DVP Buenos Aires, de marzo de 2025

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Mediante sentencia del 28/04/2023 –obrante a fs. 50/53–, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó –parcialmente– la Resolución N° 572/2015 (AD ROSA) y declaró que la suma en concepto de multa por comisión de la infracción prevista en el art. 969 del C.A. –concretamente, la administración le había achacado el no haber exportado el 90% de la mercadería consignada en la referida Declaración Jurada de Venta al Exterior Nº 14052DJVE000308U–, ascendía a la suma de pesos cuarenta y cinco mil trescientos setenta y siete con veintiocho centavos –$45.377,28–. Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para así decidir –en lo que aquí interesa– consideró que, a la luz del principio de la ley penal más benigna, se imponía la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del C.A. y no la establecida en el art. 9 de la ley 21.453 de Exportación de Productos Agropecuarios de manera que la multa aplicada del 15% de la mercadería no exportada no resultaba ajustada a derecho, siendo de aplicación la multa mínima del 10% prevista en la referida norma del Código Aduanero.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo el recurso de apelación y expresando agravios a fs. 61/67, los que no fueron replicados por la contraria.

El Fisco Nacional cuestiona –en lo principal– la reducción de la multa al mínimo legal que establece el art. 969 del C.A, ya que considera que la actora se acogió a un régimen específico –el de la ley 21.453– donde se prevé que en el caso del incumplimiento de exportar el 90 % –al menos– de la mercadería comprometida en la declaración jurada, la multa será de un 15% del valor FOB de venta de los bienes que no se haya exportado.

Esgrime que, en virtud del principio de especialidad receptado en el art. 896 del C.A, no corresponde la reducción de la multa al mínimo

legal que fija el art. 969 del C.A. Transcribe jurisprudencia de todas las Salas de esta Alzada en sustento de su tesitura.

III. A fin de dirimir la presente causa, cabe tener presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de señalar en Fallos: 320:2656 –y, más recientemente, en Fallos 346:476–, que el régimen previsto en la ley 21.453 ha sido concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola mediante un sistema que facilita a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación (conf. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo).

Asimismo, en el precedente "*Tradigrain S.A. (T.F. 6965–A) c/ANA*", el Alto Tribunal destacó que dicho sistema preveía el registro de las ventas al exterior, que debían ser comunicadas por los exportadores a la autoridad de aplicación mediante declaraciones juradas, y que el art. 6°, primer párrafo, de la mentada norma 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*".

En definitiva, puntualizó que la mencionada ley "*estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación*" (Fallos: 320:2656). Por su parte, la ley 21.453 resguarda el interés del Estado obligando a los exportadores 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 aludida ley, al respecto, 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".

IV. Sentado todo ello, y en cuanto a los agravios expresados por el Fisco Nacional acerca de la correcta tipificación infraccional de los hechos constatados en el caso, resulta de aplicación al *sub–examine* la doctrina fijada por esta Sala con fecha 25 de agosto de 2011, en la Causa 64/2011, "*LCD Argentina SA (TF 25647-A) c/DGA*", la cual quedara firme en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 17 de abril de 2012 (Causa L. 10. XLVIII. REX).

Puntualmente, allí se valoró lo normado por el artículo 9 de la ley 21543, así como los artículos 729 y 969 del CA, y se concluyó que "*... habiéndose la actora acogido a un régimen legal especifico que regula su actividad comercial, en el que se prevé una pena específica, no resulta aplicable al caso la multa mínima que establece el código aduanero, dada la especialidad que ostenta el régimen elegido…*" (v. Considerando IV del fallo citado y, en el mismo sentido, Causas Nº 47354/2012, *in rebus,* "*Amaggi Argentina SA c/ EN-DGA-Resol 7134 /12(13289-27371/11) s/Dirección General de Aduanas*", del 15/09/2015; 1485/16 "*Gear SAAICF c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", del 15/03/2016; 42479/2023 "*JL Gurrieri Legumbres SRL (TF 100258183-A) c/DGA s /Recurso Directo de Organismo Externo*" del 7/03/2024; Asimismo, idéntico criterio ha sido adoptado por las restantes Salas de esta Cámara; Sala I, *in re,* "*Global Cereales SA (TF 32260–A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo*

Externo", Causa Nº 62646/2018, sentencia del 03/04/2019*;* Sala II, *in re,* "*Molino Cañuelas SACIFIA c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 31078/2016, del 27/4/17; "*Dow Agrosciences Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 49610/2018, del 13/9/18; Sala IV, *in re,* "*Belgrains SA (TF 15813936–A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 17243/2023, sentencia del 06/06/2023; Sala V, *in re*, "*Cremer y Asociados SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 40467/2016, del 15/12/16)

En consecuencia, corresponde admitir los agravios expresados por el Fisco Nacional, declarar que resulta de aplicación la graduación de la multa prevista en el artículo 9 de la ley 24.453, revocar la sentencia apelada y confirmar en su totalidad la Resolución N° 572/2015 (AD ROSA), dictada en la Actuaciones Administrativa SIGEA Nº 12550-84-2014.

Por ello, en mérito de lo expuesto **el Tribunal RESUELVE:** admitir el recurso incoado por el Fisco Nacional, revocar la sentencia apelada y, por consiguiente, confirmar en su totalidad la Resolución Nº 572/2015 (AD ROSA), dictada en las Actuaciones Administrativa SIGEA Nº 12550-84-2014; con costas de ambas instancias a la parte actora vencida, por no existir mérito para la dispensa (cfr. art. 1163 del C.A; arts. 68, primer párrafo, y 279 del C.P.C.C.N.).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase al Tribunal Fiscal de la Nación.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 27/03/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38721397#449215719#20250326145733874