49215/2025 MOLINOS FLORENCIA SAU - TF 128279279-A c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 30 de abril de 2026.- SA

I. Que la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó parcialmente la resolución nº 102/2023 (AD BABL) dictada en la actuación SIGEA 17643-174-2021 por la Administradora (I) de la División Aduana de Bahía Blanca que había condenado a la firma Molino Florencia SAU al pago de una multa de $104.836,68 "por la infracción prevista y penada en el Artículo 9º de la Ley 21.453", por no haber cumplido, dentro del plazo establecido, con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la DJVE N° 20003DJVE002149S.

Redujo la multa del 15% al 10% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada, y la fijó en $69.891,12, en los términos del artículo 969 del Código Aduanero.

Impuso las costas "conforme a los respectivos vencimientos, en un 67% a la actora y 33% al fisco" (pronunciamiento del 30 de mayo de 2025; v. págs. 212/219 del DEO 21306387).

Para así decidir sostuvo diversos argumentos:

(i) "[D]e la normativa mencionada [artículo 2º de la ley 21.453, decreto 1.177/1992 y artículo 3° de la resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos nº 4.977/2021 (modificada por la resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos n° 5.053/2021)] resulta con toda claridad que la DGA resulta competente para instruir, tramitar y aplicar sanciones por los incumplimientos y transgresiones a las normas del régimen de la Ley 21.453, por lo que cabe rechazar el planteo de la actora respecto de la incompetencia de la Aduana y la nulidad de la Resolución apelada fundada en ello".

(ii) "[L]a recurrente no acredita de forma fehaciente que efectivamente se haya generado una DJVE en reemplazo de otra o que dichas DJVE estuviesen relacionadas o asociadas de alguna manera. [...] [N]i en la DJVE registrada con

posterioridad [...] ni en el permiso de embarque que la cancela [...] se hace referencia alguna ni mención de ningún tipo a la declaración jurada de venta al exterior cuestionada por la Aduana".

(iii) "[N]o se encuentra acreditado en autos que [...] se trata de una única operación y que sólo se `cambió´ una DJVE por otra, ya que se observan dos declaraciones juradas de venta al exterior distintas, registradas en diferentes momentos".

(iv) "[D]ebió solicitar ante la autoridad de aplicación `el cumplido sin sanción´ respecto de la DJVE que supuestamente estaba `reemplazando´, a los efectos de cumplir acabadamente con el régimen al cual se acogió".

(v) "[N]i siquiera puso en conocimiento de la autoridad de aplicación la supuesta situación que alega, quién como mínimo debió autorizar el reemplazo de una DJVE por la otra, siendo que sencillamente [...] se habría limitado -según sus propios dichos- a registrar una nueva DJVE para cumplir con las exigencias de su proveedor local".

(vi) "[L]o alegado por la actora [...] en el sentido de que, por razones comerciales, su proveedor local le exigió que sea ella quién venda la mercadería, no configura un hecho sobreviniente, ajeno a ella, imprevisible e inevitable, o al menos [...] no acreditó fehacientemente que se trate de un caso fortuito o fuerza mayor".

(vii) "[T]ampoco se acredita que el incumplimiento se configure por causas no imputables al exportador".

(viii) "[L]as circunstancias alegadas por la actora no pueden considerarse ajenas a los riesgos de la actividad empresaria, las que además no son oponibles a la aduana".

(ix) "[L]a firma exportadora no ha probado ni demostrado que la operación pactada se hubiera tornado de imposible cumplimiento".

(x) "[D]e las constancias de autos, no resulta que la firma exportadora se haya encontrado comprendida en la causal de excepción a la que hace referencia el art. 731 del C.A., ya que [...] no acreditó inequívocamente tal circunstancia con la prueba pertinente".

(xi) "[L]a prueba del caso fortuito está a cargo de quién la invoca (art. 377 del Código Procesal)".

(xii) "[E]l 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".

(xiii) "[H]abiendo operado el vencimiento para la exportación de la mercadería documentada en la DJVE 20003DJVE002149S 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".

(xiv) "[L]a 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".

(xv) "[A]tento a que la norma en comentario [resolución general nº 4.977/2021] entró en vigencia el 28.04.21, fecha de su publicación en el Boletín Oficial, la misma debe ser aplicada al caso de autos. Nótese que el plazo de vencimiento de la DJVE aquí cuestionada ocurrió el 28.10.21".

(xvi) "[E]l propio Código Aduanero recepta en su artículo 899 el principio de ley penal más benigna".

(xvii) "[C]ontando 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".

(xviii) "[S]e impone la aplicación de la sanción prevista en el art. 969 del C.A., 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.

[...] [E]l 90% de la mercadería comprometida en la DJVE (26 toneladas), asciende a 23,40 toneladas. [...] [C]onforme surge de las actuaciones administrativas la firma exportadora no exportó tonelada alguna de dicha DJVE.

Ello así, considerando un precio oficial de u$s 300 por tonelada, obtenemos por las 23,40 toneladas, un valor FOB de u$s7.020, que al tipo de cambio aplicable de 99,56 arroja un importe de $ 698.911,2. El 10% de dicho monto correspondiente a la graduación mínima prevista en el art. 969 del C.A. asciende a la suma de $ 69.891,12".

(xix) "[R]especto a la aplicación del art. 916 del C.A. invocado por la recurrente, no advierto causal alguna que justifique su aplicación al caso en cuestión".

(xx) "En cuanto a las costas, corresponde imponerlas según los respectivos vencimientos (art. 1163 del C.A.)".

II. Que la parte actora apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados (presentaciones del 2 de julio y del 7 de agosto de 2025, respectivamente; v. págs. 222/227 y 245/255 del DEO 21306387):

(i) "[L]a sentencia incurre en una contradicción evidente, por cuan[t]o al mismo tiempo que reconoce que mi representada exportó la mercadería a la cual se había comprometido, le impone una pena como si hubiere incumplido su obligación de exportación".

(ii) "La sentencia reconoce que existió sólo un cambio en la modalidad de entrega, pero que la exportación se cumplió e igualmente impone una pena como si hubiera existido un incumplimiento material, para una cuestión, que en [el] más gravoso de los supuestos, sólo podría ser encuadrad[a] como una cuestión formal".

(iii) "El Tribunal Fiscal reconoció que se cumplió con la exportación de la mercadería comprometida. El simple cotejo de la documentación de la operación de exportación permite advertir lo expuesto. El producto, cantidades, precio y destino documentados en estos tres documentos, son idénticos, por lo

cual se trató de una misma venta que cambio de modalidad por cuanto el proveedor requirió realizar la venta en firme en plaza y desligarse de la exportación".

(iv) "[L]a exportación de la mercadería se cumplió –por cuenta propia- mediante la destinación de exportación que fue oportunamente agregada".

(v) "[S]e [m]e imputa [...] una supuesta infracción al régimen de la Ley 21.453 por motivos relacionados con una cuestión meramente formal, a pesar [de] que la mercadería fue efectivamente exportada, cumpliendo con el objeto esencial del régimen y sin que se hubiere producido una afectación del bien jurídico tutelado por la norma".

(vi) "[E]l régimen instituido por la Ley 21.453 y en función del cual se impone la sanción, no es de acogimiento voluntario.

El Decreto 654/2002 reinstauró la obligatoriedad de la ley 21.453 y se designó a la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (actualmente Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca) como autoridad de aplicación.

[...]

[E]n este sentido, a los fines de considerar la imputación planteada no podrá omitirse –como se ha hecho hasta el momento- la consideración de la conducta desplegada".

(vii) "[E]l Código Aduanero recepta los principios [...] del derecho penal en materia infraccional. [...] [R]ecepta [...] el principio de legalidad [...], [de] non bis in ídem y de aplicación de la ley penal más benigna.

A su vez establece [...] la gradualidad de las penas y la posibilidad de disminuirlas por debajo de los mínimos legales cuando existier[e]n motivos suficientes de atenuación (Art 916 del CA)".

(viii) "[L]a imputación formulada en estas actuaciones es [...] violatoria del **principio de lesividad**, por cuanto no ha existido una afectación a un bien jurídico tutelado".

Y, subsidiariamente, solicitó que se reencuadre "la cuestión como una infracción formal en los términos del art. 995 del Código Aduanero" o que se

atenúe "la sanción por debajo de su mínimo legal en los términos de los arts. 915, 916 y 917 del CA".

Indicó, al respecto, que "es evidente que la determinación de la multa resulta desproporcionada, resultando contraria al art. 28 de la Constitución Nacional que impone la razonabilidad y proporcionalidad a los actos estatales".

III. Que la parte demandada apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados (presentaciones del 7 y 28 de agosto y del 4 de septiembre de 2025, respectivamente; v. págs. 245/255, 295/302 y 312/315 del DEO 21306387):

(i) "[I]nvocando un principio inaplicable en las presentes actuaciones (`ley penal más benigna´), el a quo resuelve aplicar una reducción de la multa al 10%".

(ii) "[E]s oportuno traer a colación los dichos del Máximo Tribunal: `cuando los términos de la ley impositiva son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor´, siendo doctrina de la Corte que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal, y cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 327:5614 y sus citas). Hay que tener en cuenta que el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya primera fuente hermenéutica son las palabras utilizadas (CSJN, Fallos: 200:165), debiendo practicarse una interpretación que tenga en cuenta la finalidad de la norma (Fallos: 284:9), pero sin excederla y sin violar reglas constitucionales".

(iii) "[E]l art. 899 del Código Aduanero establece expresamente que no surtirá efecto de ley penal más benigna la norma que `modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercaderia´".

(iv) "[E]l artículo 961 establece que la norma dictada con posterioridad a la configuración de la infracción que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería no surtirá efecto como norma penal más benigna a los fines de la aplicación de las sanciones".

(v) "La Jurisprudencia ha sido conteste en señalar que ***las infracciones revisten un carácter objetivo, es decir, que acreditados los extremos requeridos por la norma, se tiene por configurada la infracción sin que sea necesario considerar el elemento culposo***".

(vi) "[H]a dicho la C.S.J.N. que `**Cuando los términos de la ley impositiva son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor**´ y también que `**es improcedente la interpretación extensiva de las leyes que consagran regímenes de excepción** ´ [y] `**que en materia impositiva corresponde interpretar en forma estricta**´. Asimismo es doctrina del Más Alto Tribunal de Justicia de la Nación que `**LA PRIMERA FUENTE DE INTERPRETACION DE LA LEY ES SU LETRA**´".

(vii) "Cabe traer a colación lo dicho por nuestro Más Alto Tribunal de Justicia de la Nación: `SON DESCALIFICABLES, POR APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LA ARBITRARIEDAD DE SENTENCIA, AQUELLAS RESOLUCIONES QUE EFECTÚAN UNA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS EN JUEGO QUE LAS DESVIRTÚA Y TORNA INOPERANTES´ (C.S., julio 28-994 `Consultores Asociados S.A. c/ Municipalidad Cipolletti´)".

(viii) "[L]a sentencia dictada no constituye una derivación razonada con ajuste a las circunstancias comprobadas en la causa. En efecto, se prescinde de dar un tratamiento adecuado a la controversia, produciéndose una arbitraria negación de la realidad, plasmada en los informes y dictámenes técnicos emanados por las dependencias idóneas y competentes".

Y solicitó que "se revoque el fallo apelado -en lo que es materia de agravios- confirmándose el decisorio aduanero con costas a la contraria".

IV. Que está probado que la firma actora no cumplió con la obligación de exportar al menos el 90% de la mercadería dentro del plazo estipulado en la declaración jurada de venta al exterior nº 20003DJVE002149S.

V. Que la parte actora no demostró que la apreciación de los hechos realizada por el Tribunal Fiscal de la Nación sea errónea (artículo 1180 del Código Aduanero).

En efecto, las objeciones formuladas no logran desvirtuar la conclusión central del pronunciamiento recurrido que es que "[N]o se encuentra acreditado en autos que [...] se trata de una única operación y que sólo se `cambió´ una DJVE por otra, ya que se observan dos declaraciones juradas de venta al exterior distintas, registradas en diferentes momentos" y que "debió solicitar ante la autoridad de aplicación `el cumplido sin sanción´ respecto de la DJVE que supuestamente estaba `reemplazando´, a los efectos de cumplir acabadamente con el régimen al cual se acogió [...] siendo que sencillamente [...] se habría limitado [...] a registrar una nueva DJVE para cumplir con las exigencias de su proveedor local", además de que "[T]ampoco se acredita que el incumplimiento se configure por causas no imputables al exportador".

Por tanto, corresponde desestimar los agravios formulados por la parte actora.

VI. Que en relación con los agravios exhibidos por la parte demandada corresponde determinar el encuadramiento legal de la conducta de la firma actora, esto es si debe aplicarse la multa prevista en el artículo 9 de la ley 21.453 o la que está prevista en el artículo 969 del Código Aduanero.

VII. Que la cuestión debatida encuentra una adecuada respuesta en las consideraciones y conclusiones desarrolladas por esta sala en las causas 17.648/2013 "*Hierros SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", 33.915/2015 "*Agro Uranga SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo* ", 8.087/2018 "*Agrenco Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo*

externo", 62.646/2018 "*Global Cereales SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", 7.607/2019 "*Delotte SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", 31.603/2012 "*Oligra SA c/ EN DGA s/ dirección general de aduanas*", 34.650/2023 "*JL Gurrieri Legumbres SRL c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", 41.832/2023 "*Liag Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y 21.789/2024 "*Aceitera General Deheza SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 5 de agosto de 2014, del 19 de abril de 2016, del 12 de noviembre de 2018, del 26 de marzo de 2019, del 22 de octubre de 2019, del 9 de diciembre de 2020 , del 1 y 8 de febrero de 2024 y del 3 de junio de 2025, respectivamente, a las que, por razones de brevedad, corresponde remitir.

VIII. Que debe, pues, admitirse los agravios ofrecidos por la parte demandada y revocarse el pronunciamiento apelado.

IX. Que las costas de ambas instancias deben ser impuestas a la firma actora vencida (artículos 68, primera parte y 279, del Código Procesal Civil y Comercial y 1163 del Código Aduanero).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios ofrecidos por la parte actora; **2.** Admitir los agravios ofrecidos por la parte demandada y revocar el pronunciamiento apelado; y **3.** Imponer las costas de ambas instancias a la parte actora.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).