Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-117240410-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 32.575-A; ARG. DE GRAAF S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados **"ARG. DE GRAAF S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. 32.575-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** ARG. DE GRAAF S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 29/12 (AD GDEH), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-22570-2011, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la ley 21.453. Explica que oficializó ante el servicio aduanero la DJVE 11088DJVE000534E y que días posteriores al registro de la venta se produjo un incendio en su planta de maní, lo que provocó pérdidas en la mercadería y maquinaria, generándose la imposibilidad de cumplir con los compromisos asumidos. Agrega que en atención al hecho fortuito informó a la ONCCA la imposibilidad de cumplir con el ROE en trato. Sostiene que la imposibilidad de cumplir deviene de una causa que no le es imputable, invocando caso fortuito o fuerza mayor. Manifiesta que la Aduana es incompetente para reclamar la infracción imputada, por no estar prevista en el Código Aduanero. Subsidiariamente, solicita la aplicación de lo establecido por el art. 917 del CA y plantea error en el cálculo de la multa, indicando que debe ser el 10% del valor FOB correspondiente a la mercadería no embarcada, conforme el art. 969 del CA. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 50/53). Relata los hechos de la causa y realiza la negativa de rigor. Sostiene que no constituye un dato menor que la actora, en su primera oportunidad, no haya alegado el supuesto hecho imprevisible que ahora invoca, sino que manifestó que se trataba de un error de cálculo en las toneladas perdidas. Explica lo que se entiende por caso fortuito o fuerza mayor, para concluir que el incendio constituye un hecho factible en un establecimiento fabril, lo que se prueba con la existencia de un seguro. Agrega que los documentos adjuntados al procedimiento no alcanzan los estándares mínimos para ser tenidos en cuenta. Rechaza la aplicación del instituto de la autodenuncia y cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 54 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones

administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 61 Nación Seguros S.A. contesta el oficio, a fs. 63 y 71/72 hace lo propio Sancor Seguros y a fs. 95/96 la Asociación de Bomberos Voluntarios de General Cabrera. A fs. 106 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". Oportunamente se ponen los autos para alegar obrando el de la actora a fs. 120/122 y el de la demandada a fs. 118/119. El 21.10.2025 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13289-22570-2011 se inician la solicitud de anulación del ROE verde 0508253301202624837760 y la DJVE 11088DJVE000534E. A fs. 6/8 se determina que la solicitud no es procedente y se ordena proceder con la denuncia. A fs. 12 se dispone instruir sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 17.02.12. A fs. 14/31 la actora contesta la vista. A fs. 44/45 se produce el dictamen 47/12, que concluye que corresponde condenar a la actora por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la ley 21.453. Finalmente, a fs. 46/48 obra la resolución 29/12 (AD GDEH), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -29/12-, en cuanto condena a ARG. DE GRAAF S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 9 de la ley 21.453, se ajusta a derecho.

V.1.- De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453, régimen concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola, previendo el registro de las ventas al exterior, que debían ser comunicadas por los exportadores a la autoridad de aplicación mediante declaraciones juradas. Así, el art. 6 de la ley dispone que "*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 otro lado, así como la ley 21.453 establece un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores, también resguarda el interés del Estado, obligando a los primeros a cumplir con lo pactado, exigiéndoseles exportar al menos el 90% de los volúmenes comprometidos, bajo apercibimiento de aplicar una sanción. En efecto, el art. 9 de la mencionada ley prescribe: "*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 cumplimento 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 en la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada*".

Por su parte, el Código Aduanero también posee una regulación especial, posterior en el tiempo, para regímenes como el de la ley 21.453, estableciendo su art. 969 que "*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*".

V.2.- No existe controversia en autos sobre la comisión de la infracción en trato, toda vez que conforme reconoce la propia actora, la DJVE 11088DJVE000534E, oficializada por 200 toneladas de maní, no pudo ser cumplida. La actora manifiesta que no pudo cumplir con la exportación comprometida producto de una causa que no le es imputable, como lo fue el incendio sufrido el 10.06.11, por lo que invoca caso fortuito o fuerza mayor y solicita se revoque la multa impuesta.

Al respecto, cabe señalar que el Código Aduanero no recepta expresamente ante casos como el aquí debatido, la eximente de responsabilidad derivada de un incumplimiento acaecido en circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor. Para ello, cabrá remitirse al Código Civil y Comercial de la Nación que, en el art. 1730 prescribe que "*Se considera caso fortuito o fuerza mayor al hecho que no ha podido ser previsto o que, habiendo sido previsto, no ha podido ser evitado. El caso*

fortuito o fuerza mayor exime de responsabilidad, excepto disposición en contrario.". En tal inteligencia, la causal de fuerza mayor requiere, para excluir la imputación objetiva de incumplimiento de las obligaciones asumidas, la existencia de hechos imprevisibles, inevitables o insuperables, que acrediten 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.

Dicho esto, supuestos como el de autos poseen, además, particularidades especiales por tratarse de normas que regulan un régimen especial. Tal es así, que el art. 1 de la resolución 384/96 SAGPyA (que modifica, particularmente, el art. 3 de la resolución 685/92), regula las cuestiones relativas a la prórroga. Específicamente, el inc. a) otorga una prórroga automática para los casos en los cuales se presente la imposibilidad de cumplir en término. Por su parte, el inc. d) permite solicitar una prórroga extraordinaria cuando medie caso fortuito o fuerza mayor de hasta SESENTA (60) días corridos, donde se deberán exponer los argumentos que motivan dicha solicitud. Finalmente, el inc. e) establece: "*Cuando por la gravedad de las causas que configuran el caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditadas, la situación de la exportadora no se conjure con la prórroga extraordinaria de hasta SESENTA (60) días corridos, esta Secretaría, por acto expreso y a pedido de partes podrá dar por cumplida la declaración sin sanción de naturaleza alguna para la razón social de que se trate. (...)"*. En esta línea, el art. 9 de la ley 21.453 establece que la autoridad de aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador.

En virtud de lo expuesto, resulta claro que la actora debió haber solicitado, en primer lugar, la prórroga de la DJVE ante el órgano de aplicación, y luego, cuando la situación no se conjure con la prorroga extraordinaria, solicitar que se dé por cumplida la declaración, siendo necesario para ello demostrar ante ese organismo "fehacientemente" las razones de caso fortuito o fuerza mayor, lo que aquí no ocurrió. Por el contrario, al momento de solicitar la anulación del ROE verde la actora manifestó que se debía a un error en el cálculo de las toneladas perdidas (ver fs. 3 de las act. adm.). 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). En consecuencia, el planteo de fuerza mayor incoado por la actora debe ser rechazado.

A mayor abundamiento, debe señalarse que la actora no se ocupó de acreditar debidamente las causales que ocasionaron el siniestro en cuestión, existiendo solamente el acta de bomberos voluntarios, en donde se indica que se produjo un incendio de una secadora ubicada en el sector sur de la planta, por causas a establecer –ver fs. 22 de las act. adm.-. De lo expuesto se colige que no es posible confirmar que el incendió constituyo un hecho imprevisible, insuperable, irresistible o inevitable, presupuestos necesarios para la procedencia del caso fortuito o fuerza mayor; menos aún que dicho incendio haya sido la causa fehaciente del incumplimiento sancionado por la Aduana.

V.3.- Sentado ello, corresponde aclarar que no resulta aplicable en autos lo establecido por el art. 917 del CA, solicitado expresamente por la actora, de acuerdo a lo establecido en su apartado 3 ("*3.- La reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones"*), toda vez que la infracción cuestionada se configura por el mero hecho de vencer el plazo establecido en la DJVE sin haber exportado la cantidad establecida por la reglamentación (al menos el 90%).

Sin perjuicio de ello, por aplicación del principio de la ley penal más benigna, se impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del CA –cuyo mínimo es del 10%- y no la, previa en el tiempo, del art. 9 de la ley 21.453 –que fija un 15%-, como pretende la Aduana. En consecuencia, corresponde reliquidar la multa impuesta a fs. 11/12 de las act. adm. fijando la sanción en un 10% del valor en aduana de la mercadería en infracción. De esta manera, el importe de la multa queda fijado en la suma de $94.988,25.

Por ello **VOTO POR**:

1.- Confirmar la resolución 29/12 (AD GDEH), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-22570-2011, fijando el importe de la multa en la suma de $94.988,25, en los términos del art. 969 del CA.

2.- Imponer las costas según los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar la resolución 29/12 (AD GDEH), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-22570-2011, fijando el importe de la multa en la suma de $94.988,25, en los términos del art. 969 del CA.

2.- Imponer las costas según los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.21 16:40:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.21 21:38:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.21 21:39:03 -03:00