República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-46656864-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-00361962; PRODALSA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"PRODALSA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", EX-2024-00361962-APN-SGASAD#TFN;**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la RESOL-2023-423-E-AFIP-ADIGUA#SDGOAI, dictada en la Actuación SIGEA 19422-34-2021 (sumario SC079 22/6), en cuanto condena a la firma PRODALSA S.A. al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de $ 506.499,84, en los términos del art. 9° de la Ley 21.453. Ello por cuanto no habría cumplido dentro del plazo establecido, con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la DJVE N° 20029DJVE000457D.

II.- Fundamentos de la apelación: Mediante RE-2024-00361622-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma PRODALSA S.A., e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes del caso. Afirma que por distintas razones que son de público conocimiento disminuyo la productividad de la empresa originando mermas tanto en la cantidad de mercadería como en la calidad de la misma, por lo que no pudo cumplir con la exportación de la mercadería que comprometió en la DJVE, alegando que ello encuadra en razones de caso fortuito o fuerza mayor. Considera que en el caso se configura un excesivo rigorismo en la interpretación de la normativa aplicable ya que siempre actuó de buena fe y en consecuencia no perjudicó al Fisco. Plantea que la administración no tuvo en cuenta ninguno de los motivos esgrimidos en su descargo en la instancia aduanera. Agrega que, asimismo, la resolución de la Aduana es arbitraria ya que no se encuentra fundada, lo que restringe y constituye una violación a la garantía de defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la C.N. Cuestiona la multa aplicada, sobre la base de carecer de antecedentes infracciones. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2024-42095414-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, realiza una muy reseña de los hechos y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Respecto al cuestionamiento de la Resolución apelada efectuado por la contraria, sostiene que no demuestra un perjuicio concreto. Cita jurisprudencia. Alega que la propia recurrente reconoce el incumplimiento del

régimen al cual se acogió. Manifiesta que el supuesto caso fortuito o fuerza mayor no fue probado por la firma exportadora, Expone que no hay duda de que la contraria incumplió con el régimen previsto en la Ley 21.453, no resultando lo que invoca un riesgo ajeno a su actividad y, por lo tanto, insusceptible de encuadrar dicha situación en un supuesto de exención y/o dispensa de la multa aplicada por el Servicio Aduanero. Cita jurisprudencia al respecto. En relación con la aplicación del art. 916 del C.A. manifiesta que corresponde al juez administrativo su aplicación, lo que no corresponde en el caso. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme el fallo recurrido, con costas.

IV.- Mediante PV-2024-43174663-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Por PV-2024-50389169-APN-VOCXVIII#TFN se provee la prueba ofrecida. Posteriormente, se elevan los autos a la Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 19422-34-2021 se inician con las impresiones de pantalla correspondientes a la DJVE 20029DJVE000457D. A fs. 2 obra la constancia de la denuncia. A fs. 3 obra informe detallado con la cantidad de mercadería declarada, embarcada y en infracción y se liquida la multa mínima. A fs. 4/4 vta. se instruye sumario y se corre vista de lo actuado a la firma exportadora, quien resulta notificada el 20.05.22. A fs. 9/13 la firma PRODALSA SA presenta su descargo. A fs. 21 se provee la presentación efectuada por la firma. A fs. 24/25 lucen las impresiones de consulta al Registro de Infractores. A continuación, se dicta la RESOL-2023-423-E-AFIP-ADIGUA#SDGOAI, aquí apelada.

VI.- En primer lugar, corresponde tratar el planteo de la actora respecto de que la administración no tuvo en cuenta ninguno de los motivos esgrimidos en su descargo en la instancia aduanera y que la resolución apelada es arbitraria al no estar fundada, lo que vulnera la garantía de defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la C.N.

En tal sentido cabe precisar que no se advierte cuál es el agravio concreto invocado por la recurrente, ya que de la lectura de la resolución apelada se observa la expresión de los motivos que fundamentan la aplicación de la sanción por la configuración de la infracción imputada. Estos motivos –si bien pueden o no compartirse- excluyen considerar a la resolución apelada como carente de fundamentación.

Que ello así, corresponde rechazar el planteo efectuado por la actora en este sentido, ya que lo alegado no le causa indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal.

Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la CSJN, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205-549 y 267-393).

VII.- Que, sentado ello, corresponde resolver en autos, si la multa aplicada a la firma PRODALSA S.A., mediante la resolución aquí apelada, se ajusta a derecho.

Que, el artículo 969 del C.A. dispone que *“Cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto por 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, por su parte, el artículo 730 del C.A. dispone que *“Cuando hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729, el exportador deberá, una vez registrado el contrato y dentro de los plazos que al efecto se establecieren, cumplir con la respectiva exportación. Se considerará que se ha cumplido con la exportación cuando la misma comprendiere por lo menos a un NOVENTA (90%) por ciento de la cantidad, peso o volumen declarados en el contrato registrado, de acuerdo a la especie de mercadería de que se tratare.”*

Que, 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. …*".

Que la Resolución General N° 4977/2021 (B.O. 28/04/2021, modif. por Res. Gral. N° 5053/2021), dispone, en cuanto aquí interesa: "*5. Cierre y cancelación de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). 5.1. Cierre. a) La cantidad embarcada debe ser igual o superior al NOVENTA POR CIENTO (90%) y menor o igual al CIENTO CUATRO POR CIENTO (104%) de la cantidad declarada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). (…) Cuando, a la fecha de su vencimiento, una Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) tenga un nivel de cumplimiento inferior al NOVENTA POR CIENTO (90 %) o superior al CIENTO CUATRO POR CIENTO (104 %), el Sistema Informático MALVINA (SIM) efectuará una marca sobre la misma para que sea analizada, en conjunto con las destinaciones definitivas de exportación por la aduana de registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). En caso de corresponder, se procederá a efectuar la denuncia pertinente…*".

VIII.- Que conforme surge del informe obrante a fs. 3 de las actuaciones administrativas y no se encuentra discutido en autos, mediante la DJVE 20029DJVE000457D, oficializada en los términos de la Ley 21.453, la actora comprometió la exportación de 1008 toneladas de la mercadería clasificada en la P.A. 1101.00.10.190D a un valor FOB unitario de U$S 300 por tonelada.

En dicho informe el servicio aduanero sostiene que, de esas 1008 toneladas, la firma exportadora cumplió con la exportación de 784 toneladas, por lo que considerando que el 90% de la mercadería declarada en la DJVE asciende a 907,20 toneladas, le restan exportar 123,20 toneladas, respecto de las cuáles termina condenando a la actora, en la Resolución apelada, por la infracción al art. 9° de la Ley 21.453.

Que la actora sostiene por distintas razones que son de público conocimiento disminuyo la productividad de la empresa originando mermas tanto en la cantidad de mercadería como en la calidad de la misma, por lo que no pudo cumplir con la exportación de la mercadería que comprometió en la DJVE, alegando que ello encuadra en razones de caso fortuito o fuerza mayor.

Que, dicha razón no configura la causal de caso fortuito o fuerza mayor, como pretende la recurrente. En efecto, se trata de circunstancias que no pueden considerarse ajenas a los riesgos de la actividad empresaria, que no son oponibles a la aduana, debiéndose destacar, asimismo, que la firma exportadora no ha probado ni demostrado que la operación pactada se hubiera tornado de imposible cumplimiento.

Que, lo cierto es que, de las constancias de autos, no resulta que la firma exportadora se haya encontrado comprendida en la causal de excepción a la que hace referencia el art. 731 del C.A., ya que -tal como se dijo- no demostró sus dichos con la prueba pertinente.

Cabe aquí recordar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido, en autos "Urruti de González" del día 1/12/92, que la prueba del caso fortuito está a cargo de quién la invoca (art. 377 del Código Procesal) y requiere la comprobación fehaciente del carácter imprevisible e inevitable del hecho o de los hechos a los que se adjudica la condición de causal de exoneración, lo que en la especie no se ha verificado.

Que la situación descripta por la actora no puede justificar la exclusión de responsabilidad. En efecto, la actora se acogió al régimen de la ley N° 21.453, por el cual debía cumplir ciertas obligaciones (exportar al menos el 90% de la mercadería

declarada en el plazo reglado a tal fin), teniendo como contrapartida los beneficios otorgados por la normativa.

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, así las cosas, según se constata en el caso de autos, y habiendo operado el vencimiento para la exportación de la mercadería documentada en la DJVE involucrada sin que se haya cumplido con la referida exportación del tonelaje mínimo del 90%, considero ajustada a derecho la aplicación de una multa por parte del servicio aduanero.

IX.- Que en cuanto a la aplicación de la sanción, cabe señalar que en consonancia con lo resuelto en recientes causas que tramitaran ante la Sala G (Causa Nº 32.411-A "BUYATTI S.A.I.C.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 05/05/2023 y Causa Nº 31.839-A "BIOCARDALES S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sent. del 20/04/2023), y a raíz de lo dispuesto por la Resolución General 4977/2021, la cual dispone expresamente en su artículo 3 que: *"A los efectos de las sanciones previstas en los artículos 8° y 9° de la Ley N° 21.453 y sus modificaciones, será de aplicación el procedimiento para las infracciones y el régimen recursivo establecido en el Código Aduanero. …"*, cabe señalar que, más allá de la especificidad del régimen contenido en la Ley 21.453, la AFIP, dando intervención a la propia DGA (como bien surge del considerando de la RG 4977/2021), ha dejado sentado expresamente que en lo atinente al ámbito sancionatorio se aplica el procedimiento infraccional previsto en el Código Aduanero.

Que si bien la norma en comentario entró en vigencia el 28/04/21, fecha de su publicación en el Boletín Oficial, considero que la misma debe ser aplicada al caso de autos. Ello, con fundamento en los principios de derecho penal aplicables al ámbito del derecho aduanero. Así lo ha entendido prestigiosa doctrina al citar jurisprudencia de la CSJN la cual *"… ha destacado la naturaleza penal de las sanciones aduaneras y la aplicación a la materia de los principios generales de derecho penal. Ha señalado que, visto que la multa aduanera no tiene carácter retributivo del daño causado, sino que tiende a prevenir y reprimir la violación de normas legales, debe considerársela de tipo represivo. También se ha señalado que la existencia de un interés de tipo fiscal no obsta a su naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios generales del derecho penal."*. Continúa diciendo el autor citado que *"En relación a la validez temporal de la ley penal, el principio general es que resulta aplicable la ley vigente al momento de la comisión de la infracción. Es un derivado natural del principio de legalidad que prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes penales. (…) El principio de aplicación de la ley penal más benigna, constituye una excepción a este principio general que se encuentra tutelado en el art. 18 de la CN (…) La excepción resulta plenamente justificada (…) la nueva ley se aplica a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia si sus disposiciones resultan más benignas (…) La ley más benigna es la que produce, en el caso concreto, el resultado más favorable para el autor. Y a ese efecto, corresponderá al juez resolver en el caso concreto, a partir de ambos marcos normativos para determinar cuál arroja el resultado más favorable para el imputado. …"* (Juan Patricio Cotter, Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje a los 30 años del Código Aduanero, Ed. Abeledo Perrot).

Que el propio Código Aduanero recepta en su artículo 899 el principio de ley penal más benigna en los siguientes términos: *"Si la norma penal vigente al tiempo de cometerse la infracción fuere distinta de la que estuviere vigente al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará la que resultare más benigna al imputado. …"*, dejando a salvo una excepción al principio: *"… No surtirá ese efecto la que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería."*

Que en base a dichos fundamentos, y teniendo en cuenta que el principio de irretroactividad de la ley contiene en el ámbito del derecho penal (aplicable al campo sancionatorio del derecho aduanero) una excepción cuando se trata de una ley penal más benigna, considero que contando actualmente con una norma que *expresamente* dispone que a los fines de la aplicación de la sanción prevista en el art. 9 de la Ley 21.453, se debe aplicar el procedimiento para las infracciones previsto en el Código Aduanero, y siendo que allí el artículo 969 prevé una multa que podría graduarse entre el 10 y el

20% *"… del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada."*, ofreciendo así una graduación que podría ser menor a la multa del 15% que estipula la Ley 21.453, entiendo que en el caso procede estar a lo dispuesto por la RG 4977/21. La cual, por otro lado, enfatiza el principio de especialidad al regular, ya sin lugar a otras interpretaciones jurisprudenciales o doctrinarias, la aplicación del régimen para las infracciones previsto en el Código Aduanero, dentro del que se encuentra la infracción del artículo 969.

IX.- Que, en consecuencia de todo lo antes expuesto, se impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del C.A., correspondiendo aplicar la multa mínima prevista en dicha norma, esto es el 10% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada.

Ello así, el 90% de la mercadería comprometida en la DJVE (1008 toneladas), asciende a 907,20 toneladas. Habiendo exportado la aquí actora 784 toneladas -conforme sostiene el servicio aduanero en el Informe obrante a fs. 3 de las act. adm.-, el saldo sin exportar resulta ser de 123,20 toneladas. Considerando un precio oficial de u$s 300 por tonelada, obtenemos por las 123,20 toneladas, un valor FOB de u$s 36.960, que al tipo de cambio aplicable de 91,36 arroja un importe de $ 3.376.665,6. El 10% de dicho monto correspondiente a la graduación mínima prevista en el art. 969 del C.A. asciende a la suma de $ 337.666,56.

X.- Que en relación con el cuestionamiento de la multa efectuado por la actora sobre la base de carecer de antecedentes infraccionales, no advierto que en el caso se configure causal alguna como para graduar la sanción por debajo del mínimo legal, por lo que entiendo que no corresponde aplicar el art. 916 del C.A.

XI.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas según los respectivos vencimientos (art. 1163 del C.A.).

Por ello, VOTO por:

1.- Confirmar parcialmente la RESOL-2023-423-E-AFIP-ADIGUA#SDGOAI, dictada en la Actuación SIGEA 19422-34-2021, en cuanto condena a la firma PRODALSA S.A. al pago de una multa declarando que su importe asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS CON 56/00 ($ 337.666,56.-), en los términos del art. 969 del C.A.

2.- Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 67 % a la actora y 33 % al fisco.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede, de plena conformidad con la inveterada postura de la Vocalía de la 16° Nominación en la materia.

En efecto, tanto el artículo 969 del CÓDIGO Aduanero como el artículo 9 de la ley 21.453 tratan dos tipos infraccionales que reprimen la misma conducta, por lo que corresponde la aplicación de una sola de ellas.

Por ello, al analizar ambas normas considero que, a la luz del principio de la ley penal más benigna– conforme el art. 861 del C.A. –, se impone la aplicación de la sanción prevista en el artículo 969 de la ley 22.415 y no la establecida en el artículo 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).

Por lo tanto, 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 artículo 969 del CÓDIGO Aduanero.

En consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes (“Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 24.840, del 02/12/13; “Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y “Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

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.). ASí LO VOTO.-

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que sin perjuicio de lo que he sostenido desde antaño respecto de la procedencia del instituto de la ley penal más benigna en casos como el que tengo a la vista, lo bien referido por el Dr. Segura en el considerando IX de su voto me conmina a apartarme de ello y, en consecuencia, adherirme a su propuesta.

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

1.- Confirmar parcialmente la RESOL-2023-423-E-AFIP-ADIGUA#SDGOAI, dictada en la Actuación SIGEA 19422-34-2021, en cuanto condena a la firma PRODALSA S.A. al pago de una multa declarando que su importe asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS CON 56/00 ($ 337.666,56.-), en los términos del art. 969 del C.A.

2.- Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 67 % a la actora y 33 % al fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente el Dr. Horacio J. Segura (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.30 23:09:50 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 18:01:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 18:09:48 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 18:09:49 -03:00