en el caso de autos no pudo haber ocasionado diferencias de tributos u otras circunstancias susceptibles de configurar una infracción, tal como ya señaló.

Concluye que, en definitiva, está claro cue la rectificación está expresamente prevista y era formal y sustancialmente procedente. Pero aún, cuando la rectificación solicitada se considerara improcedente, lo cierto es que surge de las actuaciones que fue la propia Compañía quien advirtió el error incurrido en la imputación de la DJVE a los distintos embarques, y comunicó por escrito y en forma expresa de éste error tanto a la Aduana como a la Autoridad de Aplicación.

Indica que la comunicación del error a la Aduana, por escrito, e inmediatamente luego de haberse cometido (y antes de que la Aduana por

cualquier medio lo advirtiera), debe ser considerada en los términos del art. 917 del Código Aduanero, puesto que cumple con todos los extremos allí previstos. En ese sentido, recuerda que el art. 917 del CA, en la parte pertinente establece*: "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.... 2. La reducción de pena procederá aún cuando la comunicación se hiciere 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.* "

Pone de relieve que de la simple lectura de la norma en cuestión y del relato de los hechos que la propia sentencia efectúa sobre la comunicación del error, surge que dicha comunicación cumple con todos los requisitos dispuestos en la norma para la procedencia de la reducción de la pena.

Advierte que en el caso de autos, se comunicó por escrito el error al servicio aduanero una vez librada la mercadería y antes de que la Aduana iniciara proceso alguno de inspección sobre la operación de referencia.

Esgrime que en definitiva, es evidente que, a todo evento y en caso de no considerar procedente la rectificación, cuanto menos la misma debería operar como autodenuncia, dado que se configuran en el caso los extremos previstos en el art. 917 para su aplicación. Por ende, a todo evento postula que debería reducirse la multa intimada a un 25% de su importe mínimo.

Subsidiariamente, plantea que corresponde aplicar la Ley 27.260.

Así, a todo evento y en forma subsidiaria, dado que los tributos correspondientes a las operaciones de exportación involucradas se abonaron íntegramente, señala que corresponde tener por condonada la multa de pleno derecho en los términos de la Ley 27.260.

Manifiesta que, en efecto, el artículo 56 en la parte pertinente establece que*: "El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal... Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha... "*.

Apunta que, el caso de autos cumple todos los requerimientos de la Ley para que se proceda a condonación de la multa calculada. En efecto: 1) la infracción de que se trata se habría cometido con anterioridad al 31 de mayo de 2016, 2) la multa no se encuentra firme ni abonada; 3) se ha cumplido la obligación principal (pago de los tributos correspondientes y rectificación de la DJVE afectada a los permisos de embarque) antes del 31 de marzo de 2017, fecha en que finalizó el plazo para el acogimiento al régimen de la ley 27.260.

Por lo expuesto, considera que corresponderá subsidiariamente resolver la condonación de la multa pretendida en estas actuaciones, en función de lo prescripto en el art. 56 de la Ley 27.260.

III-. Que previo al tratamiento de los agravios, se debe advertir inicialmente que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (*Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

IV.- Que, corresponde analizar la norma cuya violación se le ha imputado a la actora, esto es, el art. 954, inc. c) del Código Aduanero. Ese artículo dispone textualmente, en lo que resulta relevante en este caso: *"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:(…) c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".*

La procedencia de la sanción queda entonces condicionada a la concurrencia de, al menos, dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que existe conducta reprochable a través de este tipo infraccional; a saber, la diferencia entre lo declarado y comprobado, y la producción del efecto lesivo que prevé el artículo en sus tres incisos (doctr. Fallos: 312:1997) pues, como también lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, *"…si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma…"* (en relación a la Sección XII, Título II, Capítulo 7º, ap. 2, 3er párrafo); ello sin perjuicio de que no se requiera el efectivo daño sino la posibilidad concreta de que ello ocurra.

Específicamente, en el caso del inciso c, se reprimen aquellas inexactitudes que produzcan o pudieren producir un ingreso o egreso, desde o hacia el exterior, de un importe diferente del que correspondiere.

En línea con lo expuesto, y sin perjuicio de la interpretación propiciada en *Fallos:* 321:1614 y 322:355 con respecto al inciso c del artículo, la Corte Suprema ratificó que la infracción no se configura con la sola presentación ante el servicio aduanero de una declaración que difiera con el resultado que verifique el organismo de control sino que requiere, además, que la inexactitud de lo declarado produzca, o pueda producir, alguna de las consecuencias previstas en los tres incisos del artículo (confr. R.867.XLVIII "Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA", sent. del 23/09/14).

Al respecto cabe añadir, de un modo acorde con lo señalado por el TFN, que en lo que respecta al primero de los requisitos del tipo debe existir una violación al deber de indicar verazmente aquellos elementos exigibles de la declaración aduanera y que, en el caso de la que se concreta a través de la solicitud de destinación de importación para consumo o de exportación para consumo, tales aspectos son los que surgen de los artículos 234, 235, 332 y 333 del Código Aduanero. El apartado 2 de los artículos 234 y 332 del código (con la reforma introducida por la ley 25.986), establece que la declaración debe indicar *"toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería…"*.

Es decir que, aunque ya no se especifican rubros concretos de declaración exigible -posición arancelaria, calidad, naturaleza y especie, precio, cantidad, etc.-, esos elementos están obviamente incluidos en la expresión *"toda otra circunstancia o elemento necesario…"*. Además, la reglamentación (confr. arts. 235 y 333 CA) y el propio SIM -que participa de tal condición- exigen taxativamente que se declaren esos elementos y también algunos otros que constituyen *"toda otra circunstancia…."* (confr. Sala IV, *in re* 12.811/2012 "ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SA (TF 21221-A) C/ DGA", sent. del 16/08/12 y sus citas).

En ese orden de consideraciones, el artículo 4° del anexo II "A" de la resolución general AFIP 1365/02 exige, para aquellas operaciones celebradas al amparo de la ley 21.453, que al momento de oficializar el permiso de embarque se ingrese como dato obligatorio el número de DJVE. A su vez, el inciso a), del artículo citado ordena el registro del documento en el SIM y su incorporación como documentación complementaria.

De modo que en el caso, al haberse declarado la venta al exterior de 18.000 toneladas de harina de torta y pellets y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja al amparo de la DJVE 05001DJVE003615S y oportunamente documentado la exportación de un total de 23.500 toneladas de

esa mercadería bajo los PE 05057EC01007440L, 05057EC01007438S, 05057EC01007803Y y 05057EC01007802, imputándolas a la mencionada DJVE -superando ello en 5.500 toneladas el máximo de tolerancia prevista en el citado artículo 4° de la resolución general 1365/02- bien pudo incurrirse en la infracción en trato.

Ello así porque, a partir del cotejo de la DJVE, que constituye documentación complementaria con que debe comprometerse la declaración prevista en el artículo 322 del código, pudo comprobarse que se exportaron toneladas de mercadería en exceso de las amparadas por ese documento.

Así acreditada la inexactitud denunciada por la actora, la imputación en los términos del artículo 954 habrá de mantenerse, claro está, en la medida en que ello también haya podido provocar alguno de los efectos lesivos que establece la norma.

V.- Que ello aclarado, cabe precisar que por el artículo 6° de la ley 21.453, 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, *"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. El tipo de cambio aplicable a los fines de lo establecido en el párrafo anterior para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el vigente a la fecha del registro de la declaración aduanera de exportación para consumo. El valor FOB de las operaciones de venta debidamente declaradas será aceptado a todos sus efectos siempre que se corresponda con el régimen de valores establecidos previamente por la autoridad competente".*

De modo que lo que la ley 21.453 establece es un régimen que otorga certeza a los exportadores, en cuanto fija un tratamiento tributario especial de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las

ventas al exterior, y les permite prever la carga fiscal que deberán satisfacer al momento de convenir el negocio (*Fallos:* 320:2656).

Con ella no se ha pretendido alterar el régimen general del Código Aduanero, sino únicamente modificar un aspecto de la determinación del tributo, esto es, el modo de liquidar su monto, estableciendo distintas pautas de fijación de la base imponible de las operaciones (confr. esta Sala IV, *in re,* expte. nº 10.503/08 “Oleaginosa Oeste SA (TF 22.312-A) c/ DGA”, sent. del 30/06/09).

En el caso, por la aplicación en demasía de la DJVE 05001DJVE003615S, el servicio aduanero no efectuó reclamo tributario alguno a la actora; es decir que no se reprochó perjuicio fiscal, en los términos definidos por el artículo 956, inciso b, del Código Aduanero.

VI.- Que, por el contrario, en el *sub examine*, se condenó a la recurrente, en los términos del inciso c) del art. 954 del C.A., porque, a criterio del servicio aduanero (confirmado por el TFN), el incumplimiento en más de la tolerancia del 5% prevista en la reglamentación, produjo un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar que no se encontraba amparado en la DJVE.

Al respecto, cabe señalar que, contrariamente a lo resuelto, a criterio de este Tribunal, en el caso, no se ha podido acreditar que la conducta de la exportadora redundara o hubiera podido redundar en un ingreso desde el exterior diferente del que efectivamente correspondiere -así como tampoco en una merma en la tributación correspondiente-, pues no se discutió la cantidad de mercadería exportada ni la correlación del valor FOB total declarado con el precio de venta, ni la alícuota aplicable.

En efecto, la declaración del precio de venta de la mercadería formulada en los Permisos de Embarque, objeto de autos, se condice con el ingreso de divisas.

Ello, resulta de la prueba informativa producida en las presentes actuaciones, donde el BCRA, informa que de los datos disponibles en el marco del “seguimiento de ingreso de divisas” surge que los 4 permisos de embarque se encuentran cumplidos y asimismo, los valores FOB indicados en las destinaciones

de exportación resultan coincidentes con las divisas ingresadas desde el exterior, a saber: n° 05 057 EC01 007440 L (valor FOB según Aduana USD 1.728.000), nº 007438 S (valor FOB según Aduana USD 1.008.000), nº 007803 Y (valor FOB según Aduana USD 384.000) y nº 007802 N (valor FOB según Aduana USD 1.392.000) (ver fs. 49/50 y 72/74 del expte. papel).

Por lo demás, resulta dable aclarar que la posibilidad de que se exporten cantidades superiores a las declaradas en la DJVE se encuentra expresamente prevista en la reglamentación y, en tal caso, la solución que se establece es que *"[l]os tributos generados por el saldo de la mercadería embarcada se ingresarán en el momento establecido por el régimen general de los decretos 789 y 790 del Código Aduanero y artículo 54 del Decreto N. 1.001 del 21 de mayo de 1982"* (art. 4º, dto. 1177/92, reglamentario de la ley 21.453); reconociéndose una vez más que la DJVE solo tiene efectos a los fines de determinar el régimen tributario aplicable.

En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de la parte actora y revocar la sentencia del TFN en cuanto confirma la resolución aduanera (DE PRLA) n° 6553, en cuanto califica la conducta en el inciso c, del artículo 954 del Código Aduanero.

VII.- Que, en atención al modo en que se decide, deviene insustancial el tratamiento de los restantes agravios esbozados por la recurrente en su escrito recursivo.

VIII.- Que las costas de ambas instancias se imponen a la demandada vencida, al no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general en la materia (arts. 1163, CA y 68, CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: 1º) lugar al recurso de la parte actora y revocar la sentencia del TFN en cuanto confirma la resolución aduanera (DE PRLA) n° 6553, en cuanto califica la conducta en el inciso c, del artículo 954 del Código Aduanero, y 2º) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada (arts. 1163, CA y 68, CPCCN).

*Fecha de firma: 07/06/2024*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*

#37540003#414825368#20240606225805711

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 07/06/2024*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*

#37540003#414825368#20240606225805711