República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-87441492-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Agosto de 2022

Referencia: EXP-2020- 99749113-APN-SGASAD#TFN ALQUIMIA ARGENTINA S.H. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“ALQUIMIA ARGENTINA S.H. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”, EXP-2020- 99749113-APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante IF-2019-94378276-APN-DTD#JGM la firma ALQUIMIA ARGENTINA S.H. interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 180/2018 dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en la Actuación Nº 15316-190-2014, por medio de la cual se la condenó por la comisión de la infracción tipificada por el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., al pago de $ 70.014,99 en concepto de multa y U$S 29.857,11 en concepto de tributos en relación a la destinación de exportación Nº 12 053 EC01 001115 V. Relata que en oportunidad del registro de la operación, y encontrándose inscripto como operador orgánico bajo seguimiento por parte de la entidad certificadora habilitada por SENASA, Food Safety S.A., abonó los derechos de exportación resultantes del SIM del 5%. Manifiesta que la empresa realizó operaciones de exportación similares durante 3 años, siendo controlados de acuerdo con el canal asignado -rojo o naranja- y nunca se le reclamó certificado alguno emitido por la certificadora. Entiende que la calidad de orgánica de una mercadería no depende de que se adjunte o no un certificado en un plazo determinado, siendo incluso que el mismo obra en original en las actuaciones administrativas y establece que es “100 % ORGANIC CHIA”. Afirma que, si abonó la alícuota que arrojó el sistema y que fuera verificado por funcionarios públicos sin ningún tipo de advertencia durante el transcurso de 3 años y 41 embarques efectuados, debe considerárselo liberado del pago. Considera que los despachos no pueden volver a revisarse sin afectar gravemente el principio de la seguridad jurídica. Analiza que su conducta no encuadra en la figura del art. 954 inc. a) del C.A.. Informa que, con posterioridad al presente sumario, la DGA cuestionó el valor declarado por su parte respecto a numerosos P.E., dentro de los cuales se encuentra el P.E. cuestionado, entendiendo que al publicar la Resolución con los listados de pre-ajustes de valor, se menciona que la alícuota a tributar es del 5%, entendiendo que ello respalda su postura. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal, solicita se lo exima del pago de la tasa de actuación atento encontrarse en Concurso Preventivo de Acreedores y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- En su responde (v. IF-2020-55218545-APN-DTD#JGM) la representación fiscal, luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. En primer lugar, destaca el correcto accionar de la Aduana en ejercicio de las facultades de control, detectando que mediante la documentación el P.E. cuestionado, se abonaron derechos de exportación con una alícuota del 5% aplicable a productos de calidad orgánica, pero omitiendo agregar el Certificado

instrumentado por Resolución SAGPyAN Nº 503/2005. Recuerda que mediante la Nota Externa Nº 101/2008 se establece el plazo de 45 días luego del libramiento de la mercadería, para la presentación del mencionado certificado. Expresa que el Certificado no fue aportado en dicho plazo, resaltando además que el aportado no acredita la calidad de orgánica de la mercadería exportada conforme la normativa aplicable, por lo que corresponde aplicar una alícuota plena del 20%. Entiende que se ha configurado la infracción imputada. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante PV-2022-83325662- APN-VOC XIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, que los pasa a sentencia (V. IF-85729491- APN-VOC XIX#TFN

IV.- La Actuación N° 15316-190-2014, agregada mediante IF-2020-67120259-APN-DTD#JGM, IF-2020-67120577-APN-DTD#JGM, IF-2020-67120716-APN-DTD#JGM, IF-2020-67120995-APN-DTD#JGM e IF-2020-67121180-APN-DTD#JGM se inicia a fs. 1 con el Acta de Denuncia del 11/09/2014, efectuada por un control de documentación ex-post sobre la DDT SIM 12053EC01000115V, de donde resultó que el exportador no agregó en los términos de la Nota Externa Nº 101/08 DGA, el Certificado de Calidad Orgánica por la mercadería exportada (fs. 2 Nota "V" 384/14). A fs. 4/10 obra copia de la siguiente documentación: P.E. Nº 12 053 EC01 000115 V, Organic Quality Certificate Nº 44/12 emitido por Food Safety S.A., Factura de Exportación Nº 0002-00000037 emitida por Alquimia Argentina S.H. a Alquimia S.A. -Paraguay- y Acta del 02/09/2014 efectuada con motivo del requerimiento efectuado en la sede de Food Safety S.A. A fs. 11/12 obra auto de apertura de sumario y se ordena correr vista de todo lo actuado a Alquimia Argentina S.A. y la Despachante de Aduanas Lidia Betina Ayejes, que se presentan a fs. 13/16 y a fs. 21/30. A fs. 41, como medida para mejor proveer, se ordena agregar la totalidad de la documentación contenida en el sobre Contenedor de la operación SIM 12053EC01001115V, que obra a fs. 43/58. A fs. 65/65vta. obra Nota Nº 358/2015 (AD SALT). A fs. 66/66vta. obra Nota Nº 106/2015 (AD SALT) enviada al Sr. Coordinador Regional Temático de Protección Vegetal de SENASA-NOA NORTE, solicitando información respecto a la exportación del producto Chia (Salvia Hispánica), obrando la contestación a fs. 67/68. A fs. 69/71vta. obra Dictamen Nº 163/2018 y a fs. 72/75 se dicta la Resolución Fallo Nº 180/2018, apelada en autos.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto condenó a Alquimia Argentina S.A. al pago de multa y tributos por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., se ajusta a derecho.

El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: "El que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio…".

Ello sentado, cabe precisar, con prioridad a toda ulterior consideración, que la Resolución SAGPyA Nº 503/2005 aprobó un régimen administrativo de carácter obligatorio para las empresas habilitadas en los Registros Nacionales de Empresas Certificadoras de Productos Orgánicos de origen vegetal y animal, a fin de que certifiquen la producción orgánica, sujeta al régimen previsto en la Ley Nº 25.127.

VI.- Conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante el P.E. Nº 12 053 EC01 001115 V, oficializado el 11/10/2012, se exportaron -con destino a Estados Unidos-, 38.000 kilogramos de mercadería correspondiente a la PA 1207.99.90.900Y "Las demás Los demás — Los demás - Los demás: LAS DEMAS SEMILLAS Y FRUTOS OLEAGINOSOS, INCLUSO QUEBRANTADOS" (Chía Salvia Hispanica), abonando una alícuota de 5% de derechos de exportación en virtud de la calidad orgánica de la mercadería (Campo "Documentos a presentar": "CERT-ECO-ORG-BIO=44/12").

El servicio aduanero imputa a la aquí recurrente la infracción en trato, por cuanto sostiene que no presentó dentro del plazo de 45 días desde el libramiento (según lo establece la Nota Externa Nº 101/2008), el Certificado de Calidad

Orgánica instrumentado mediante la Resolución SAGPyAN Nº 503/2005, que lo autorizara a utilizar la ventaja que otorga el arancel para dichos productos (alícuota del 5%), entendiendo además, que el Certificado obrante en las actuaciones administrativas no resulta válido a tal efecto.

VII.- De la compulsa de las actuaciones administrativas (ver copias del sobre Contenedor del P.E. Nº 12053EC01 001115 V obrante a fs. 43/58) surge que la actora declaró y acompañó el **Organic Quality Certificate Nº 044/12** emitido por Food Safety S.A., que indica que el **operador** se encuentra **registrado y habilitado (licencia anual) para operar con los productos orgánicos** allí detallados.

Es decir, la actora presentó un certificado que acredita su licencia anual como operador, pero no un certificado que acredite la calidad de orgánico del producto exportado mediante el P.E. en análisis (no surge constancia de su presentación dentro del plazo de 45 días desde el libramiento), tal y como lo exige la Resolución SAGPyA Nº 503/2005.

Además, de acuerdo a la prueba obrante en las actuaciones administrativas (que no ha sido cuestionada en estos autos), la certificación como operador habilitado lo es en relación a la normativa NOP, que carece de validez para acreditar tal condición de acuerdo a la normativa de nuestro país (sin perjuicio de resultar válido según la normativa de Estados Unidos).

En efecto, de acuerdo a lo informado por la entidad certificadora habilitada por SENASA, **Food Safety S.A.** a fs. 9/10 act. adm.: a) el Certificado expedido bajo la norma NOP solo acredita que el producto es orgánico en cumplimiento con la normativa argentina si posee estampilla del SENASA numerada y única y b) los únicos certificados SENASA para producto Chia que le fueron emitidos a la firma Alquimia Argentina S.H. desde el año 2009 hasta la fecha (02/09/2014) fueron 1) emitido por un volumen de 1.000 kg y 2) emitido con el número 2620/2013, de lo que puede concluirse que el certificado en análisis no está incluido entre ellos.

A ello se agrega el informe de **SENASA** de fs. 68 de las act. adm., donde se señalan los **requisitos para la exportación de Chía de calidad orgánica**: a) Certificado que avala la condición orgánica emitida por Food Safety S.A., detallando volumen, lote, marca, productor, elaborador, importador, b) certificado emitido por SENASA en el que se convalidan los datos detallados por la entidad certificadora y c) **si la chía es certificada como NOP, para SENASA no es orgánica y por lo tanto es convencional, no recibiendo el tratamiento diferencial**.

VIII.- En función de ello, corresponde advertir las consecuencias que derivan del incumplimiento del régimen. En lo que concierne al régimen sancionatorio, no caben dudas que tratándose de un profesional no puede excusar su responsabilidad en una práctica administrativa que, desapegada del cumplimiento de las leyes y los reglamentos, le permitió operar en manifiesto incumplimiento del régimen aplicable. Desde esta perspectiva, parece evidente la endeblez del argumento defensivo, es como si una empresa de colectivos invocase que consuetudinariamente las autoridades de tránsito le permiten pasar los semáforos en colorado. Tal conclusión resulta adecuada a las especiales características de las obligaciones para con el sistema aduanero. La doctrina del venire contra factum propium non valet no puede vincular a la Administración cuando la conducta precedente no se ajusta a la ley imperativa aplicable al caso, ya que la tutela de las expectativas generadas en los administrados no puede primar sobre el principio de legalidad al que se encuentra sometida la actividad del Estado. (Fallos: 343:1457).

En ese orden de ideas, es oportuno aquí destacar que, con relación a las infracciones administrativas, no es menester una conducta voluntaria de una persona humana como tampoco es menester la exteriorización de un resultado. Podría ser suficiente para su consumación el incumplimiento objetivo del deber. Máxime que la enorme mayoría de ilícitos administrativos remiten a exigencias de mera forma que se imponen en concepto de deberes de colaboración para facilitar el ejercicio de la función administrativa. Efectivamente, en la medida que se espera del obligado por la norma administrativa una conducta positiva, la sanción administrativa suele encontrarse precedida de una omisión al cumplimiento de un deber jurídico por el que se garantizó su preservación. Lo recién expuesto, es claro, el obligado

encuentra la habilitación necesaria para desarrollar la actividad regulada a condición de su compromiso de conjurar la necesidad de una actividad administrativa que la obligue a actuar para neutralizarlo. Desde luego, a poco que la autoridad administrativa debe actuar, se frustra el sentido de la política regulatoria y resulta menester sancionar la omisión del agente obligado. Un adecuado análisis de la situación conduce a un camino diferente del ideario penal, pues no debe interesar a quien incumbía en los hechos cumplir con la obligación, por cuanto la responsable es la entidad que se comprometió a cumplir con el deber colaboración.

Al respecto, cabe recordar que en las normas administrativas sancionadoras existe una específica obligación de actuar y que demanda por parte de la autoridad administrativa la implementación de mecanismos tendientes a prevenir, controlar y evitar la propagación del riesgo para el bien jurídicamente protegido por la norma regulatoria. Lo que se imputa entonces es el incumplimiento de un deber de colaboración que resulta necesaria para proteger debidamente a la función administrativa. De manera general, puede enunciarse que, a través del derecho administrativo sancionador, se pretende garantizar la función administrativa, mediante la imposición de una sanción que no sólo repruebe, sino que también conmine a realizar aquellas conductas que hacen a la consecución del interés público. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los deberes de colaboración que las normas jurídicas imponen a los administrados.

Así, cabe poner de relieve que la sanción administrativa debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer a la gestión que el legislador le atribuye a la administración. Conviene dejar puntualizado que, si un órgano administrativo tiene potestad para determinar lo que le corresponde en derecho a una persona, el incumplimiento de ese mandato puede implicar la asignación de atribuciones sancionatorias con el propósito de asegurar la vigencia del orden jurídico mediante la imposición de los castigos correspondientes. Este cariz cobra especial relevancia porque demuestra la relación entre los instrumentos preventivos de los cuales dispone la autoridad administrativa- vgr. Autorizaciones- las obligaciones de colaboración impuestas por el título habilitante y las facultades sancionatorias de la administración ya que, efectivamente, la potestad sancionatoria administrativa es un instrumento disuasorio de las conductas que obstruyen el eficaz desempeño de las funciones administrativas y asimismo es un mecanismo de garantía de los bienes jurídicos que pretende asegurar la actuación administrativa.

Bajo la perspectiva que se considera adecuada a la situación examinada, no es suficiente expresar el proceso de imputación mediante un simple silogismo práctico. Desde esa perspectiva, la premisa mayor estará constituida por la norma que se somete a estudio y que cuenta como razón para la acción del obligado que tiene una voluntad de seguimiento del orden jurídico. Luego, la premisa menor tiene que incorporar los conocimientos y capacidades relevantes del sujeto según el contexto de actuación. Esto porque no nos importa la conducta que un particular fiel a derecho cualquiera hubiese realizado sino, por el contrario, lo que debía realizar o dejar de realizar el específico autor de haber reconocido validez al ordenamiento. De tal manera, la conclusión práctica indicará el deber de ejecutar o abstenerse de ejecutar una determinada acción, deber que está vinculado con una voluntad de fidelidad al derecho. Si el sujeto, por el contrario, efectivamente realizó o no se abstuvo de la acción exigida, entonces la imputación es exitosa porque la conducta objetivamente contraria a la norma se entiende como suya, evidenciando el desconocimiento de esa norma como razón para la acción. Desde una perspectiva lógica y en base a la consideración finalista del derecho, el criterio pertinente es plantearse si actuando con prudencia y pleno conocimiento de las cosas podía comportarse de una manera distinta.

Conforme se describe, a la persona debe permitírsele hacer todo aquello que un destinatario promedio haría para evitar el riesgo.[1]. Así pues, el cumplimiento de las exigencias de cuidado tiene un efecto desincriminatorio, habida cuenta de que aun cuando de la acción se derive un resultado típico, no puede imputarse responsabilidad ya que nadie está en posición de evitar, en todo momento, las consecuencias lesivas de su comportamiento. De modo que existe una tolerancia normativa de su causación, incluso cuando existe certeza que hubiese permitido la evitación del resultado lesivo, pues el orden jurídico no espera del sujeto que eluda todo tipo de riesgo, sino un cierto grado de *expertise* y un comportamiento cuidadoso en la actividad.

Así, el riesgo que el ordenamiento está dispuesto a tolerar depende de un determinado contexto para evitar un

inevitable resultado lesivo. Como se expresara, al habilitarse la realización de una actividad bajo condicionamientos impuestos por normas administrativas, ello implica la aceptación de los peligros que encierra su ejercicio. En tales condiciones, no puede desconocerse que la norma regulatoria no puede imponer la obligación de evitar todo tipo de riesgos bajo condicionamiento de aplicar una sanción. Como se explicó más arriba, siempre será menester la ponderación que dio lugar a la regulación de la actividad, por cuanto la expectativa de la comunidad es que se ejercerá la actividad con sujeción a las normas regulatorias y por consiguiente deberá responder por cuanto la comunidad deposita en el habilitado una posición de garante. Consecuentemente, la base de la responsabilidad se edifica sobre su ámbito de competencia, pudiendo sancionárselo por el incumplimiento de la función que estaba obligado a garantizar.

Conforme lo analizado, corresponde confirmar la multa impuesta en la resolución apelada.

IX.- Sobre la base de lo recién expuesto cabe ahora referirse a la responsabilidad tributaria del exportador.

Encontrándose probado en autos que el Certificado correspondiente a la mercadería exportada mediante la operación de exportación cuestionada, no resulta válido para acreditar la calidad orgánica de la mercadería (atento lo reseñado en el Considerando VII), corresponde también confirmar la exigencia tributaria.

Otro hubiera sido el supuesto de no contar con el certificado al momento de la verificación del hecho imponible, ya que ello no podría resultar determinante para el correcto encuadramiento en la norma tributaria aplicable, atento la sujeción no nace de la voluntad privada sino de las disposiciones unilaterales del legislador. Si el ente recaudador meramente hubiera discutido el cumplimiento de la exigencia de acreditar el carácter orgánico de la mercadería dentro del plazo establecido en la reglamentación, pero no hubiera controvertido que le corresponda la alícuota diferenciada en caso de presentación oportuna, no podría considerarse causado al acto administrativo determinativo de la obligación tributaria.

X.- Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución Nº Fallo N° 180/2018 dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, en la Actuación Nº 15316-190-2014.

Por ello, **voto por:**

Confirmar la Resolución Fallo N° 180/2018 dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, en la Actuación Nº 15316-190-2014. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución Fallo N° 180/2018 dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, en la Actuación Nº 15316-190-2014. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

[1] *Cfr.* BACIGALUPO, Enrique, *Derecho penal. Parte general,* ARA Editores, Lima, 2004 p. 264 y ss., *Lineamientos de la teoría del delito,* 3ª ed. Hammurabi, Bs. As., 1994 p. 76 y ss., CEREZO MIR, José, *Derecho penal. Parte general,* B de F, Bs. As., 2008, p. 405 y ss. DONNA, Edgardo Alberto, *Teoría del delito y de la pena,* 2ª ed. Astrea, Bs. As., 1996. p. 39 y ss., FRISCH, Wolfgang, *Tipo penal e imputación objetiva,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, del mismo autor ver *Desvalorar e imputar. Sobre la imputación objetiva en derecho penal,* Editorial B de F, Bs. As., 2007, HRUSCHKA, Joachim, *La imputación ordinaria y extraordinaria en Puffendorf,* trad, de Nuria Pastor Muñoz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2006, JAKOBS, Günther, *Derecho penal. Parte general,* 2ª ed., trad, de Joaquín Cuello Contreras y José L. Serramo González de Murillo, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 237 y ss. y *La imputación objetiva en el Derecho Penal,* 3ª reimpresión, trad, de Manuel Cancio Meliá, Editorial Ad-Hoc, Bs. As. 2005, JESCHECK, Hans-Heinrich-WEIGEND, Thomas, *Tratado de derecho penal. Parte general,* 5ª ed., trad, de Miguel Olmedo Cardenete, Ed. Comares, Granada 2002, p. 307 y ss., MAURACH, Reinhart-ZIPF, Heinz, *Derecho penal. Parte general,* 7ª ed., trad, de José Bofill Genzsch y Enrique Aimore Gibson, Astrea, Bs. As. 1994, TI, p. 209 y ss., MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal. Parte general,* 7° ed., B de F, Bs. As., 2004, p. 254 y ss., RIGHI, Esteban, *Derecho penal. Parte general,* Lexis Nexis, Bs. As., 2007, p. 174 y ss., REYES ALVARADO, Yesid, *Imputación objetiva,* 3ª ed., Ed. Temis, Bogotá, 2005, ROXIN Claus, *Derecho penal. Parte general. Tomo I. Fundamentos. Estructura de la teoría del delito,* trad, de la 2ª edición alemana de Diego M. Luzón Peña, Miguel Díaz y Conlledo y Javier De Vicente Remesal, Thomson Civitas, Madrid, 2007, p. 342 y ss., del mismo autor ver *Reflexiones sobre la problemática de la imputación en el derecho penal* en *Problemas básicos del derecho penal,* trad, de Diego Manuel Luzón Peña, Ed. Reus, Madrid, 1976, p. 128/149, RUDOLPHI, Hans-Joachim, *Causalidad e imputación objetiva,* trad, de Claudia López Díaz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, SANCINETTI, Marcelo A.-FERRANTE, Marcelo-CANCIO MELIÁ, Manuel, *Teoría de la imputación objetiva,* Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, SANCINETTI, Marcelo A., *Subjetivismo e imputación objetiva en derecho penal,* Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 1997, p 85 y ss., SILVESTRONI, Mariano H., *Teoría constitucional del delito,* 2ª edición. Ed. del Puerto, Bs. As., 2007, p. 315 y ss., STRATENWERTH, Gunther, *Derecho penal. Parte general I. El hecho punible,* 5ª ed., trad, de Marcelo A. Sancinetti y Manuel Cancio Meliá, Hammurabi, Bs. As., 2005, p. 148 y ss., ZAFFARONI, Eugenio R.-ALAGIA, Alejandro-SLOKAR, Alejandro, *Derecho penal. Parte general,* 2ª ed., Ediar, Bs. As., 2001, p. 463 y ss. De los mismos autores, ver también *Manual de derecho penal. Parte general,* Ediar, Bs. As., 2007, p. 36 ly ss.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.08.22 14:33:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.08.22 14:35:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.08.22 16:14:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 16:14:26 -03:00