Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-101434140-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2022-94174937-APN-SGASAD#TFN RONALB S.R.L. (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 “**RONALB S.R.L. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”**, expediente **EX-2022-94174937-APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante el RE-2022-94172170-APN-SGASAD#TFN la firma RONALB S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución 368/2022 (AD ROSA), dictada el 16/08/2022 en la Actuación N.º 17535-104-2021, en cuanto la condena al pago de la suma de $278.244 en concepto de multa, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior N.º 17-052-DJVE-001458-H, por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la Ley 21.453, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería. En primer lugar, manifiesta que no se puede endilgar una imputación de naturaleza penal de manera automática sin tener en cuenta la circunstancia de hecho acaecida. En esa línea, señala que la causa esencial de su incumplimiento se debió a que la empresa importadora/compradora anuló el saldo pendiente de embarque de la mercadería en cuestión ocasionándole enormes perjuicios comerciales y operativos. A razón de ello, indica que en la práctica diaria del comercio exterior la cotidianeidad de las operaciones excede de la estática normativa involucrada, generando situaciones injustas como en su caso. Por otro lado, plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario, la incompetencia de la aduana para el juzgamiento de la infracción imputada, la vulneración de la garantía de ser juzgado en un plazo razonable y la atenuación de la multa por aplicación de la ley penal más benigna. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución aduanera.

II.- Por medio del IF-2023-40571989-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado. Luego de hacer una negativa genérica y efectuar un sucinto relato de los hechos acaecidos en sede aduanera, se opone a los planteos de nulidad, incompetencia, la vulneración del plazo razonable y la aplicación de la ley más benigna. En cuanto a la cuestión de fondo, hace un análisis de la normativa aplicable y manifiesta que la actora no cumplió en el plazo estipulado con la exportación de la totalidad de la mercadería amparada

en la Declaración Jurada de Venta al Exterior, por lo que la figura legal en la que se encuadra el incumplimiento endilgado es el art. 9 de la ley 21.453. Por último, indica que no puede considerarse como eximente de responsabilidad de incumplimiento la conducta del comprador/importador dado que los riesgos de la actividad empresarial no son oponibles a la DGA. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo, con costas.

III.- La Actuación Administrativa N.º 17535-104-2021, se inicia a fs. 1 con la denuncia formulada contra la firma RONALB S.R.L. por la presunta infracción tipificada en el art. 9 de la Ley 21.453, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior N.º 17-052-DJVE-001458-H. A fs. 2 se adjuntan el informe de la Sección Inspección Nota N.º 193/2001 (EX ANTE), sobre la cual se funda la denuncia y a fs. 3 se agrega la impresion de pantalla del SIM de la DJVE involucrada. A fs. 6 obra la liquidación de la multa reclamada. A fs. 8/9 (el 29/11/21), se dispone la apertura del sumario y se corre vista de lo actuado a la firma (notificada a fs. 11 -el 03/12/2021-), la que presenta su descargo a fs. 12/16. A fs. 53 se tiene por contestada la vista conferida. A fs. 56/58 (16/08/2022) se dicta la Resolución Nº 368/2022 (AD ROSA), apelada en autos.

IV.- Mediante PV-2023-89444022-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, que los pasa a sentencia en IF-2023-99050192-APN-VOCXIX#TFN.

V.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde tratar el agravio relativo a la nulidad del sumario.

En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a la nulidad, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

Es así que, en el caso de autos, no se constata que en sede aduanera haya existido error o vicio alguno, que causare a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia.

Así las cosas, es claro que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa.

En ese marco interpretativo, la CSJN ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, entre otros).

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada.

VI.- En relación al planteo de incompetencia esgrimido por la actora, es menester señalar que el art. 2 de Ley 21.453 indica con claridad: *"El Poder Ejecutivo Nacional designará la Autoridad de Aplicación responsable del cumplimiento de lo establecido en la presente ley"*

Así es que, del Decreto 1177/92 reglamentario de la Ley 21.453 surge expresamente: *"habiéndose decretado la disolución de la JUNTA NACIONAL DE GRANOS, organismo que actuaba como autoridad de aplicación del régimen de conformidad con el Decreto N. 2.923 del 19 de noviembre de 1996, resulta*

procedente determinar la autoridad encargada de ejercer las funciones antedichas y la participación que le cabe a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS”.

Por otro lado, en art. 5° del mencionado decreto dispone: *“A los efectos de la aplicación de las sanciones a que se refieren los artículos 8° y 9° de la ley serán de aplicación el procedimiento para las infracciones y el régimen recursivo establecido por el Código Aduanero”.*

En consecuencia, en virtud de la normativa aludida, queda en manifiesto que la AFIP-DGA es el órgano competente con las atribuciones suficientes para instruir y resolver los sumarios por incumplimiento y transgresión a las normas del régimen especial de la Ley 21.453.

Por lo que tampoco corresponde hacer lugar a los agravios relativos a la falta de competencia de la D.G.A. para resolver y la nulidad del procedimiento invocada por la actora fundada en ello.

VII.- En cuanto al planteo opuesto por la actora en relación a que se ha violado la garantía de ser juzgado en un plazo razonable. Es importante recalcar que si bien es cierto que la exigencia de un plazo razonable es exigible a la autoridad administrativa para que esta ejerza sus potestades, también lo es que no puede sostenerse su violación por el mero cotejo del paso del tiempo, ya que, siempre será necesario que el responsable demuestre acabadamente que el procedimiento administrativo se vio prolongado sin razón que lo justifique.

En ese entendimiento del asunto, ese extremo no se ha visto corroborado en la especie toda vez que las alegaciones presentadas por la actora han sido demasiado genéricas e imprecisas.

En atención a lo expuesto, no corresponde hacer lugar al planteo de la actora en lo que a esta cuestión se refiere.

VIII.- Sentado lo precedente, concierne expedirse si la resolución apelada, en cuanto condena a la actora por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 9 de la Ley 21.453, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la DJVE N.º 17-052-DJVE-001458-H, se ajusta a derecho.

En tales condiciones, cabe recordar que la Ley 21.453 implementa un régimen de estímulo a las exportaciones de productos agrícolas, en donde se establece un sistema que permite a los exportadores anticipar sus costos y facilitar el ingreso de divisas. Como la propia norma lo indica, este régimen especial otorga un beneficio tributario, por lo que 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 los fines que las informan (“Fallos” 264:152; 265:256, entre otros).

Continuando con el análisis normativo, en su art. 6 dispone: *“A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta”.*

Por su parte, el art. 9 establece: *"Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el noventa por ciento (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La Autoridad de Aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta de la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada"*.

En este punto es crucial aclarar, que conforme surge de la Exposición de Motivos del C.A., lo establecido en los arts. 726, 727 y 728, no implica la derogación de la ley 21.453, en atención a que se trata de un "régimen especial".

De acuerdo a lo señalado y a la normativa descripta, queda claro que el registro de la DJVE efectuado por la actora implicó que se acogiera a los beneficios establecidos por el art. 6 de la ley 21.453, en el que en su art. 9 señala la sanción para el exportador en caso de incumplimiento de las operaciones registradas.

En esa comprensión del asunto, es imperioso tener presente, lo que el más Alto Tribunal ha sostenido en reiteradas oportunidades que *el acogimiento a un régimen de excepción importa el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tales efectos y obsta a su ulterior impugnación* (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefín S.A.", sentencia del 01/10/91).

En ese marco, es relevante señalar que la DJVE N.º 17-052-DJVE-001458-H fue registrada el 14/11/2017 por un total de 250 toneladas en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 1005.90.10.219X *"CEREALES, MAÍZ. -Los demás, En grano, Más del 15 % de embolsado (Ley 21.453), Pisingallo Los demás"*, con vencimiento el 09/11/2018.

Ahora bien, resulta elocuente indicar que no se encuentra controvertido que la actora no ha cumplido con el mínimo tolerable del 90% establecido por el art. 9 de la Ley 21.453, sino que el asunto a decidir recae sobre las causas invocadas para justificar su incumplimiento.

En ese estado de las cosas, es necesario remarcar que en sus argumentos la encartada aduce -con afirmaciones genéricas y sin el debido respaldo- que el incumplimiento se debió a razones ajenas a su voluntad, en virtud de que la empresa importadora/compradora anulo el embarque de la restante mercadería comprometida, lo que le ocasiono un espiral de costos y perjuicios que no puede imputársele.

En el contexto descripto, debe hacerse hincapié que las razones invocadas no justifican la exclusión de responsabilidad, dado que, se trata de una circunstancia que no puede considerarse ajena a los riesgos propios de su actividad comercial, debido a que los riesgos de la actividad empresarial no son oponibles a la aduana. En esos términos lo estipula expresamente el art. 1 de la Resolución 384/96 (y sus modificatorias): *"(…) no se considerará como eximente de responsabilidad por el incumplimiento, la conducta del comprador y/o importador final, toda vez que ello no es un riesgo ajeno a la actividad exportadora."*

Sin perjuicio de ello, no puede dejar de hacerse notar que siendo la autoridad de aplicación (la Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno -UCESCI-) la única que tiene la facultad de conceder prórrogas, otorgar el "cumplido sin sanción" o determinar una anulación, no se verifica -de la compulsa de las actuaciones administrativas- que la actora haya utilizado los mecanismos previstos por la normativa vigente, a fin de evitar el incumplimiento que se le imputa, por lo que, de ese modo, el tiempo transcurrió y acaeció el vencimiento de la DJVE, configurándose la infracción denunciada en autos.

IX.- Llegado a este punto, me expediré brevemente acerca del argumento de la actora respecto a que, por aplicación del principio de la ley penal más benigna corresponde aplicar -en el caso de autos- la multa mínima del 10% que establece el art. 969 del C.A. y no la sanción del 15% que impuso el servicio aduanero por aplicación del art. 9 de la ley 21.543.

En primer lugar, cabe destacar que ambos tipos infraccionales (art. 969 del C.A. y art. 9 de la Ley 21.453) reprimen la misma conducta: el incumplimiento del compromiso de exportación en los términos y cantidades asumidos. Sin embargo, efectuando un análisis de las normas en cuestión, el C.A. -que es posterior a la Ley 21.453-, formula en su exposición de motivos una expresa referencia a ésta, en la Sección IX, Título I, Capítulo Sexto, punto 4, indicando textualmente: *"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."*

Así las cosas, la Ley 21.453 contiene varios institutos específicos y propios que rigen las ventas al exterior de productos de origen agrícola, debiendo entenderse que, para todas aquellas cuestiones no previstas, deberá ser aplicado el C.A., que es la legislación general y subsidiaria de la materia.

En esa inteligencia del asunto, por la especificidad del régimen al que se acogió la actora, es inadmisible aplicar la multa mínima prevista en el art. 969 del C.A., como una norma penal "más benigna", dado que, esa infracción alude específicamente al régimen general previsto en el art. 729 del C.A., y, por ende, al incumplimiento de la exportación en los plazos, forma y condiciones contemplados en el art. 730 del C.A.

En cambio, en el caso de autos, el incumplimiento imputado se refiere al régimen legal -concreto y específico- de la Ley 21.453. De modo que, la condena con fundamento en el art. 969 del C.A. constituiría una indebida y prohibida incriminación, atento a que se trata de regímenes diferentes.

En ese marco interpretativo, el argumento de la actora no puede prosperar, toda vez que la sanción incurrida encuadra en el art. 9 de la mentada ley, la que regula una sanción específica para los casos que tutela, desplazando como norma especial a la norma general, sin perjuicio de que –como ya señale- en todo lo demás que no se encontrare legislado, rija subsidiariamente las disposiciones del C.A.

Sobre la base de lo expuesto, el registro de la DJVE efectuado por la actora implica que se acogió a la Ley 21.453, por lo que la encartada es responsable por la comisión de la infracción imputada como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas al régimen específico aplicable de exportación de productos agrícolas, por ende, no corresponde hacer lugar a la aplicación de la multa mínima establecida en el art. 969 del C.A.

X.-Sentado lo anterior, corresponde señalar que la cantidad de la mercadería documentada fue de 250 toneladas, de las cuales se embarcaron 125 toneladas. Teniendo en cuenta que el 90% correspondiente a la mercadería declarada en la DJVE, es de 225 toneladas, se determina que la cantidad de mercadería no exportada asciende a 100 toneladas, equivalentes a un valor de U$S 52.400, siendo el tipo de cambio de $35,4 al momento de la comisión del hecho (conversión en pesos: $ 1.854.960), el 15% equivale a $ 278.244, suma que coincide con la liquidación efectuada a fs. 6 de las actuaciones administrativas y con el monto que se exige en la resolución apelada.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución 368/2022 (AD ROSA), dictada el 16/08/2022 en la Actuación N.º 17535-104-2021, en cuanto la condena al pago de la suma de $278.244 en concepto de multa, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior N.º 17-052-DJVE-001458-H, por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la Ley 21.453, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Confirmar la Resolución 368/2022 (AD ROSA), dictada el 16/08/2022 en la Actuación N.º 17535-104-2021, en cuanto la condena al pago de la suma de $278.244 en concepto de multa, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior N.º 17-052-DJVE-001458-H, por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la Ley 21.453, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.08.30 10:29:10 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: 2023.08.30 10:38:06 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: 2023.08.30 13:37:50 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: 2023.08.30 13:38:04 -03:00