República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-29603863-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. Nº 35.000-A NUTRIBRAS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“NUTRIBRAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N° 35.000,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se presenta a consideración se impuso una multa a una empresa bajo la tesis de que no habría exportado el volumen mínimo (por lo menos el 90%) que la ley prevé para tener por cumplimentada una DJVE, configurando así la infracción tipificada en el art. 969 del Código Aduanero (CA). El recurrente se agravia por considerar que todas las multas impuestas a su parte por esta infracción son nulas, ya que las mismas fueron imputadas como consecuencia de ineptitudes y maquinaciones fraudulentas del Estado. Con relación al incumplimiento de la DJVE N°13060DJVE0197B, la firma menciona que los compromisos de exportación fueron incumplidos por las propias y múltiples concausas generadas por el Estado Nacional que han desvirtuado la existencia de mercados en la República Argentina. Otro de los argumentos planteados es que las mercaderías asignadas a las operaciones en cuestión fueron vendidas por los productores con los que se había acordado inicialmente la transacción, ya que ellos afirmaron que otros compradores ofrecían mejores condiciones de pago para cerrar el negocio. Señala que el servicio aduanero no tiene la facultad de aplicar sanciones penales. Considera que el estado es responsable del incumplimiento por no sincerar el valor de las divisas extranjeras, lo cual distorsiona las demás variables económicas, permite que empresas fantasmas se lleven las mercaderías impidiendo que las empresas formales puedan acceder a los bienes transables y, en lugar de procurar solucionar el tema creado por su impericia y negligencia, pretende sancionarla por incumplimientos de las DJVE. Señala que la cuestión actual se trata de un caso fortuito, ya que la empresa no puede ser culpable de la desaparición de las mercaderías mientras cientos de empresas con evasión demostrada se las llevan en negro, con capitales externos en negro y mediante empresas fantasmas en negro, cuando el estado sabe que mucha mercadería desaparece del mercado a través de sistemas sofisticados de evasión. Explica que no pudo justificar el incumplimiento en el plazo de 10 días otorgado por el servicio aduanero porque, en sus

propias palabras, "mientras messi juega el partido no puede estar concediendo reportajes".

II.- De su lado, en su responde, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Luego de efectuar una negativa genérica, menciona que la figura legal en la que se encuadra el incumplimiento endilgado a la apelante es el art. 9 de la ley 21.453, mediante la cual se establece una tolerancia mínima para dar cumplimiento a una DJVE. Recuerda que el *onus probandi* sobre la falta de culpabilidad en materia infraccional tributaria recae sobre el presunto infractor. Concluye que, atento la falta de acreditación de la encartada de que se le hubiere otorgado la anulación solicitada, es que se ha configurado al respecto la faz objetiva y subjetiva del ilícito endilgado en virtud de que la misma no ha demostrado el cumplimiento de las obligaciones a su cargo en virtud del régimen aplicable. Arguye que los fundamentos de la apelación resultan totalmente desprovistos de toda base fáctica o jurídica, por lo que deben ser desestimados. Explica que la apelante no ataca en forma objetiva y razonada los motivos en los que se fundó el servicio aduanero para aplicarle la sanción aquí recurrida, ni tampoco demuestra si la DJVE fue anulada o no por la ONCCA, limitándose a extensas consideraciones críticas hacia la política del Estado Nacional y a su supuesta incidencia en los hechos. Asimismo, sostiene que no hay ninguna norma constitucional que prohíba el poder sancionatorio de la Administración. Finalmente hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Como primera cuestión a considerar, corresponde examinar el planteo de inconstitucionalidad del ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la autoridad administrativa sancionadora. Con relación a esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en una causa análoga “NUTRIBAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación”, Expediente Nro. 38.758-A, a cuyos fundamentos me remito *brevitatis causae*.

Allí sostuve, esencialmente, que la potestad sancionadora administrativa en los términos en que se encuentra regulada en el Código Aduanero no puede ser tachada de inconstitucional. El sistema jurídico argentino preserva con creces el derecho al debido proceso. Como corolario de lo anterior cabría decir que en la especie la recurrente fue juzgada con sujeción a los más altos estándares que hacen al cumplimiento del debido proceso. La prueba más cabal de todo esto es que tuvo la oportunidad de probar en plenitud de los hechos disculpantes que le han sido endilgados y esta no ha aportado nada que pudiera conmover la justicia de la decisión recurrida. Por lo expuesto, considero que no tiene entidad el planteo recursivo para sustraerse de la responsabilidad endilgada.

IV.- Ahora bien, el planteo de nulidad fundado en ineptitudes y maquinaciones fraudulentas del Estado resulta ser sumamente genérico y meramente dogmático como para ser tratado como cuestión previa.

V.- Sentado lo anterior, corresponde resolver en autos si resulta ajustada a derecho la multa aplicada a la firma NUTRIBRAS S.A.

Para ello, es dable remitirse a la norma que origina la infracción atribuida a la actora. En este sentido, el art. 969 del Código Aduanero (CA) 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". En tal entendimiento del asunto, no resulta controvertido que el registro de la DJVE efectuado por la actora implica que se acogió a los beneficios establecidos por la ley 21.453. A través de dicha norma se implementa un régimen de fomento a las exportaciones de productos agrícolas, donde se establece un sistema que permite a los exportadores determinar sus costos con la debida antelación de modo de propender a un más fluido 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 de los fines que las informan ("Fallos" 264:152; 265:256, entre otros).

Continuando con el análisis normativo, en su art. 6 se dispone que, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías, serán de aplicación los regímenes tributarios, alícuotas, arancelario y de base imponible -valor FOB- 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" (el subrayado me pertenece).

En este punto cabe aclarar que, conforme surge de la Exposición de Motivos del CA, 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".

VI.- De lo expuesto precedentemente, 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 cuanto a la aplicación del régimen tributario, alícuotas, base imponible -valor FOB- vigente a la fecha de cierre de cada venta. Ahora bien, no se encuentra controvertido en el caso de marras que la apelante haya incumplido con el régimen hasta aquí desarrollado, sino que el *thema decidendum* recae sobre las causas invocadas por la autora para justificar dicho incumplimiento.

VII.- En este entendimiento del asunto, los argumentos presentados por la parte apelante se basan principalmente en la idea de que el hecho en cuestión obedece a una causal de fuerza mayor. Según este razonamiento, la responsabilidad por el incumplimiento del régimen recae en el Estado, debido a su supuesta negligencia y acciones fraudulentas que permitieron que la mercadería objeto de la DJVE "desapareciera".

Al respecto, debemos recordar que la causal de fuerza mayor requiere, para excluir la imputación objetiva de incumplimiento de las obligaciones asumidas, que se acredite la imposibilidad absoluta de cumplir. Lo

dicho no puede entenderse como tal si solamente se torna dificultosa la acción para el cumplimiento, por lo que el hecho no solo debe ser imprevisible, sino que también debe ser insuperable e irresistible. En igual sentido se ha expedido la Sala F de este Tribunal en autos “Iveco Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"[1], al mencionar que: “[e]n efecto, un hecho se considera imprevisible cuando no se lo puede prever, a pesar de haber actuado el deudor o responsable con la prudencia, diligencia y capacidad de previsión que son exigibles a un hombre medio, excediendo lo que normalmente ocurre y que supera cualquier previsión posible. Por el contrario, si el evento ocurrido sólo torna dificultosa la liberación o cumplimiento del deudor u obligado, no se lo puede invocar como causal exonerativa de responsabilidad”. Adicionalmente, la doctrina describe a los hechos de fuerza mayor o caso fortuito como aquellos que reúnen las siguientes condiciones: a) “imprevisible” en tanto supere la aptitud normal de previsión que es dable exigir al deudor en función de la naturaleza de la obligación, lo que centralmente implica que no sea razonablemente previsible; b) “inevitable” o “irresistible” en tanto sin mediar culpa –negligencia- el deudor resulta impotente para impedir el hecho que obsta al cumplimiento de la obligación; c) debe ser “extraordinario”, exceder el orden natural; d) debe ser exterior –ajeno al deudor- lo que implica que debe probar el recaudo de extraneidad; e) debe ser “actual”, acaecido al tiempo del incumplimiento; f) el impedimento debe ser posterior a la toma de la obligación y g) el obstáculo debe ser “absoluto o insuperable”. La imposibilidad sobreviniente es absoluta. La mera dificultad para el cumplimiento no exime de responsabilidad al deudor, es necesario que se configure una verdadera imposibilidad[2].

VIII.- Ahora bien, en el caso de autos, la recurrente sostiene que el incumplimiento se debió a la crisis provocada por acción u omisión del propio Estado Nacional. Dicha razón no configura la causal de caso fortuito o fuerza mayor, como pretende la actora. En efecto, se trata de circunstancias que no pueden considerarse ajenas a los riesgos de la actividad empresaria, debiéndose destacar, asimismo, que la recurrente no ha probado ni demostrado que la operación pactada se hubiera tornado de imposible cumplimiento. Es más, sus agravios carecen de fundamentación suficiente. Las menciones respecto de las trabas a la exportación no fueron expuestas en forma específica, sino mediante argumentaciones genéricas, que tienen que ver más con la conducta de miembros del Poder Ejecutivo en su gestión de gobierno, que con la presente causa en sí misma.

IX.- Por todo lo expuesto, considero que los argumentos incoados por la apelante deben ser rechazados y, por ende, cabe afirmar que la firma Nutribras S.A. es responsable de la comisión de la infracción prevista en el art 969 del CA., como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas al acoger al régimen excepcional de exportación de productos agrícolas.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución 171/2014 (AD SAPE), dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en el trámite de las Actuaciones Nº 13289-4000-2014.
2. Costas a la vencida.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

Que adherimos en lo sustancial al voto precedente, excepto en lo referido en el punto III y IV de los Considerandos, toda vez que dicha cuestión se encuentra vedada en su análisis para éste Tribunal.

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

1. Confirmar la Resolución 171/2014 (AD SAPE), dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro en el trámite de las Actuaciones Nº 13289-4000-2014.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1] TFN N°10805-A, sentencia del 26-2-01.

[2] López Mesa, Marcelo J. “Requisitos, efectos y prueba del caso fortuito en el nuevo Código”. La Ley 01/06/2015. Cita on line AR/DOC/1563/2015.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.19 13:37:18 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: 2024.03.20 09:46:10 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: 2024.03.20 22:16:36 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 - GDE
Date: 2024.03.20 22:16:54 -03:00