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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-101346573-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-89246325; DELLACASA, GERMÁN ARIEL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**DELLACASA, GERMÁN ARIEL c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2021-89246325- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 461/2021 (AD GUAL) que condena al Sr. GERMÁN ARIEL DELLACASA al pago de una multa, en los términos del art. 9° de la Ley 21.453, por no haber cumplido dentro del plazo establecido con la exportación del 90% de la mercadería declarada en las DJVE nros.17026DJVE000092B y 17026DJVE000098H.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2021-79621563-APN-SGASAD#TFN)**:** La actora niega la comisión de la infracción endilgada. Invoca caso fortuito como causal exculpatoria. En este sentido, indica que en fecha 7 de Noviembre del 2017 realizó las correspondientes presentaciones ante el Ministerio de Agroindustria solicitando la anulación de las DJVE cuestionadas, invocando como fundamento que el producto en cuestión (500 toneladas de aceite de maní) fue rechazado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la República Oriental del Uruguay, por poseer la mercadería un contenido de proteína inferior al valor autorizado de ingreso a ese país. Ofrece prueba y solicita su absolución.

III.- Contestación del traslado (IF-2021-121432100-APN-DTD#JGM)**:** El Fisco efectúa una breve reseña de los hechos. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que la propia actora reconoce no haber cumplido con la exportación de la mercadería comprometida en las DJVE en trato. Manifiesta que la contraria se presentó ante la autoridad de aplicación denunciando un supuesto hecho fortuito o causa de fuerza mayor, habiendo resuelto la Subsecretaría de Mercados Agropecuarios del Ministerio de Agroindustria que el incumplimiento de las DJVE era de exclusiva responsabilidad de DELLACASA. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Que mediante PV-2021-122429825-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. Una vez elevada la causa a esta Sala "F", se llaman autos a sentencia.

V.- Que a fs. 1/9 de la Actuación SIGEA 12492-854-2018 se agregan copias de la Disposición DI-2018-27-APN-SSMA#MA, impresiones de pantalla y copias de las DJVE 17026DJVE000092B y 17026DJVE000098H. A fs. 10 obra el acta denuncia 854/2018, con fundamento en el informe EX-ANTE 480/2018 de fs. 13/14. A fs. 15/16, con fecha 30/4/2019 se instruye sumario y se corre vista de lo actuado a GERMÁN ARIEL DELLACASA, quien resulta notificado el 8/5/2019 (ver constancia de fs. 18). A fs. 19/22 se presenta el imputado contestando vista. A fs. 32/35 obra la prueba documental acompañada. A fs. 41/42 vta. se emite el dictamen 614/2021. Finalmente, a fs. 43/44 vta., se dicta la Resolución 461/21 (AD GUAL), aquí apelada.

VI.- Que no se encuentra controvertido en autos que mediante las declaraciones juradas de venta al exterior 17026DJVE000092B y 17026DJVE000098H, cuyo periodo de afectación venció el 10/11/2017 y el 16/11/2017, respectivamente, el Sr. GERMÁN ARIEL DELLACASA comprometió, en los términos de la ley 21.453, la exportación de 300 toneladas (17026DJVE000092B) y 200 toneladas (17026DJVE000098H) de aceite de maní, mercadería clasificada en la posición arancelaria NCM 2305.00.00.400B, valor FOB unitario de U$S 233 y FOB total de U$S 116.500 y que no cumplió con al menos el 90% de las exportaciones comprometidas; a saber: 450 toneladas, de las cuáles no acreditó la exportación de tonelada alguna.

Que la recurrente basa su defensa en causas ajenas a su voluntad, concretamente inconvenientes en el país de destino de la mercadería en cuestión. Por ello, sostiene que nos encontramos frente a un caso de fuerza mayor ya que el impedimento de exportar se debe a que el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la República Oriental de Uruguay, no permite el ingreso del aceite de maní en cuestión.

Que en el caso de autos el Sr. DELLACASA solicitó en tiempo oportuno, el 7/11/2017, la anulación de las declaraciones 17026DJVE000092B y 17026DJVE000098H, invocando como fundamento que la mercadería en trato fue analizada por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de Uruguay y que la misma poseía un contenido de proteína inferior al valor autorizado para su ingreso.

Que por medio de la Disposición DI-2018-27-APN-SSMA#MA, cuya copia obra agregada a fs. 1/3 de las act., el Subsecretario de Mercados Agropecuarios rechazó las solicitudes de cumplido sin sanción de las DJVE 17026DJVE000092B y 17026DJVE000098H, sobre la base de lo expuesto en el Informe Técnico IF-2018-30694675-APN-SSMA#MA en el sentido de que los aspectos vinculados con la calidad de la mercadería son aspectos inherentes a la responsabilidad de la exportadora.

Que del análisis de los hechos de la causa resulta que el planteo efectuado por la actora no puede prosperar.

Que, la razón invocada por el Sr. DELLACASA no configura la causal de caso fortuito o fuerza mayor, como pretende. 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 el interesado no ha probado ni demostrado que las operaciones pactadas se hubieran tornado de imposible cumplimiento.

Que, lo cierto es que, de las constancias de autos, no resulta que el recurrente se haya encontrado comprendido 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.

En efecto, de la documentación acompañada por la actora a fs. 31/32 de las act. adm., resulta que no se refiere a la mercadería comprometida en las DJVE que nos ocupa, sino a pellet de maní de la empresa Almez SA, que no es parte de la presente causa.

Que, por ello, el suscripto considera que le asiste razón al organismo de aplicación al sostener que la causal invocada por el Sr. DELLACASA para justificar el incumplimiento de las operaciones le es plenamente imputable, no configurándose causal de fuerza mayor.

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 el acogimiento al régimen de la ley 21.453, que resulta de las DJVE en cuestión, fue voluntario, por el cual la recurrente 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 tratándose de beneficios tributarios, 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).

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 las DJVE involucradas 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.

VII.- 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.

VIII.- Que, en consecuencia de todo lo antes expuesto, se impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del CA, 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 17026DJVE000092B (300 toneladas), asciende a 270 toneladas. Considerando un precio oficial de U$S 233 por tonelada, obtenemos un valor FOB de U$S 62.910, que al tipo de cambio aplicable de 17,515 arroja un importe de $ 1.101.868,65. El 10% de dicho monto correspondiente a la graduación mínima prevista en el art. 969 del CA, asciende a la suma de $ 110.186,87.

Por su parte, el 90% de la mercadería comprometida en la DJVE 17026DJVE000098H (200 toneladas), asciende a 180 toneladas. Considerando un precio oficial de U$S 233 por tonelada, obtenemos un valor FOB de U$S 41.940, que al tipo de cambio aplicable de 17,5 arroja un importe de $ 733.950. El 10% de dicho monto correspondiente a la graduación mínima prevista en el art. 969 del CA, asciende a la suma de $ 73.395.

Por ello, **VOTO por:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 461/21 (AD GUAL), dictada en la Actuación SIGEA 12492-854-2018, en cuanto condena al Sr. GERMÁN ARIEL DELLACASA al pago de una multa declarando que su importe asciende a CIENTO OCHENTA Y TRES MIL QUINIENTOS OCHENTA Y UN PESOS CON 87/100 ($ 183.581,87), en los términos del art. 969 del CA.

2.- Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 60% a la actora y 40% al Fisco.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que, remitiéndome al relato de los hechos y del derecho formulado por el Dr. Segura, a la luz de lo resuelto por la Sala I de la CNCAF en la causa nº 17.648/2013 “Hierros SA (TF 30154-A) c/ DGA”; la Sala II en “Molino Cañuelas S.A.C.I.F.IA C/ DGA” del 27/4/17; la Sala III, en “LDC Argentina S.A. (TF 25647-A) c/DGA”, del 25/08/2011 y en “GEAR SAAICF c/DGA”, del 15/03/2016 y por la Sala V en “Cremer y Asociados S.A. c/D.G.A.”, del 15/12/2016, por razones de economía y celeridad procesal, he de apartarme del criterio que he mantenido desde antaño –y que bien explica el Vocal preopinante- y votar en disidencia respecto de la aplicación al caso del principio 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 esa legislación especial” (CNCAF SALA I 62646/2018 GLOBAL CEREALES SA (TF 32260-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO).

En consecuencia, voto por:

CONFIRMAR la Res. 461/21 de la Aduana de Gualeguaychú dictada en la actuación Sigea 12492-854-2018 en cuanto fue materia de agravio con Costas a la vencida.-

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 461/21 (AD GUAL), dictada en la Actuación SIGEA 12492-854-2018, en cuanto condena al Sr. GERMÁN ARIEL DELLACASA al pago de una multa declarando que su importe asciende a CIENTO OCHENTA Y TRES MIL QUINIENTOS OCHENTA Y UN PESOS CON 87/100 ($183.581,87), en los términos del art. 969 del CA.

2.- Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 60% a la actora y 40% al Fisco.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.11 15:55:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.11 18:28:33 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.11 18:51:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.11 18:52:23 -03:00