República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-35088257-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Abril de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-15813936- BELGRAINS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Cora M. Musso (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**BELGRAINS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación**", **EX-2021-15813936- -APN-SGASAD#TFN**,

La **Dra. Musso** dijo:

I.- Que mediante RE-2021-15811633-APN-SGASAD#TFN la firma BELGRAINS S.A. interpone, por apoderado, recurso de apelación contra la Resolución nº 244/2020 (AD SALO), que la condenó al pago de una multa por la infracción tipificada en el artículo 9 de la Ley 21.453. Niega la comisión de la infracción. Arguye que "en plazo hábil de embarque la empresa compradora plantea la imposibilidad de recepción de la mercadería involucrada". En este sentido, indica que "en la práctica diaria del comercio exterior, muchas veces la cotidianeidad de las operaciones exceden de la estática normativa involucrada". Plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario y la incompetencia de la aduana para el juzgamiento de la infracción imputada. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución aduanera.

II.- Que por medio del IF-2021-37829058-APN-DTD#JGM la representante fiscal contesta el traslado oportunamente conferido. Hace un resumen de lo actuado en sede administrativa y una negativa genérica de los dichos de la actora. Se opone a los planteos de nulidad e incompetencia. En relación a la cuestión de fondo, sostiene que la contraria no ha demostrado la cancelación en legal tiempo y forma de la DJVE involucrada. Cita jurisprudencia en apoyo de sus argumentos. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo, con costas.

III.- Que mediante PV-2021-40620412-APN-VOCXVIII#TF se tiene por contestado el traslado y por agregadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. A continuación, se elevan los autos a esta Sala "F", quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA nº 17493-19-2016 (057-SC-56-2016/8) se inicia el 7 de marzo de 2016 con la denuncia formulada contra la firma BELGRAINS S.A. por presunta infracción tipificada en el art. 9 de la ley 21.453, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior 15 057 DJVE 000141 V. A continuación se adjuntan el informe de la Sección Inspección Ex-Ante (Nota nº 94/16 EX ANTE de fs. 2), sobre el cual se funda la denuncia y las impresiones de pantalla

del SIM de la DJVE involucrada (fs. 4/5). A fs. 9/10, por medio de la Resolución nº 373/16 (AD SALO) dictada el 14/4/16, se dispone la apertura del sumario, la cual fue efectivamente notificada a la imputada el 18/4/16, conforme surge de la constancia del SINEA obrante a fs. 12. Luego, a fs. 13, se determina el importe de la multa. A fs. 14 se corre vista de lo actuado a la presunta infractora, resultando notificada el 22/6/16, según constancia de fs. 16. A 17 ref./19 ref. vta. obra el descargo de la imputada. A fs. 30 la Sección Inspección Ex-Ante ratifica la denuncia y a fs. 38/42 dicta la Resolución nº 244/20 (AD SALO), aquí apelada.

V.- Que en primer lugar, corresponde tratar el agravio relativo a la nulidad del sumario.

No se constata en el procedimiento aduanero, error o vicio alguno, que causaren a la actora indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la recurrente de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

En este sentido nuestro más Alto Tribunal 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 tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549; 247:52 considerando 1º; 267:393 considerandos 12 y otros) de modo que, al ofrecerse la posibilidad de concurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia se satisfacería la exigencia de la defensa en juicio (Fallos, 205-549, considerandos 5º y sus citas).

Entiendo que considerar la declaración de nulidad del procedimiento, implicaría perseguir la nulidad carente de finalidad práctica. En consecuencia, su declaración no procede, pues se trataría de la nulidad por la nulidad misma.

VI.- Que en relación al planteo de incompetencia introducido por la actora, cabe señalar que si bien la autoridad de aplicación de la Ley 21.453 era la Junta Nacional de Granos, este organismo fue disuelto por el art. 36, Anexo I, del Decreto 2284/91.

Luego la Resolución (ex-ANA) nº 1791/92 creó en el ámbito de dicha Administración el “registro de las declaraciones juradas de venta al exterior (DJVE) a que hace referencia la citada ley y que el mismo actúe como ente descentralizado para lograr un mejor control de las operaciones e ingreso de los tributos que genere la exportación de los bienes involucrados en dichas en dichas declaraciones”.

Con posterioridad la Resolución General n° 1.256 y su modificatoria, implementa el procedimiento relativo al registro y trámite de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) en el Sistema Informático MALVINA (SIM) para los productos de origen agrícola, alcanzados por las disposiciones de la Ley n° 21.453 y sus modificaciones y su Decreto reglamentario n° 1.177 del 10 de julio de 1992 y sus modificatorios.

En virtud de la normativa citada, la AFIP-DGA es la autoridad de aplicación del régimen especial de la ley 21.453, el organismo de control de las DJVE, con facultades suficientes para instruir sumarios y aplicar sanciones.

VII.- Que, resuelto lo anterior, corresponde analizar si la Resolución nº 244/20 (AD SALO) se ajusta a derecho.

Que por la ley 21.453 se implementa un régimen de fomento a las exportaciones de productos agrícolas, se establece un sistema que permite a los exportadores determinar sus costos con la debida antelación de modo de propender a un más fluido ingreso de divisas. El art. 6° dispone, que a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías serán de aplicación los regímenes tributarios, alícuotas, arancelario y de base imponible (...valor FOB...) vigente a la fecha de cierre de cada venta. Por su parte el art. 9° establece que las ventas se darán por cumplidas cuando dentro del plazo estipulado para la declaración jurada el exportador hubiera registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de, por lo menos el 90% de la cantidad declarada. Cabe aclarar que surge de la Exposición de Motivos de la ley 22.415, Código Aduanero, que lo establecido en los arts. 726, 727 y 728 no implica la derogación de la ley 21.453 en atención a que se

trata de un “régimen especial”.

Que con relación a lo dispuesto en el art. 729 del CA, cabe señalar que por esa norma se faculta al Poder Ejecutivo a crear un régimen similar al de la ley 21.453 (en cuanto a la aplicación del régimen tributario, alícuota y base imponible vigente a la fecha en que se perfeccione el contrato) pero para otras mercaderías es decir mercaderías diferentes de las incluidas en la ley 21.453 (productos agrícolas).

Que el art. 969 del CA dispone: “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”.

Que el registro de la DJVE efectuado por la actora implica que se acogió a los beneficios establecidos por la ley 21.453, art. 6 en cuanto a la aplicación del régimen tributario, alícuotas, base imponible - valor FOB- vigente a la fecha de cierre de cada venta.

Que, por su parte, el art. 9° de la ley 21.453 establece: “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 el régimen al que se acogió la actora y por el cual se corrió vista es el régimen especial de la ley 21.453, que en el art. 9 establece la sanción de la que será pasible el exportador en caso de incumplimiento de las operaciones registradas (DJVE) y por ello la conducta que se imputa se encuentra tipificada en el citado art. 9 de la ley 21.453.

Que la especificidad del régimen de la ley 21.453 deviene en inaplicable la multa mínima prevista en el art. 969 del CA, no pudiéndose entender a esta última norma como más benigna en virtud de referirse al régimen general.

Que conforme surge de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, con fecha 27/10/15 la firma BELGRAINS S.A. registró ante la Aduana de San Lorenzo la Declaración Jurada de Venta al Exterior 15 057 DJVE 000141 V, por medio de la cual se comprometió a la venta de 60 toneladas de mercadería clasificada en la PA 1206.00.90.290 L (las demás semillas de girasol), acogiéndose al régimen de la ley 21.453. Esto implica que queda determinado el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigente al momento del registro de la DJVE la venta y, como contrapartida, el compromiso a exportar la mercadería correspondiente en las cantidades y en los plazos estipulados.

No se encuentra controvertido en autos que la exportación no fue cumplida a la fecha de vencimiento de la declaración, la cual operó el 11/12/15.

Según lo expuesto por la propia actora en el recurso de apelación, se vio imposibilitada de exportar la totalidad de la mercadería declarada en la DJVE n° 15 057 DJVE 000141 V por razones ajenas a su voluntad.

La “imposibilidad de recepción de la mercadería por parte de la empresa compradora” invocada por la actora no puede justificar la exclusión de responsabilidad. En efecto, se trata de una circunstancia que no puede considerarse ajena a los riesgos propios de su actividad.

Que los riesgos de la actividad empresarial no son oponibles a la aduana, y a fin de evitar el incumplimiento que se

imputa, con anterioridad al vencimiento de las DJVE la actora pudo haber pedido prórroga extraordinaria del plazo ante la autoridad de aplicación -UCESCI- cfme. Resolución Conjunta 4/15, 7/15 y 7/15 Ministerio de Agroindustria, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas y Ministerio de la Producción.

Que por lo expuesto en la causa se ha configurado la infracción tipificada en el art. 9 de la Ley 21.453 tal como se señala en la resolución apelada.

Por ello **voto por:**

Confirmar la Resolución n° 244/20 (AD SALO), dictada en la Actuación SIGEA nº 17493-19-2016, con costas.

El Dr. **Garbarino** dijo:

I.- Que a fin de resolver el presente, en primer término me remito al relato de los hechos y análisis efectuado en los Considerandos I a VII (primera parte) del voto de la Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, con relación al monto de la multa impuesta, la actora entiende que correspondía aplicar el porcentaje mínimo de la multa en un 10 % conforme lo establecido en el art. 969 del C.A., y no del 15% establecido en el art. 9° de la ley 21.453 que 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.

III.- Que 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 al día del vencimiento de la declaración jurada”.

IV.- Que se ha señalado que “ambos tipos infraccionales reprimen la misma conducta: el incumplimiento del compromiso de exportación en los términos y cantidades asumidos. Visto y considerando que en ambas leyes existe un régimen represor previsto para la misma conducta, debemos determinar qué sanción corresponde aplicar al exportador que no exportare al menos el 90% de la cantidad manifestada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior. No existe, entonces, una conducta con pluralidad de tipos, sino una conducta que configura el mismo tipo infraccional definido en dos leyes distintas. Por lo tanto, podemos concluir que no nos encontramos ante un concurso ideal” (Juan Patricio Cotter, “Las Infracciones Aduaneras”, 2° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 265).

V.- Que, consecuentemente, visto que en el caso no se configura un concurso ideal, se debe definir qué norma es aplicable al caso, teniendo en cuenta cuál de ellas es posterior en el tiempo y cuál resulta más específica, analizando dicho resultado con el parámetro del principio de la ley penal más benigna.

Que la norma posterior en el tiempo resulta ser el art. 969 del C.A. (BO 28/03/1981) y no el art. 9 de la ley 21.453 (B.O. 11/11/1976); asimismo, cabe mencionar que el Código Aduanero constituye legislación de base, en tanto que la ley 21.453 consiste en un régimen específico, que debe interpretarse sistemáticamente con aquélla.

Que si bien la norma del Código Aduanero resulta ser posterior en el tiempo, no obstante no es la específica, dicho resultado debe analizarse de todos modos de acuerdo con el principio de la ley penal más benigna, por lo que le asiste razón a la actora en dicho sentido.

VI.- Que es dable recordar que “el principio de aplicación de la ley penal más benigna constituye una excepción al

principio general tutelado por el art. 18 de la C.N., la Convención Americana de Derechos Humanos, el art. 2 del Código Penal y en los art. 899, 900 y 901 del CA. La excepción resulta plenamente justificada, en primer lugar porque el cambio de la ley al quitar, por ejemplo, carácter delictivo a una acción, evidencia que no existe interés de la sociedad en penar o sancionar esta conducta; evidencia una evolución de las conductas que merecen reproche. Surge claro, entonces, que la nueva ley se aplica a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia si sus disposiciones resultan más benignas y se resuelve también la ultraactividad de la ley anterior para los actos realizados durante su vigencia, cuando es más favorable" (Juan Patricio Cotter, "Las Infracciones Aduaneras", 2° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p.87).

VII.- Que, analizando ambas normas, considero que, a la luz del principio de la ley penal más benigna, se impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del C.A. y no la establecida en el art. 9 de la Ley de Exportación de Productos Agropecuarios (conf.: Giambastiani, Juan Pablo, "La exportación de productos agrícolas y la transgresión de la obligación impuesta como condición de un beneficio. Análisis comparativo de las sanciones previstas en el Código Aduanero y en la Ley de Exportaciones Agrícolas", ED, 16/9/2010; Juan Patricio Cotter, "Las infracciones aduaneras", 2° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, ps. 265 y 266; Horacio Félix Alais, "Régimen infraccional aduanero", Marcial Pons Argentina, 2011, ps. 356 y 357; M. A. Alsina, E. C. Barreira, R. X. Basaldúa, J. P. Cotter Moine, H. G. Vidal Albarracín, completado y actualizado por E. Barreira, R. Basaldúa, H. Vidal Albarracín, J. P. Cotter (H), A. Sumcheski y G. Vidal Albarracín (H), "Código Aduanero Comentado", 1° ed., Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 432).

VIII.- Que, por todo lo expuesto, cabe concluir que la multa aplicada del 15% de la mercadería no exportada no deviene ajustada a derecho, siendo de aplicación la multa mínima del 10% prevista en el art. 969 del CA.

Por todo lo expuesto, y de acuerdo a lo que se desprende de las actuaciones administrativas, el 90% del total de mercadería no exportada ascendió a 54 toneladas, lo que equivalente a U$S 51.840; siendo el tipo de cambio de $ 9,773 al momento de la comisión del hecho, por lo que el valor del 90% de la mercadería no exportada asciende a $ 506.632,3, en consecuencia, el 10% de dicho valor, asciende al importe de $50.663,23.

IX.- Que, por lo demás, resultaría ajustado a derecho condenar de modo parcial a la firma recurrente de la infracción endilgada por la Aduana, toda vez que el aspecto decisorio debe estar en cabeza del Tribunal Fiscal de la Nación -o, en su caso, de la Justicia Federal-, careciendo la Administración, a tal efecto, de potestad sancionatoria, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción (multa) recurrida en la litis, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes "ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013 , "BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, y "NUTRIBRAS S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 36.507-A, del 6/3/2020, entre muchos otros.

No obstante, en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala "F" al decidir en materia infraccional, y por razones de celeridad y economía procesal, corresponde proceder a confirmar parcialmente la resolución impugnada, sin considerar el temperamento que he asumido al resolver las sentencias de referencia (confr. esta Sala in re "KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/D.G.A s/apelación" -Expte. N° 27.252-A-, del 10 de marzo de 2016; entre muchos otros).

X.- Que, por último, y toda vez que, en definitiva, el monto final de condena es fijado por el Tribunal Fiscal de la Nación y no por la Administración, entiendo que la forma en que se resuelve es la más adecuada en aras de la seguridad jurídica y la legalidad, al resultar sus efectos compatibles con los demás derechos fundamentales, preservando la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siendo que, en tal sentido, siempre se deben aplicar, en debida forma, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

Por ello, **VOTO** por:

1.- Modificar la Resolución AD SALO n° 244/201, recaída en la Actuación SIGEA n° 17493-19-2016, en consecuencia, condenar a la firma BELGRAINS S.A. en los términos del art. 969 del CA al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de CINCUENTA MIL SEISCIENTOS SESENTA Y TRES PESOS CON VEINTITRES CENTAVOS ($ 50.663,23), conforme los fundamentos expuestos en los Considerandos VII y VIII del presente decisorio.

2.- Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 50% a cargo de la firma actora y un 50% en cabeza del Fisco Nacional (DGA).

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Modificar la Resolución AD SALO n° 244/201, recaída en la Actuación SIGEA n° 17493-19-2016, en consecuencia, condenar a la firma BELGRAINS S.A. en los términos del art. 969 del CA al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de CINCUENTA MIL SEISCIENTOS SESENTA Y TRES PESOS CON VEINTITRES CENTAVOS ($ 50.663,23), conforme los fundamentos expuestos en los Considerandos VII y VIII del voto del Dr. Garbarino.

2.- Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 50% a cargo de la firma actora y un 50% en cabeza del Fisco Nacional (DGA).

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Cora M. Musso (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.08 17:58:10 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.11 13:26:50 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.11 14:06:40 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.11 14:06:41 -03:00