República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-46378650-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 37.545-A BUNGE ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"BUNGE ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**, expediente **Nº 37.545-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 10/15 se presenta, la firma BUNGE ARGENTINA SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución DEPRLA nº 6398/16, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente SIGEA nº 12192-1200-2012, mediante la cual se le exige una multa de $11.179.184,13 por la comisión de la infracción prevista en el art. 969 del C.A. y art. 9° de la ley 21.453, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada dentro del plazo establecido en las DJVE números 10 001 DJVE 007726V y 10 001 DJVE 009635W. Asimismo, en su artículo 2° formula cargo por la suma de $ 13.091,58 en concepto de multa. Manifiesta que registró las declaraciones juradas 10 001 DJVE 009635W y 7726V, por las cantidades de 100.000 y 150.000 toneladas de harina de soja, respectivamente, bajo la modalidad 'ROE45', es decir fijándose un plazo de 45 días para realizar la exportación de la mercadería. Sostiene que exportó por varios permisos de embarque parte de la mercadería comprometida en dichas DJVE y que respecto del saldo debió solicitar para algunos permisos de embarque la rehabilitación del plazo de vigencia, debido a las demoras en los buques por razones climáticas y por otras razones acreditadas en las actuaciones. Expresa que el pedido de prórroga de los permisos de embarque fue denegado por la Aduana de San Lorenzo, por lo que se vio impedida de cargar la mercadería por tales permisos de embarque y así cumplir con la exportación de la mercadería comprometida en las DJVE. Sostiene que en el caso se ha configurado un caso fortuito, ya que la denegatoria de las prórrogas de los P.E. fue intempestiva y contraria a la costumbre, toda vez que era usual que el servicio aduanero las otorgara sin mayores explicaciones. Concluye que, por ende, no podía preveer

la denegatoria de prórroga, resultando por ello una situación imprevisible e inevitable, que no pudo ser controlada por ella. Expresa que tanto el art. 9° de la ley 21.453 como el art. 969 Código Aduanero establecen sanciones, por lo que al tratarse de una cuestión infraccional, es evidente que corresponde aplicar la norma más favorable al infractor (arts. 898, 899 y 900 del C.A.), siendo dicha norma el art. 969 del C.A. que establece la sanción mínima en el 10% del valor de la mercadería no exportada, frente al 15 % dispuesto por la ley 21.453. Cita jurisprudencia Solicita se revoque la resolución, con aplicación de la multa prevista en el art. 969 del C.A.

II.- Que a fs. 25/29 se presenta el Fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que la promulgación del Código Aduanero, no derogó la ley 21.453, por lo que ante el incumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen que nos ocupa, se impone la aplicación de la sanción prevista por el art. 9° de la ley 21.453 tipificada en el art. 969 del C.A. Afirma que las causales de incumplimiento alegadas por la contraria, debieron tenerse probadas ante la ONCCA o la UCESCI y con ello dar por cumplida la obligación, siendo que a criterio de dichos organismos, esas causales no tuvieron la entidad como para eximir a la documentante, por lo que se procedió a efectuar la pertinente denuncia. Cita jurisprudencia. Respecto de la graduación de la multa, alega que si bien estamos ante dos leyes aplicables, tanto el TFN como la Cámara del fuero tienen dicho que prevalece la ley 21.453 por sobre el Código Aduanero, por tratarse la primera norma del régimen especial en la materia. Cita jurisprudencia. Plantea el caso federal, ofrece prueba y solicita se confirme el fallo recurrido, con costas.

III.- Que a fs. 34 se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 43 se declara la causa de puro derecho. Con posterioridad se elevan los autos a la Sala “F” y pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nº 12192-1200-2012 se inician con la cédula de notificación a la firma Bunge Argentina S.A. por la cual se le solicita la presentación de la documentación cancelatoria de las DJVE 10001 DJVE 7726V y 9635W, aquí involucradas, de la que resulta notificada el 20/10/11. A fs. 3/26 obran impresiones de pantalla con el detalle de los permisos de embarque que parcialmente cancelan las DJVE referidas. A 27 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art.969 del C.A. A fs. 28 se informan las toneladas exportadas y las pendientes de cumplimiento. A fs. 29 se liquida la multa mínima. A continuación se apertura sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 969 del C.A. de conformidad con lo establecido en el art. 9 de la ley 21.453 y se corre vista de lo actuado a la firma BUNGE ARG: S.A. la que se notifica el 3/4/2012. A fs. 43/45 y vta. se presenta la firma exportadora planteando nulidad y denuncia de litispendencia. A fs. 47 la Aduana dispone la tramitación incidental de la nulidad planteada, mediante la actuación SIGEA 12192-1200-2012/1. Asimismo ordena el libramiento de nota a la Aduana de San Lorenzo a los efectos de que informe el estado procesal de la actuación 12509-793-2010. A fs. 48/53 la firma Bunge contesta vista y solicita la remisión del expediente a la aduana de San Lorenzo. A fs. 54 se provee la presentación de la firma exportadora y continuación se dispone la reserva del sumario infraccional hasta tanto se resuelva la nulidad planteada que tramitara vía incidental. A continuación obran sendas notas por las cuales se solicita a la Aduana de San Lorenzo informe el estado procesal de la causa "BUNGE ARG; SA c/ AFIP-DGA s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO (expte 12087934/2012", en trámite ante el Juzgado Federal de Rosario n° 1. A fs. 67 y vta. se deja constancia que las respuestas a la notas dirigidas a la aduana de San Lorenzo como así

también la respuesta del Juzgado Federal de Rosario se encuentran agregadas al alcance 1 incidente de nulidad que corre por cuerda. A fs. 66 se declara la causa de puro derecho. A fs. 69/72 obra la Resolución nº 6398/16 (DE PRLA), aquí apelada.

Que, por separado, obra la actuación alcance SIGEA 12192-1200-2012/1, por la cual tramitó el incidente de nulidad planteado por la firma Bunge Arg S.A.. Dicha actuación se inicia a fs. 1/8 con el escrito presentado por la firma BUNGE mediante el cual plantea la nulidad y denuncia litispendencia. A fs. 10 obra nota dirigida a la aduana de San Lorenzo por la que se le solicita informe el estado procesal de la actuación por la cual tramitara procedimiento de impugnación (actuación 12509-793-2010) relacionado con el sumario infraccional aquí en análisis y remita copias y toda la documentación obrante en dicho trámite. A continuación se agrega la actuación alcance 12192-1200-2012/2 por la cual se incorpora -en sobre obrante a fs. 12-, copias del procedimiento de impugnación que tramitara ante la aduana de San Lorenzo y por el cual la firma exportadora impugna la nota 2672/10 dictada por la aduana de San Lorenzo, por la que rechazara el pedido de rehabilitación de los permisos de embarque allí involucrados. A fs. 23/254 obra la Resolución N° 802/2012 por la que el Administrador de la Aduana de San Lorenzo confirma lo dispuesto mediante Nota 2672/2010 rechazando la impugnación deducida por la firma exportadora. A fs. 29 la Secretaría de Actuación N° 6 dispone reservar las actuaciones debido a que Bunge Arg. S.A. recurrió la Resolución mencionada por ante el Juzgado Federal N° 1 de Rosario. A fs. 47/58 obra copia de la sentencia del Juzgado Federal N° 1 de Rosario de fecha 24/5/16. A fs. 62 figura mail interno de la DGA donde se informa que la sentencia del mencionado Juzgado ha quedado firme. A fs. 66/69 obra resolución del Juzgado Federal N° 1 de Rosario de fecha 22/8/16 por la cual se rechaza la revocatoria interpuesta por Bunge Arg SA y deniega el recurso de apelación subsidiariamente interpuesto contra el decreto dictado el 14/6/16. Finalmente, a fs. 84 el Jefe de la División Secretaría N° 6 deja constancia que atento a la resolución del planteo de nulidad y litispendencia por parte del Juzgado Federal N° 1 de Rosario, quedó expedita la vía para la prosecución del sumario infraccional por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 969 del C.A. por aplicación del art. 9 de la ley 21.453.

Por último, mediante alcance SIGEA 12192-1200-2012/6, que obra por cuerda, se agrega copia de la sentencia del Juzgado Federal de Rosario N° 1.

V.- Que, previo a resolver la cuestión traída a conocimiento, resulta relevante aclarar lo acontecido en la instancia aduanera como así también la vinculación existente entre el procedimiento de impugnación y su consecuente resolución por la Justicia y el sumario infraccional en el que se condena a la firma Bunge Arg. S.A. por la infracción prevista y penada en el art. 969 del C.A. y art. 9° de ley 21.45, aquí en análisis.

Que ello así, de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa resulta lo siguiente:

- La Aduana denunció a la aquí actora por la presunta comisión de la infracción al art. 969 del C.A. Al contestar la vista, la firma Bunge Arg. S.A. planteó nulidad y litispendencia respecto de un procedimiento de impugnación en trámite ante la Aduana de San Lorenzo.
- La aquí recurrente efectuó dicho planteo en atención a que, con anterioridad a la denuncia mencionada, solicitó ante la Aduana de San Lorenzo la rehabilitación de varios P.E. por los cuáles pretendía descargar la mercadería faltante comprometida en las DJVE aquí involucradas (en atención a que los buques que trasladarían la mercadería al exterior no habían arribado al puerto

respectivo) siendo que la Aduana de San Lorenzo denegó dicha rehabilitación mediante Nota 2672/2010. En consecuencia, la actora impugnó dicha denegatoria. lo que tramitó mediante SIGEA 12509-793-2010. La Aduana de San Lorenzo resolvió mediante Resolución N° 802/2012 confirmar lo dispuesto mediante Nota 2672/2010 –es decir, la denegatoria de rehabilitación de los P.E. que hubiesen descargado la mercadería faltante comprometida en las DJVE 10 001 DJVE 007726V y 10 001 DJVE 009635W aquí en cuestión, rechazando la impugnación deducida por la firma exportadora.

- La actora apeló dicha Resolución ante el Juzgado Federal N° 1 de Rosario, que dictó sentencia el 24/5/16 resolviendo rechazar la demanda interpuesto por BUNGE ARGENTINA S.A., por lo que confirmó la resolución de la Aduana de San Lorenzo denegatoria de la rehabilitación de los permisos de embarque respectivos.
- Con posterioridad, el Juzgado Federal deniega la apelación de la aquí actora contra la sentencia de fecha 24/5/16, por extemporáneo. La firma exportadora plantea revocatoria y apelación contra dicha denegación, frente a lo cual el Juzgado Federal N° 1 de Rosario dicta la resolución de fecha 22/8/16 por la cual rechaza la revocatoria interpuesta y deniega la apelación interpuesta en subsidio, quedando por ende firme la sentencia del Juzgado de fecha 24/5/16.
- Resuelta, por lo tanto, dicha cuestión, la Aduana continúa el trámite del sumario infraccional por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 969 del C.A. y art. 9° de la ley 21.453, dictando la Resolución nº 6398/16 (DE PRLA), aquí apelada.

Que aclarada la conexidad existente entre la impugnación que tramitó ante la Aduana de San Lorenzo con su consecuente resolución por la justicia y el sumario infraccional aquí en análisis (rechazo de la rehabilitación de los permisos de embarque que hubiesen descargado las toneladas faltantes comprometidas en las DJVE aquí involucradas), corresponde a continuación resolver si la multa aplicada a la firma BUNGE ARGENTINA S.A., mediante la resolución aquí apelada, se ajusta a derecho.

Que el art. 969 del C.A., 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, en lo que aquí interesa, el art. 9° de la ley 21.453 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.*

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 el día del vencimiento de la declaración jurada".

VI.- Que no se encuentra controvertido en autos que mediante la DJVE 10 001 DJVE007726V, cuyo periodo de afectación venció el día 18/08/2010, en los términos de la ley 21.453, la firma BUNGE ARGENTINA SA comprometió la exportación de 150.000 toneladas de mercadería clasificada en la posición 2304.00.10.100B, valor F.O.B. unitario oficial de u$s 305 y F.O.B. total de u$s 45.750.000 y que no cumplió con al menos el 90% de la exportación comprometida; a saber: 135.000 toneladas. De dichas toneladas acreditó la exportación de 93.449, restando un saldo sin exportar de 41.551 toneldas (ver fs. 29 de act. Adm).

Que, por su parte, mediante la DJVE 10 001 DJVE009635W, cuyo periodo de afectación venció el día 22/09/2010, en los términos de la ley 21.453, la firma BUNGE ARGENTINA SA comprometió la exportación de 100.000 toneladas de mercadería clasificada en la posición 2304.00.10.100B, valor F.O.B. unitario oficial de u$s 348 y F.O.B. total de u$s 34.800.000 y que no cumplió con al menos el 90% de la exportación comprometida; a saber: 90.000 toneladas. De dichas toneladas acreditó la exportación de 71.500, restando un saldo sin exportar de 18.500 toneldas (ver fs. 29 de act. Adm).

Que la actora sostiene que no pudo cumplir con la exportación de la mercadería faltante en atención a que la Aduana de San Lorenzo denegó el pedido de prórroga de los permisos de embarque que comprendían la exportación de dicha mercadería y que no pudo prever ese accionar de la Aduana, ya que era usual que otorgara dichas prórrogas. En consecuencia, considera que estamos en presencia de una situación imprevisible e inevitable, esto es un caso fortuito, que no pudo ser controlada por ella, siendo que por dicho motivo no pudo cumplir con el régimen al cual se acogió.

Que conforme se detalló ut-supra, la denegatoria de prórroga de los P.E. o, dicho de otro modo, el rechazo de su rehabilitación, fue cuestionada por la actora en la instancia aduanera y judicial, siendo que el Juzgado Federal N° 1 de Rosario ya se expidió en relación a dicha cuestión mediante sentencia del 24/5/16, que se encuentra firme.

Que, por lo tanto, dicha cuestión ya fue resuelta por la justicia y no corresponde a este Tribunal expedirse al respecto.

Que por otro lado, el planteo de la actora en el sentido de que la denegatoria de prórroga de los P.E. no pudo ser controlada por ella, ya que es costumbre de la Aduana hacer lugar a dicha solicitud, no puede prosperar.

En efecto, la actora asumió voluntariamente acogerse al régimen previsto en la ley 21.453 y debió haber previsto todas las opciones posibles, entre ellas la denegatoria de la prórroga por parte de la D.G.A., por lo que no puede ahora pretender eximir su responsabilidad alegando que por el accionar del servicio aduanero, no pudo cumplir con la exportación de la mercadería comprometida en las DJVE.

Que lo cierto es que la actora no puede considerarse ajena a los riesgos propios de su actividad, los cuales no son oponibles a la Aduana. La propia actora sostiene que es facultativo del servicio aduanero otorgar o denegar la prórroga de los P.E., por lo que dicha facultad no podría configurar –de ningún modo- un caso

fortuito, tal como alega la recurrente. Y ello así justamente por tratarse de una decisión unilateral de la Administración de hacer lugar o denegar la prórroga, lo que evidencia que no estamos ante un hecho “imprevisible e inevitable”, sino ante dos cursos de acción posibles y previsibles, esto es conceder o denegar el pedido de rehabilitación.

Que cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91).

Que tratándose de beneficios tributarios, se debe ser cuidadoso en la interpretación de modo tal de que, por vía interpretativa, no se consagren las excepciones como regla general y, por lo demás, debe tenerse en cuenta el contexto general de las leyes y de los fines que las informan (“Fallos” 264:152; 265:256, entre otros).

Que por lo expuesto cabe concluir que se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 9° de la ley 21.453 en relación a la mercadería no exportada hasta alcanzar el mínimo del 90% exigido por la normativa respecto de las DJVE 10001 DJVE 7726V y 9635W

VII. Que, por otro lado, la actora plantea la incorrecta aplicación de la escala sancionatoria, sosteniendo que el servicio aduanero impuso la multa mínima del 15% prevista por el art. 9 de la ley 21.453, cuando en realidad corresponde aplicar la multa mínima del art. 969 del C.A. (10% del valor de la mercadería no exportada), atento al principio de la ley penal más benigna.

Que ambos tipos infraccionales –art. 969 del C.A y art. 9 de la Ley 21453- reprimen la misma conducta: el incumplimiento del compromiso de exportación en los términos y cantidades asumidos.

Que, no obstante, cabe resaltar lo expuesto en la exposición de motivos del Código Aduanero (Ley 22.415) posterior a la Ley 21.453, en la Sección IX, Título I, Capítulo Sexto, punto 4, que dice: "*El art. 728 extiende la aplicación de los principios de los arts. 726 y 727 a todos los elementos utilizables para la liquidación de los derechos de exportación y para los demás tributos que gravan la exportación para consumo. Tal norma establece el régimen general en la materia para toda la mercadería de exportación.* ***Ello 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 C.A., cabe señalar que por esa norma se faculta al Poder Ejecutivo a crear un régimen similar al de la ley 21.453 pero para otras mercaderías, esto es mercaderías diferentes a las incluidas en la ley 21.453 de productos agrícolas. De ello se deduce que, para todas aquellas cuestiones no previstas, deberá ser aplicado el Código Aduanero, que es la legislación general de la materia y subsidiaria del régimen de la ley 21.453.

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

Que la especificidad del régimen al que se acogió la actora 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.

VIII. Que respecto del art. 2 de la Resolución aquí apelada, por el cual la Aduana formula cargo por tributos a la actora por la suma de $ 13.091,58, considerando la cuestión en análisis, se advierte que su inclusión en la referida resolución consiste claramente en un error involuntario por parte del servicio aduanero, por lo que corresponde revocarlo, sin costas. Cabe señalar que la actora se limita a su mención no obstante lo cual no efectúa agravio alguno al respecto.

Que, en virtud de lo expuesto, **voto por**:

1.- Confirmar la Resolución DE PRLA nº 6398/2016, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente SIGEA nº 12192-1200-2012, en cuanto le impone a la aquí recurrente una multa por la infracción al art. 969 del C.A. y art. 9° de la ley 21.453, declarando que dicho importe asciende a ONCE MILLONES CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL CIENTO OCHENTA Y CUATRO PESOS CON 13/100 ($ 11.179.184,13).

2.- Costas a la actora.

3.- Revocar el art. 2 de la Resolución DE PRLA nº 6398/2016, por lo expuesto en el considerando VIII., sin costas.

El Dr. Pablo 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 VI 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, respecto de la DJVE 10 001 DJVE 007726V el 90% del total de mercadería no exportada ascendió a 41.551 toneladas, lo que es equivalente a U$S 12.673.055; siendo el tipo de cambio de $ 3,894 al momento de la comisión del hecho, por lo que el valor del 90% de la mercadería no exportada asciende a $ 49.348.876,17, en consecuencia, el 10% de dicho valor, asciende al importe de $ 4.934.887,61. Respecto de la DJVE 10 001 DJVE 009635W el 90% del total de mercadería no exportada ascendió a 18.500 toneladas, lo que es equivalente a U$S 6.438.000; siendo el tipo de cambio de $ 3,911 al momento de la comisión del hecho, por lo que el valor del 90% de la mercadería no exportada asciende a $ 25.179.018, en consecuencia, el 10% de dicho valor, asciende al importe de $ 2.517.901,8. El total de la multa del 10% por ambas DJVE asciende a $ 7.452.789,31.

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.- Confirmar parcialmente la Resolución DEPRLA n° 6398/2016, recaída en la Actuaciones Administrativa n° 12192-1200-2012, declarando que la suma en concepto de multa por la mercadería que

resulta incursa en la infracción al art. 969 del C.A., asciende a la suma de SIETE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SETECIENTOS OCHENTA Y NUEVE PESOS CON TREINTA Y UN CENTAVOS ($7.452.789,31), 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 67% a cargo de la firma actora y un 33% en cabeza del Fisco Nacional (DGA).

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DEPRLA n° 6398/2016, recaída en la Actuaciones Administrativa n° 12192-1200-2012, declarando que la suma en concepto de multa por la mercadería que resulta incursa en la infracción al art. 969 del C.A., asciende a la suma de SIETE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SETECIENTOS OCHENTA Y NUEVE PESOS CON TREINTA Y UN CENTAVOS ($7.452.789,31), 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 67% a cargo de la firma actora y un 33% en cabeza del Fisco Nacional (DGA).

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.24 08:29:14 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 14:18:17 -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: 2023.04.25 14:24:04 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 14:24:05 -03:00