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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-67897439-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Junio de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2023-128288655- -APN-SGASAD#TFN; MOLINOS FLORENCIA SAU

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Horacio J. Segura, y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“MOLINOS FLORENCIA SAU c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente Electrónico N° EX-2023-128288655- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La firma Molinos Florencia S.A.U. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 103/2023 (AD BABL) dictada en la Actuación N° 17643-175-2021, en cuanto la condena al pago de la suma de $ 12.365.352 en concepto de multa en los términos del art. 9° de la Ley 21.453 y en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 20003DJVE002150K.

II.- La recurrente efectúa brevemente el relato de lo sucedido en las actuaciones administrativas. Sostiene en primer lugar que la Aduana carece de competencia para instruir el procedimiento sancionatorio e imponer una multa con sustento en la ley N° 21.453. Asimismo, a continuación manifiesta que la conducta atribuida no configura una infracción aduanera en los términos exigidos por el ordenamiento vigente, ya que la DJVE cuestionada fue cumplida en su totalidad. Explica que se encontró frente a un hecho sobreviniente —esto es, una exigencia comercial impuesta por el proveedor local de la mercadería—, que lo obligó a modificar la modalidad contractual originalmente prevista -por cuenta y orden de terceros/por cuenta propia- y que dicha modificación no alteró la efectiva exportación de la totalidad de la mercadería comprometida. De manera subsidiaria, peticiona el reencuadre de la conducta bajo la aplicación de la ley penal más benigna y del artículo 916 del Código Aduanero. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita su sobreseimiento, con costas.

III.- Al contestar el recurso, el organismo fiscal defiende el accionar del servicio aduanero, respaldando la validez del acto administrativo traído en apelación. En tal sentido, aclara que la infracción fue encuadrada en los términos del artículo 9° de la ley N° 21.453, y no en el artículo 969 del Código Aduanero. Sostiene asimismo que la Dirección General de Aduanas contaba con competencia para ejercer funciones de control y, en su caso, imponer sanciones cuando se verificara la conducta tipificada en la referida norma legal. Afirma, además, que en autos se encontraba configurada la infracción atribuida, que la misma resultaba imputable a su persona, y que no mediaba circunstancia de error o excusa legal que permitiera eximirlo de dicha responsabilidad. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se confirmara la resolución apelada, con costas.

IV.- Mediante PV-2025-42456958-APN-VOCXIX#TFN se declaró la causa de puro derecho y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “G”, que pasó los autos a sentencia.

V.- Sentado lo que antecede, corresponde en primer lugar analizar el agravio vinculado con la supuesta incompetencia del servicio aduanero para instruir el sumario y aplicar la sanción.

Así como está planteada la cuestión de autos, cabe recordar que a través de la Ley N° 21.453 se implementó un régimen especial de fomento a las exportaciones de productos agrícolas, orientado a otorgar previsibilidad a los exportadores mediante la fijación anticipada del régimen tributario aplicable a sus operaciones, frente a las variaciones que pudieran producirse en materia de alícuotas, bases imponibles y valoraciones.

Sin embargo, no puede perderse de vista que dicho beneficio se encuentra sujeto al cumplimiento estricto de las condiciones establecidas en la ley, en particular la obligación de exportar al menos el noventa por ciento (90%) de la mercadería comprometida dentro del plazo de vigencia de la DJVE, bajo apercibimiento de la imposición de una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de la parte incumplida.

Desde esta perspectiva, corresponde rechazar cualquier interpretación que pretenda relativizar el cumplimiento de tales exigencias, ya que ello implicaría desnaturalizar el régimen en cuestión, consagrando por vía interpretativa una excepción como regla general, en abierta contradicción con el espíritu de la norma y con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 264:152; 265:256, entre otros).

En lo que aquí interesa, el artículo 6° de la ley N° 21.453 establece que, a los fines de la liquidación de derechos de exportación, reembolsos, reintegros y demás tributos, serán de aplicación los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta, configurando así una situación jurídica amparada por un régimen excepcional. A su vez, el artículo 9° dispone expresamente que el incumplimiento será sancionado con una multa del 15% del valor FOB de la parte incumplida, facultando a la Autoridad de Aplicación a dar por cumplidas las operaciones únicamente cuando existan causas no imputables al exportador.

Tales previsiones normativas, cabe destacarlo, fueron complementadas por el Decreto N° 1177/1992, cuyo artículo 5° establece que para la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 8° y 9° de la ley N° 21.453 serán de aplicación el procedimiento para las infracciones y el régimen recursivo establecidos por el Código Aduanero. Asimismo, por la Resolución General N° 4799/2021 se reitera lo dispuesto en el mencionado Decreto reglamentario estableciendo en su art. 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”.

Este reenvío normativo confirma, sin margen de duda, que la Dirección General de Aduanas resulta competente para instruir sumarios y aplicar sanciones en el marco del régimen regulado por la ley N° 21.453, en tanto dicho cuerpo normativo no ha sido derogado ni desplazado por los artículos 726 a 728 del Código Aduanero, que, como lo indica su propia Exposición de Motivos, no se superponen con la ley especial, sino que coexisten con ella.

Por todo lo expuesto, el agravio vinculado con la supuesta incompetencia del servicio aduanero debe ser rechazado en su totalidad.

VI.- Así las cosas, corresponde ahora resolver 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° 20003DJVE002150K, se ajusta a derecho.

Cabe recordar que el art. 9 de la Ley 21.453 dispone: “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".

Pues bien, conforme se desprende de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, la firma exportadora registró, el 03.11.2020, la **Declaración Jurada de Venta al Exterior N° 20003DJVE002150K** (por cuenta y orden de terceros), por un total de **8.000 toneladas** ("DJVE 1"). Asimismo, el 18.11.2020, registró la **DJVE N° 20003DJVE002316Y** (por cuenta propia), por **8.462 toneladas** de la misma mercadería ("DJVE 2"). Si bien la DJVE 2 fue cumplida en su totalidad y respecto de ella no recayó imputación infraccional alguna, no ocurrió lo mismo con la DJVE 1.

En efecto, la Aduana de Bahía Blanca formuló denuncia respecto de la DJVE 1 (fs. 4 del expediente administrativo), al observar que mediante dicha declaración no se efectuó ninguna operación de exportación, quedando la totalidad del saldo sin exportar. Dicha conclusión se sustentó en el siguiente cálculo:

Cantidad documentada	8.000 TN
Cantidad correspondiente al 90%	7.200 TN
Cantidad exportada	0 TN
Diferencia entre la cantidad a ser exportada y lo exportado	8.000 TN

VII.- En lo que respecta al agravio vinculado con la supuesta existencia de una única operación de compraventa internacional que habría dado lugar al registro sucesivo de las DJVE 1 y 2, y que no se habría configurado incumplimiento alguno, los fundamentos esgrimidos por la actora no se encuentran respaldados por elementos probatorios suficientes que permitan desvirtuar la imputación efectuada por el servicio aduanero, toda vez que la conducta desplegada por la firma exportadora y las constancias obrantes en las actuaciones administrativas contradicen de manera manifiesta la tesis sostenida en el recurso.

Cabe recordar que, tanto en sede aduanera como en autos, la parte actora justifica su proceder señalando que, en primer término, efectuó la registración de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE 1) y, posteriormente, ante un cambio en las condiciones de venta, procedió a registrar una segunda DJVE (DJVE 2).

Frente a ello, corresponde resaltar que el régimen establecido por la ley N° 21.453 no reviste un carácter meramente formal, sino que se estructura sobre la base de compromisos bilaterales entre el Estado y el exportador, cuyo cumplimiento resulta esencial tanto para preservar la previsibilidad del sistema como para evitar distorsiones en el comercio exterior.

Efectivamente, por un lado, permite al Estado contar con la proyección de ingresos de divisas correspondientes a la campaña agrícola dentro de un plazo determinado, así como conocer el volumen estimado de exportaciones, con el fin de garantizar el abastecimiento del mercado interno. Por el otro, impone al exportador el cumplimiento de las condiciones pactadas a cambio del acceso a beneficios regulatorios, cuya violación habilita la aplicación del régimen sancionatorio previsto en el artículo 9 de la citada norma.

Desde esa perspectiva, se advierte con claridad que los argumentos esgrimidos por la parte actora para justificar el incumplimiento de la DJVE 1 carecen de sustento fáctico y jurídico.

En tal sentido, intenta desvincularse de las consecuencias del régimen bajo el argumento de que la DJVE 1 fue dejada sin efecto por imposición del comprador del exterior y que, en su lugar, se habría registrado la DJVE 2, en cuyo marco sí se habría cumplido con la totalidad de las obligaciones de exportación. Sin embargo, tal afirmación resulta inatendible.

En primer lugar, porque se efectúa sin aportar documentación alguna que permita acreditar fehacientemente la existencia de una única operación comercial de compraventa al exterior con cambio de proveedor.

En segundo lugar, porque —como surge de las propias actuaciones— las declaraciones juradas fueron registradas en fechas distintas, con modalidades distintas (una por cuenta y orden de terceros; la otra, por cuenta propia), volúmenes distintos y sin alusión recíproca que permita vincularlas entre sí.

Por el contrario, el contenido de la DJVE 2 no contiene mención alguna a la DJVE 1, ni expresa vínculo, asociación ni reemplazo, lo que refuerza la conclusión de que fueron tramitadas, fiscalizadas y evaluadas en forma independiente por el servicio aduanero.

Asimismo, la única medida de prueba ofrecida —una informativa al comprador del exterior— fue rechazada por el servicio aduanero ante la falta de individualización concreta y precisión sobre su objeto, decisión que no fue recurrida ni el ofrecimiento reiterado ante esta instancia.

A mayor abundamiento, tampoco se ha acreditado en autos que la autoridad de aplicación del régimen de DJVE haya dictado acto alguno que diera por cumplida la DJVE 1 sobre la base de una eventual fusión o absorción por parte de la DJVE 2.

En consecuencia, y conforme al cálculo efectuado por el servicio aduanero, la firma no alcanzó a cumplir con el mínimo del 90% previsto por el artículo 9 de la ley N° 21.453, configurando así la infracción imputada.

VIII.- Finalmente, corresponde destacar que el presente caso se enmarca en un régimen especial, cuyas condiciones están claramente reguladas por la Resolución N° 128/2019 y sus modificatorias.

Dicha normativa establece mecanismos concretos para solicitar prórrogas (automáticas o extraordinarias) y, en su artículo 10, inciso c), habilita a la Subsecretaría competente a dar por cumplida una DJVE solo en casos de fuerza mayor debidamente acreditados.

En particular, la norma aclara que no se considerará como eximente la conducta del comprador o del importador, al entenderse que tales factores no constituyen riesgos ajenos a la actividad exportadora.

Sin embargo, del análisis de las actuaciones no se desprende que la actora haya solicitado prórroga ni invocada causal alguna de fuerza mayor conforme al procedimiento previsto.

Por el contrario, fue el propio servicio aduanero quien advirtió, al vencer el plazo de cumplimiento, que la DJVE 1 se encontraba incumplida en lo sustancial.

En suma, y conforme a reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el acogimiento a un régimen de excepción importa, con idéntico alcance, el sometimiento voluntario al cumplimiento de las condiciones que dicho régimen impone, y obsta a su ulterior impugnación (Fallos 255:216; 285:410; 299:221; 307:1582; entre otros; CSJN, “Medefin S.A.”, sentencia del 01/10/1991).

En virtud de todo lo expuesto, corresponde rechazar el agravio articulado en torno a la alegada unificación de las DJVE

involucradas, por cuanto no se ha acreditado circunstancia alguna que permita considerar que la DJVE N° 20003DJVE002316Y haya sustituido, reemplazado o absorbido a la DJVE N° 20003DJVE002150K, ni que existiera una única operación de exportación subyacente.

Por el contrario, las constancias obrantes en las actuaciones, la conducta desplegada por la firma exportadora y la normativa aplicable conducen a afirmar que ambas declaraciones fueron registradas y fiscalizadas como operaciones independientes, y que el incumplimiento verificado respecto de la primera configura la infracción tipificada en el artículo 9 de la ley N° 21.453.

En consecuencia, corresponde afirmar que la firma Molinos Florencia S.A.U. resulta responsable de la infracción prevista en la citada norma, como derivación directa del incumplimiento de las obligaciones asumidas al momento de acogerse al régimen excepcional de exportación de productos agrícolas.

IX.- En lo concerniente a la invocación del principio de ley penal más benigna, conforme a lo que exigen la lógica jurídica y la sana hermenéutica, cabe rechazar de plano su aplicación, por cuanto —en rigor— no nos hallamos ante un supuesto de antinomia normativa ni ante un conflicto de leyes en pugna que impongan sanciones divergentes sobre idéntica conducta. Muy por el contrario, lo que se presenta es una relación de subordinación entre un régimen general, previsto en el Código Aduanero, y un régimen especial, articulado por la Ley 21.453, cuya especificidad normativa —dirigida exclusivamente a la operatoria de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE)— excluye la aplicación subsidiaria del primero. Pretender, entonces, desplazar el régimen sancionatorio especial mediante una invocación abstracta de favorabilidad no solo desnaturaliza el principio de especialidad, sino que violenta el diseño intencional del legislador, que optó por establecer un marco propio, cerrado y autónomo para regir esta materia. No hay aquí una ley posterior que morigere, desincrimine o module la punibilidad de la conducta reprochada; por ende, cualquier tentativa de aplicar la ley penal más benigna incurre en un error de premisa, pues ni se verifica un cambio de legislación, ni una superposición de normas equivalentes, sino simplemente la vigencia paralela de un estatuto especial que conserva intacta su autoridad y primacía interpretativa.

X.- En lo que respecta a la reducción de la sanción impuesta, cabe recordar que tratándose de un acto administrativo dictado en el ejercicio de facultades discrecionales, no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable. Es que, si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez, como lo hemos advertido precedentemente, vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma (Cfr. La potestad sancionadora de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED-DCCLXIV-708).

En consecuencia, tampoco corresponde que este Tribunal revise la graduación de la sanción en los términos requeridos por la actora.

XI.- En razón de lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución apelada en cuanto impone multa, en atención al incumplimiento de las obligaciones relativas al régimen previsto por la Ley N° 21.453.

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

1. Confirmar la Resolución N° 103/2023 (AD BABL), dictada por la Administradora de la Aduana de Bahía Blancap en la Actuación N°17643-175-2021.
2. Costas a la vencida.

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

Adherimos en lo sustancial al voto del Dr. Licht, excepto en el Considerando X, que no influye en este caso en la parte

resolutiva.

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

1. Confirmar la Resolución N° 103/2023 (AD BABL), dictada por la Administradora de la Aduana de Bahía Blancap en la Actuación N°17643-175-2021.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.06.24 09:33:14 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: 2025.06.24 12:38:24 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: 2025.06.24 13:16:47 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: 2025.06.24 13:17:13 -03:00