República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-55650816-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Junio de 2026

Referencia: Sentencia; Expte. nº 39.841-A; "LOS PEMPA AGROGANADERA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria, para dictar sentencia en los autos caratulados **"LOS PEMPA AGROGANADERA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 39.841-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 31/36 vta., se presenta por apoderado la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 9288/18, recaída en el expte. SIGEA n° 13289-30551-2014, que la condena al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 969 del C.A., en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) n° 14 001 DJVE 002861 U. En primer término, efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Expresa que la información que se aportó aduanero se basta a sí misma, resultando ajustada a cada una de las cuestiones requeridas por el organismo estatal, pudiendo recabarse a partir de ello todos los datos que se precisaban. Sostiene que a pesar de los esfuerzos por poder cumplir con los tiempos de la operación, la habilitación tuvo lugar fuera de la fecha de la salida del buque, sin que se haya procurado darle un mínimo de interés al pedido efectuado por el exportador. Considera que no había motivo alguno para no habilitar la carga. Entiende que este hecho operativo es ajeno a la firma que procuró hasta el último momento cumplir con todas las etapas de la exportación Agrega que además se sumó a la secuencia de esos tiempos la medición del servicio de Draft Survey para la cual también se precisa la asignación de turno, presentándose la circunstancia de que dicho servicio no trabajó los días correspondientes a la semana cristiana. Manifiesta

que ante el curso de los sucesos se solicitó una prórroga para el PE n° 14 057 EC01 001918 P, que derivó en la anulación del mismo en atención a la imposibilidad material de dar cumplimiento con la operativa a raíz de los inconvenientes producidos por la inhabilitación arbitraria de aduana de la carga. Hace referencia al art. 9 de la Ley n° 21.453. Sostiene que sin motivo alguno la prórroga no fue concedida y que se hizo alusión a un concepto de extrema ambigüedad en el que se habría verificado un supuesto de "falseamiento de datos" por parte de la exportadora en la documentación presentada. Niega contundentemente que la posible alteración de datos haya ocurrido. Aclara que en los usos y costumbres habituales y normales las firmas exportadoras primero cierran su venta comercial y luego inmediatamente solicitan el ROE verde, por ende, la fecha de cierre de venta que debía consignarse en el documento aludido era la que efectivamente se consignó, coincidiendo con la que a su vez figura en la DJVE. Supone que la fiscalización oportuna hubiera observado esa hipotética inconsistencia de fechas y, sin embargo, no lo hizo. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 51/54, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios. Realiza consideraciones respecto al art. 8, de la Ley n° 21.453 y al Decreto n° 1177/92. Manifiesta que la actora en el procedimiento administrativo no ha desvirtuado el hecho imputado por lo que queda acreditado el incumplimiento de la obligación de exportar el 90% de la mercadería comprometida en la DJVE, quedando configurada la conducta del art. 979 del C.A. y el art. 9 de la Ley mencionada. Agrega que los argumentos esgrimidos por la contraparte resultan irrelevantes desde el momento en que la misma ha falseado datos en la documental presentada ante la Secretaria de Comercio. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 55, se declara la causa de puro derecho. A fs. 58 se elevan los autos a la Sala "F" y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 13289-30551-2014 se inician, a fs. 1, con la nota de la firma importadora de fecha 15/5/14. A fs. 2, consta la DJVE n° 2861 U. A fs. 44, obra el Acta de Denuncia n° 14 001 006466. A fs. 46, luce la liquidación de multa. A fs. 47, se dispone la apertura de sumario y la corrida de vista de todo lo actuado. A fs. 48 A fs. 94/99, la recurrente contesta la vista conferida. Finalmente, a fs. 101/107 vta., se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 9288/18, aquí apelada.

V.- Que mediante la resolución apelada en autos se le exige a la firma exportadora el pago de una multa en los términos del art. 969 del C.A. y art. 9° de la Ley 21.453.

Primeramente debe aclararse que no es materia de discusión el hecho de que la firma LOS PEMPAS AGROGANADERA S.A. documentó la DJVE n° 2861 U, acogiéndose al régimen de la ley mencionada. Ello implicó que quede determinado el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigente al momento del registro de la DJVE a la fecha de cierre de venta y, como contrapartida, el compromiso a exportar la mercadería correspondiente en las cantidades y en los plazos estipulados.

Asimismo, tampoco se encuentra controvertido que la exportación no fuera cumplida a la fecha de vencimiento de la DJVE, esto es en fecha 17/5/14.

Que la recurrente sostiene en su recurso inicial que no es merecedora de la sanción impuesta, en razón de que no pudo cumplir con la exportación comprometida en la DJVE por razones ajenas a ella, relacionadas con la decisión adoptada por la Aduana en el marco de lo previsto en la Resolución AFIP n° 3593/14 que hizo depender la habilitación de las cargas a una serie de requerimientos contemplados en ella.

Seguidamente, manifestó que pese a haber cumplido con los requerimientos que se le habían solicitado, no obstante, esto constituyó un obstáculo insalvable para cumplir con los tiempos de la operación de exportación dentro del plazo estipulado.

Sin embargo, el Fisco expone que la causal eximente que pretende introducir la exportadora no puede ser concedida en virtud de que la Secretaria Ejecutiva de UCESCI al verificar la documentación aportada observó que contenía un falseamiento de datos, en virtud de que la fecha de cierre de venta declarada en la solicitud ROE verde (28/3/14) difería de la fecha de confirmación de venta (27/4/14), de acuerdo a lo establecido en el art. 8 de la Ley n° 21.453.

VI.- En atención al modo en que se encuentra planteado el tema, corresponde liminalmente pronunciarme sobre el campo regulatorio aplicable al caso.

Que conforme surge del expediente administrativo, la actora se acogió al régimen opcional establecido por el art. 729 del C.A., el cual le permite al exportador calcular los tributos aduaneros a la fecha en que se perfecciona la compra-venta de la mercadería agraria y, de este modo, obtener una certeza del costo de la operación celebrada, con la obligación de exportar dicha mercadería en los plazos, formas y condiciones establecidos en el art. 730 del C.A.

El art. 730 del C.A. establece 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."*.

En el mismo sentido, el art. 9 de la Ley 21.453, bajo cuyo régimen se realizó la operación, establece que *"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..."*.

En este orden de ideas el art. 969 del C.A. impone la sanción al que ***"no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas..."*.**

Es decir, podemos observar que el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos que surgen de las normas citadas conlleva el incumplimiento al régimen de las DVJE.

VII.- Ahora bien, del expediente administrativo y de la propia DJVE, surge que el plazo para cumplir con la exportación de al menos el 90% de la mercadería en cuestión, vencía el 17/5/14.

Aun así, la firma exportadora al momento del registro de la DJVE, esto es 31/3/14, debía cumplir con lo establecido en el art. 6, de la Resolución n° 3593/14, que fuere publicada en el B.O. en fecha 20/2/14, que requería que los responsables del régimen cumplan con la utilización del servicio "REGISTRO SISTEMICO DE MOVIMIENTOS Y EXISTENCIAS DE GRANOS" que se encontraba habilitado en el sitio "web" del Organismo, brindando la información requerida por el sistema.

Que precisamente por cuestiones vinculadas al cumplimiento de lo requerido por la mencionada resolución, que en palabras de la recurrente consistían en que *"a través de un departamento especializado debía autorizar en forma previa la carga a buque de la mercadería"*, provocó la pérdida de oportunidad de carga de la mercadería de trato.

En este contexto, la firma exportadora en fecha 15/5/14 presentó ante Ministerio de Economía y Finanzas Públicas la solicitud de una prórroga del plazo para cumplir con la DJVE aludida.

Nótese que tal pedido fue realizado con una antelación de un día hábil anterior a la fecha de vencimiento (17/5/14) de la declaración, la que luego fuere rechazada por la causal del art. 8 de la Ley 21.543.

Que en virtud de la situación descripta, no es posible justificar la exclusión de responsabilidad, toda vez que se trata de una circunstancia que no puede considerarse ajena a la responsabilidad del exportador, ya que el acogimiento al régimen de la ley fue voluntario, por el cual la recurrente debía cumplir ciertas obligaciones (plazos, formas y condiciones), teniendo como contrapartida los beneficios otorgados por la normativa (tipo de cambio aplicable al momento de la fecha de cierre de la venta).

En consecuencia, no habiéndose cumplido la exportación documentada en las DJVE 2861 U dentro del plazo estipulado, corresponde tener por configurada la infracción prevista en el art. 969 del C.A.

VIII.- Por último, corresponde analizar el monto de la multa impuesta.

Que en virtud de lo resulto por la Sala I de la CNCAF en la causa n° 17.648/2013 "Hierros S.A. (TF 30.154-A) c/DGA "; la Sala II en "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/DGA" del 27/4/17; la Sala III en "LDC Argentina S.A. (TF 25.647-A) c/ DGA", del 25/08/11 y en "GEAR SAAICF c/DGA", del 15/03/16 y por la Sala V en "Cremer y Asociados S.A. c/DGA", del 15/12/16, por razones de economía y celeridad procesal, he de apartarme del criterio mantenido desde antaño respecto de la aplicación de la "ley penal más benigna", pues "equivale, en los hechos, a dejar sin efecto el supuesto infraccional del art. 9 de la ley 21.453 para una pluralidad de casos posibles, ya que no habría ningún supuesto en que fuera procedente aplicar la sanción prevista en la legislación especial" (CNCAF SALA I 62646/2018 GLOBAL CEREALES S.A. (TF 32.260-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO).

Por ello, **VOTO** por confirmar la Resolución (DE PRLA) n° 9288/18, recaída en la actuación SIGEA n° 13289-30551-2014, con costas a la actora.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que me remito a lo señalado en los Considerandos I a VII del voto que antecede, y adhiero en lo sustancial a la propuesta decisoria del Vocal instructor, salvo en relación al monto de condena de la multa objeto de autos.

II.- Que, bajo tales premisas, y habida cuenta lo señalado en el Considerando VIII del voto que antecede, corresponde analizar el monto de la multa impuesta en la litis, es decir, si se aplica el porcentaje mínimo de la multa en un 10% (conforme lo establecido en el artículo 969 del Código Aduanero) o el 15% establecido en el artículo 9 de la ley 21.453.

III.- Que las citadas normas tratan dos tipos infraccionales que reprimen la misma conducta, por lo que resulta evidente que corresponde la aplicación de una sola de ellas.

En tal sentido, considero que, a la luz del principio de la ley penal más benigna– en los términos del artículo 861 del Código Aduanero –, 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).

IV.- 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 artículo 969 del Código Aduanero.

En tales condiciones, corresponde fijar la multa en el 10% del valor en aduana de la mercadería no exportada, la que asciende a la suma de $ 139.680,52.

V.- Que, en consecuencia, se confirma 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.).

Por ello, **VOTO** por:

I.- Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) n° 9288/18, recaída en la actuación SIGEA n° 13289-30551-2014, declarando que la multa que se impone a la firma recurrente asciende a la suma de $ 139.680,52.

II.- Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Así lo voto.-

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

I.- Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) n° 9288/18, recaída en la actuación SIGEA n° 13289-30551-2014, declarando que la multa que se impone a la firma recurrente asciende a la suma de $ 139.680,52.

II.- Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación), Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación) y Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.01 12:35:32 -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: 2026.06.01 12:45:50 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.06.04 15:35:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.04 15:36:32 -03:00