12584/2024 ASOCIACION DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP LTDA (TF 30965-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 18 de febrero de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que estas actuaciones tienen origen en la **resolución AD NECO 36/12**, mediante la cual se condenó a la actora a pagar: (i) una multa de ***$5.630.917,50*** por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, inciso b, del Código Aduanero con relación a las destinaciones 06 040 EC01 000788M, 06 040 EC01 000786K, 06 040 EC01 000821A, 06 040 EC01 000822B y 06 003 EC01 004979R, por las que se documentó la exportación de productos agrícolas (trigo) bajo el régimen de la ley 21.453; y (ii) la suma de USD 53.550 en concepto de diferencia de tributos, más intereses (fs. 89/91, act. adm.).

El servicio aduanero advirtió que la Declaración Jurada de Venta al Exterior asociada (06 001 DJVE 00164P) no amparaba toda la mercadería exportada mediante aquellas destinaciones, e interpretó que con respecto al volumen excedente se había configurado un perjuicio fisal, así como una transgresión a una prohibición.

2º) Que, a fs. 67/72, el **Tribunal Fiscal de la Nación** confirmó parcialmente la antedicha resolución y, en concreto: (i) redujo la multa impuesta a la actora en un 75% por aplicación del artículo 917 del Código Aduanero, y la fijó en $ 4.223.188,12; y (ii) redujo la exigencia tributaria a la suma de USD 33.150, más intereses.

Distribuyó las costas conforme los vencimientos.

Para resolver de tal modo, consideró que, con relación a la cantidad de trigo que la actora había exportado en exceso de las cantidades amparadas por la DJVE y el margen de tolerancia legal (5%) -es decir, con relación a 4.875 toneladas- se había configurado la modalidad de declaración inexacta prevista en el inciso b, del apartado 1°, del artículo 954 del Código Aduanero. Esto así, en el entendimiento de que la DJVE no agotaba sus efectos en la determinación del régimen tributario aplicable, sino que, en el marco de los deberes de colaboración, facilitaba el control de las cantidades autorizadas a exportar, vinculado al abastecimiento interno; como se infería de la nota de elevación del proyecto de ley 21.453.

Agregó que el incumplimiento de los deberes a cargo del exportador, incluso de manera involuntaria, bastaba para atribuirle responsabilidad sobre los hechos (arg. art. 902, CA).

Con respecto al aspecto tributario, consideró que el beneficio debía extenderse sobre la señalada tolerancia legal del 5%, establecida en el punto 4 del anexo II.A de la resolución general AFIP 1365/02. Por ese motivo, reliquidó los tributos adeudados, contemplando las 4.875 toneladas de trigo que determinó en infracción. Así las cosas, y tomando en cuenta el importe ya abonado por la parte actora, indicó que le restaba pagar en concepto de derechos de exportación la suma de USD 33.150.

Para concluir, admitió la solicitud de aplicación del instituto de la autodenuncia, con arreglo a lo previsto en el artículo 917, apartado 2°, del Código Aduanero, y en la medida en que no había constancias de que se hubiese iniciado un proceso de inspección con antelación a la presentación efectuada por la propia actora el 8/11/06. Por consiguiente, redujo la multa impuesta en los términos ya indicados.

3º) Que, disconforme con la decisión, a fs. 85 interpuso apelación la parte **actora**, que se fundó a fs. 103/106, se concedió a fs. 120/vta.y no fue replicada.

En primer lugar, la recurrente pidió que se declarase extinta la acción para imponer penas por afectación del plazo razonable. Indicó que las exportaciones involucradas se registraron en octubre de 2006, el sumario se instruyó el 3/3/11, el descargo se presentó el 15/4/11, la resolución aduanera se dictó el 16/3/12, la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se dedujo el 11/4/12 y este último recién emitió su pronunciamiento el 12/9/23; lo que, a su entender, evidenciaba que el procedimiento, incluyendo sus etapas recursivas, se había extendido de modo irrazonable. Citó jurisprudencia en apoyo de su interpretación.

En segundo término, planteó que la ley 21.453 era un régimen específico que contenía su propio sistema punitorio y desplazaba las infracciones del Código Aduanero.

En tercer lugar, argumentó que faltaba el elemento subjetivo de la infracción de declaración inexacta. Dijo que su buena fe quedaba en evidencia por el hecho de que se presentó espontáneamente a denunciar lo ocurrido, sin que mediase requerimiento de la Aduana.

En cuarto término, sostuvo que era inaplicable el inciso b, del apartado 1°, del artículo 954 del Código Aduanero. Explicó que no hubo comprobación de una diferencia, porque se presentó espontáneamente a denunciar que había aplicado de manera errónea los permisos de embarque aquí involucrados a la DJVE 06 001 DJVE 00164P. Agregó que no resultaban punibles las inexactitudes comprobables a partir de la simple lectura de la propia declaración. Además, hizo hincapié en

que no se había exportado ninguna mercadería cuya exportación estuviese prohibida. Citó jurisprudencia.

En quinto y último término, cuestionó el cálculo de la multa. Dijo que la mínima era de $2.815.458,75, y que el 25% de aquélla ascendía a $703.864,68. Agregó que, en caso de contemplarse la multa determinada por la Aduana ($5.630917,50, el importe resultante de aplicar la reducción en un 75% por el artículo 917 el Código Aduanero debió ser $1.407.729,25, y no $4.223.188,12.

4º) Que, por otra parte, a fs. 100 interpuso apelación el **Fisco Nacional**, que se fundó a fs. 111/112vta., se concedió a fs. 120/vta. y fue replicado por la contraria a fs. 123/124.

En sustancia, cuestionó la aplicación del artículo 917 del Código Aduanero y la reducción en un 75% de la multa. Argumentó que la presentación de la actora no podía considerarse espontánea porque fue efectuada con posterioridad a la asignación de canal. Citó jurisprudencia en sustento de su posición.

Agregó que en el caso no estaba controvertida la comisión de la infracción endilgada, y que la cuestión había quedado circunscripta a analizar si correspondía la aplicación de la figura de la autodenuncia; la cual estimó improcedente por los motivos expuestos.

Por otro lado, pidió estar a la liquidación tributaria efectuada en sede aduanera. Al respecto, sostuvo "*no es factible la aplicación de la tolerancia del 5% de diferencia `permitida´, toda vez que al* [sic] *momento imponible para la determinación del precio oficial de la mercadería y el nivel arancelario de tratamiento para las mismas sería DIFERENTE al declarado*" (fs. 112).

5º) Que, por razones de orden lógico y jurídico, corresponde examinar en primer término el planteo de **extinción de la acción para imponer penas con sustento en la afectación de la garantía a obtener una decisión en un plazo razonable** (doctr. Fallos: 334: 1264; 335:1126 "Losicer"; entre otros).

Por razones de brevedad, se remite a la explicación hecha de esta doctrina en la causa 22498/21 "JBS Leather Argentina SA (TF 52824590-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 7/6/22, considerando 6°.

Allí se menciona que, para evaluar si se ha afectado el derecho constitucional y convencional al plazo razonable -hoy ratificado como un principio fundamental aplicable a todo procedimiento administrativo (arg. art. 1° *bis,* apartado a.iv, ley 19.549 -modif. por ley 27.742-), es necesario evaluar en

cada caso: a) la complejidad del asunto, b) la actividad procesal del interesado, c) la conducta de las autoridades judiciales y d) el análisis global del procedimiento.

Además, se menciona que la Corte federal resolvió favorablemente planteos de esa índole en casos en los que habían transcurrido quince, dieciocho, veinte años o más entre el acaecimiento de los hechos supuestamente infraccionales y la resolución condenatoria; o bien, en los que se corroboró que el procedimiento recursivo, incluyendo la instancia de revisión ante la Cámara, se había prolongado durante más de veintitrés años, excediéndose todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso.

Teniendo en cuenta esos parámetros, el planteo de la parte actora no puede prosperar ya que, entre el acaecimiento de los hechos supuestamente infraccionales (en 2006) y la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación (en 2023), transcurrieron 17 años. Es decir que la extensión del procedimiento, incluyendo la actuación ante el tribunal administrativo, ha sido inferior a la verificada en las causas que examinó el Máximo Tribunal.

Además, no puede pasar inadvertido que durante los 11 años que duró la etapa de revisión jurisdiccional ante Tribunal Fiscal de la Nación (más de la mitad de la duracción global del proceso) la recurrente no efectuó ningún acto de impulso más que la interposición de la apelación. En efecto, el escrito de inicio se presentó en abril de 2012 (fs. 1), y, a pesar de los injustificados períodos de inactividad que transcurrieron hasta que se corrió traslado de la apelación en marzo de 2014 (fs. 35), se proveyó la prueba documental en agosto de 2017 (fs. 46), se declaró la causa de puro derecho en junio de 2022 (fs. 51), y se la elevó a sentencia en agosto de 2023 (fs. 62), la actora no hizo más presentaciones que las obrantes a fs. 49 y 58, donde respectivamente constituyó nuevo domicilio y acompaño un poder; sin alegar afectación alguna a su derecho.

En esas condiciones, es claro que la extinción de la acción no puede tener lugar.

6°) Que, a continuación, corresponde examinar **si se configura la modalidad de declaración inexacta prevista en el artículo 954, apartado 1°, inciso b, del Código Aduanero**.

Esto es así, en atención a que —contrariamente a lo que afirma el demandado— la actora discutió desde un inicio el encuadre legal de la conducta (v. fs. 47/51 act. adm., y fs. 24/26 de este expte.). De hecho, en la presentación que efectuó ante el servicio aduanero el 8/11/06 —y que fue admitida en la anterior instancia como autodenuncia— se limitó a comunicar que había aplicado en exceso la DJVE y pidió ser eximida de toda sanción (fs. 1, act. adm.).

7°) Que lo primero a tener en cuenta es que el **artículo 6° de la ley 21.453** dispone que, 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."

Es decir que la ley 21.453 establece 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 (cfr. esta Sala, causa 10503/08 "Oleaginosa Oeste SA (TF 22.312-A) c/ DGA", sent. del 30/6/09).

Además, la posibilidad de que se exporten cantidades superiores a las declaradas en cada DJVE se encuentra expresamente prevista en la reglamentación y, en tal supuesto, 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 esta instancia la actora no debate que, como aplicó en demasía la DJVE finalizada en 00164P, tributó un monto inferior al que hubiera correspondido de aplicarla a las cantidades efectivamente alcanzadas por aquélla. Lo que

controvierte es que esa conducta resulte apta para configurar una transgresión a una prohibición a la exportación, como lo exige la figura infraccional imputada.

8°) Que, en efecto, para que se configure este supuesto de inexactitud punible, la legislación aduanera requiere que se efectúe una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: "…*b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación*".

Si bien el Código Aduanero contempla prohibiciones a la importación o a la exportación de carácter económico o no económico, y de alcance absoluto o relativo (arts. 608, 609, 610, 611 y 612), con sustento en lo que establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, la Corte federal ha señalado que el término "*prohibición*" en el artículo 954 designa a las restricciones directas, es decir "*las que impiden en forma directa la importación o la exportación*". A ello agregó que no se pretendía abarcar allí el tratamiento de un sinnúmero de "*restricciones operativas*" tales como la concerniente al despacho de cierta mercadería por una determinada aduana, a la realización de las operaciones dentro de horarios hábiles, etc., que serían de cumplimiento obligatorio dentro de las pautas fijadas con carácter general por el código o bien establecidas por la repartición aduanera o por otros organismos en la esfera de su respectiva competencia. Finalmente, hizo hincapié en que el Código Aduanero no establecía específicamente prohibición alguna, sino que ellas debían "*surgir de la legislación que corresponda a la materia de que se trate*" (cfr. dictamen de la Procuradora Fiscal del 4/10/10, al que remitió la Corte en las causas N. 6. XLVI "Nate Navegación y Tecnología Marítima SA TF 22220-A c/ DGA", sent. del 12/6/12, y FCB 32383/15 "Nostromo Defensa SA y otro c/ AFIP – DGA s/ contencioso administrativo – varios", sent. del 3/3/22).

9°) Que, en el entendimiento propuesto por la Corte, y teniendo en cuenta lo expuesto en el considerando 7°, no es posible afirmar que de los términos de la ley 21.453 se infiera una prohibición a la exportación.

De igual modo lo han interpretado la **Sala III** del Fuero, en la causa "Aceitera General Deheza SA (TF 27079-c/ DGA", sentencia del 13/2/13; la **Sala V**, en la causa "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 35409-A) y otro c/ DGA", sentencia del 18/11/22; y la **Sala I**, en la causa 69/19 "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA c/ DGA", sentencia del 13/4/23; cuyos fundamentos este Tribunal comparte y hace propios.

Como lo expresa la última sentencia citada, una solución contraria "*implicaría elevar a un régimen de prohibición a todas las restricciones y simples condicionamientos para la exportación o importación de mercaderías, dando a*

los arts. 608 y cc. del código de la rama una latitud tan vasta que llevaría, en la práctica, a desvirtuar el sistema diseñado".

Las consideraciones precedentes bastan para **revocar la multa impuesta a la actora en la resolución AD NECO 36/12**, y tornan inoficioso examinar los agravios vinculados con el beneficio del artículo 917 del Código Aduanero.

10) Que el agravio del Fisco relativo a la **deducción del margen de tolerancia para el cálculo de los tributos adeudados** no puede ser admitido, por falta de desarrollo argumental (v. fs. 112).

Más allá de lo expuesto, la jurisprudencia de esta Cámara ha confirmado la solución que se adoptó en la anterior instancia en supuestos análogos al que aquí se examina (doctr. Sala II, causas 16379/06 "Aguirio Agencia Marítima SRL (TF 16858-A) c/DGA", sent. del 12/5/09 y 75798/14 "Agencia Marítima Opmar", sent. del 30/4/15"; y Sala III, causa 46288/12 "Lencina, Héctor Javier (TF 28985-A) c/ DGA", sent. del 18/6/13). Todo lo cual impide admitir el planteo.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) Hacer lugar al recurso de la parte actora, rechazar el del Fisco Nacional, **revocar la multa impuesta en la resolución AD NECO 36/12 y confirmar la diferencia de tributos en la extensión determinada por el Tribunal Fiscal de la Nación**.

2) Distribuir las **costas de ambas instancias** en proporción a los vencimientos (arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 71 y 279 del CPCCN).

3) En atención a la intimación cursada al demandado en el punto V del primer auto, notificado el 5/8/24, y al vencimiento de la prórroga conferida 12/8/24, sin que aquél cumpliere con la obligación de liquidar la suma adeudada en concepto de tasa de justicia, aplíquense **astreintes** de $1000 diarios a partir del quinto día de notificada la presente, hasta tanto proporcione los elementos necesarios para la determinación del tributo. Sin perjuicio de lo expuesto, toda vez que se encuentra configurado el supuesto previsto en el punto 10 *in fine* de la acordada CSJN 20/92, corresponde remitir los autos al Representante del Fisco para que liquide el monto de tasa exigible.

4) Regístrese, notifíquese y **remítase la causa al Representante del Fisco** para: (i) los fines indicados en el punto 3, y (ii) que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia que efectuó la parte actora.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 18/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#39164736#444420020#20250218105855502