56336/2022

“Alimentos de Argentina SA (TF 32.615-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 28 de octubre de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 18/4/2022 la Sala F confirmó parcialmente la resolución DE PRLA 7739/2012, disponiendo la reducción del monto de la multa impuesta a la suma de $124.428,15; y distribuyendo las costas conforme los respectivos vencimientos, que estimó en un 50% a cargo de la apelante y en el 50% restante a cargo de la AFIP - DGA (conf. fs. 124/140 y 164/166 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

Para así decidir, en primer lugar, precisó que, mediante la resolución apelada en autos se le exigía a la firma exportadora el pago de una multa en los términos del art. 969 del C.A. y art. 9º de la ley 21.453.

Expuso que, no se encontraba controvertido que, por medio de las declaraciones DJVE n° 09 001 DJVE 012784 G, 09 001 DJVE 012733 A, 09 001 DJVE 012729 F, 09 001 DJVE 012724 A, 09 001 DJVE 012781 D, 09 001 DJVE 012780 C, 09 001 DJVE 012779 K, 09 001 DJVE 012777 X, 09 001 012775 G, 09 001 DJVE 012774 F y 09 001 DJVE 012772 D, la firma Alimentos de Argentina S.A. se comprometió a la venta de las cantidades de mercadería, acogiéndose al régimen de la ley 21.453. Ello implicó que quedara determinado el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigente al momento del registro de las D.J.V.E. y, como contrapartida, el compromiso de exportar la mercadería correspondiente en las cantidades y en los plazos estipulados.

Precisó que tampoco era materia de controversia el incumplimiento de la exportación de la mercadería al vencimiento de las DJVE involucradas, esto es al 28/10/2009 y al 29/10/2009.

Puntualizó que, con fecha 10/09/2009 la firma actora documentó ante la ONCCA las declaraciones 09 001 DJVE 012733 A, 09 001 DJVE 012729 F, 09 001 DJVE 012724 A y, con fecha 11/09/2009, las declaraciones 09 001 DJVE 012784 G, 09 001 DJVE 012781 D, 09 001

DJVE 012780 C, 09 001 DJVE 012779 K, 09 001 DJVE 012777 X, 09 001 012775 G, 09 001 DJVE 012774 F y 09 001 DJVE 012772 D - ver fs. 8, 27, 46, 66, 85, 104, 123, 142, 161, 180 y 199 de las A.A y en esa instancia sostuvo que, con fecha 23/10/2009, es decir con anterioridad al vencimiento de las mismas, solicitó prórroga del plazo para exportar, alegando huelgas y paros portuarios que impidieron cumplir con los compromisos asumidos, la cual fue denegada por la ONCCA el 28/10/09, es decir un día antes del vencimiento de las DJVE en trato.

Indicó que, la situación planteada encuadraba en la figura descripta en el art. 969 del Código Aduanero, en cuanto expresamente sanciona con pena de multa al exportador que hubiere optado por el régimen opcional de liquidación de derechos de exportación, previsto en el art. 729 del Código Aduanero y regulado a través de la ley 21.453, y que “...no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones...".

En tales condiciones, entendió que, correspondía analizar si en el presente caso se configuraba el supuesto exculpatorio contemplado en el art. 969 del C.A., que describe el art. 731 del mismo cuerpo normativo al establecer que*: “Cuando el exportador acreditare fehacientemente que no ha podido exportar en los plazos, formas y condiciones contemplados en el art. 730 por razones de caso fortuito o de fuerza mayor, se podrá prorrogar el plazo correspondiente o exceptuarlo de dicha obligación de exportación”.*

En dicho contexto, adujo que, correspondía determinar si la huelga/paro portuario constituyó real impedimento para el cumplimiento de las obligaciones plasmadas en las DJVE, tal como lo alegaba la actora.

Apuntó que, de la documentación acompañada por la recurrente como prueba documental, no surge que la firma exportadora se haya encontrado comprendida en la causal de excepción a la que hacía referencia el art. 731 del C.A.

Entendió que, la situación descripta por la actora no podía justificar la exclusión de responsabilidad. En efecto, se trataba de una circunstancia que no podía considerarse ajena a los riesgos de la actividad empresaria, debiéndose destacar, asimismo, que la recurrente no había probado ni demostrado que las operaciones pactadas se hubieran tornado de imposible cumplimiento.

#37110513#477065977#20251027171652694

En consecuencia, no encontrándose acreditada la imposibilidad de exportar en plazos, formas y condiciones contemplados en el art. 730 del C.A. por razones de caso fortuito o fuerza mayor, y no habiéndose cumplido las exportaciones documentadas en las declaraciones juradas 09 001 DJVE 012784 G, 09 001 DJVE 012733 A, 09DJVE 012729 F, 09 001 DJVE 012724 A, 09 001 DJVE 012781 D, 09 001 DJVE 012780 C, 09 001 DJVE 012779 K, 09 001 DJVE 012777 X, 09 001 012775 G, 09 001 DJVE 012774 F y 09 001 DJVE 012772 D dentro del plazo estipulado, consideró que, correspondía tener por configurada la infracción prevista en el art. 969 del C.A.

A continuación, en lo concerniente al *quantum* de la multa, entendió que correspondía aplicar el porcentaje mínimo establecido en el artículo 969 del Código Aduanero, esto es, el 10%, y no el previsto en la ley 21.453, es decir, el 15%, dado que, entre ambas normas, que reprimían una misma conducta, la primera resultaba posterior y “más benigna” que la segunda.

En relación a ello, destacó que la norma posterior en el tiempo resultaba ser el art. 969 del C.A. (BO 28/03/1981) y no el art. 9 de la ley 21.453 (B.O. 11/11/1976); asimismo, mencionó que el Código Aduanero constituía legislación de base, en tanto que la ley 21.453 establecía en un régimen específico, que debía interpretarse sistemáticamente con aquélla.

Ponderó que, si bien la norma del Código Aduanero resultaba ser posterior en el tiempo, no obstante ello no era la específica, pero que dicho resultado debía analizarse de todos modos de acuerdo con el principio de la ley penal más benigna, por lo que le asistía razón a la actora en dicho sentido.

Alegó que, analizando ambas normas, 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 de Exportación de Productos Agropecuarios.

Adujo que, por todo lo expuesto, cabía concluir que la multa aplicada del 15% de la mercadería no exportada no devenía ajustada a derecho, siendo de aplicación la multa mínima del 10% prevista en el art. 969 del C.A..

Destacó que, conforme surgía de fs. 243 de las act. adm., el 90% del total de mercadería no exportada ascendió a 572 toneladas, por lo que el 10% de dicho valor, ascendía al importe de $ 165.904,20.

Por último, y respecto del pedido de atenuación de la multa impuesta, estimó que, la presentación espontánea de la actora de fecha 23/10/2009 solicitando una prórroga para exportar, en razón de la situación que afectaba a las terminales portuarias, y la denegatoria un día antes del vencimiento de las DJVE en cuestión, debían ser consideradas como circunstancias atenuantes en los términos de los arts. 915 y 916 del C.A.

En virtud de lo expuesto, entendió que, resultaba ajustado a derecho reducir la condena mínima prevista art. 969 del C.A. en un 25%.

Señaló que, considerando que el 10% del valor en aduana de la mercadería no exportada (572 tn) ascendía a la suma de $ 165.904,20, tal como quedó expuesto en el apartado anterior; correspondía determinar el monto de la multa en la suma de $ 124.428,15.

II.- Contra lo así decidido, el Fisco Nacional apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. fs. 175 y 177/180 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

En primer término, dió por reproducidos los fundamentos del acto aduanero atacado y la contestación de la apelación deducida por la exportadora.

Luego, manifestó que por el pronunciamiento recurrido el Tribunal Fiscal de la Nación habría omitido considerar el principio de especialidad y la consiguiente prevalencia de la ley 21.543 por sobre lo dispuesto por el artículo 969 del Código Aduanero.

Asimismo, consideró que se había efectuado una errónea aplicación del principio de la ley penal más benigna.

Finalmente, sostuvo que, en el caso, no se verificarían circunstancias que justificasen la atenuación de la multa por debajo del mínimo legal.

Respecto de todos los tópicos, citó jurisprudencia, en su entendimiento, favorable a su postura.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revocara, parcialmente el pronunciamiento apelado.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (conf. fs. 184/190 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 10/5/2022, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes tanto en defensa de la exportadora como del Fisco Nacional, no siendo apelados (conf. fs. 170 y vuelta del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

IV.- Que desinsaculada la Sala IV del Fuero para intervenir en autos, previo a resolver y como medida para mejor proveer, el 27/10/2022 requirió a la AFIP - DGA que informara si Alimentos de Argentina SA se encontraba alcanzada por las exclusiones previstas en el artículo 84 de la ley 27.260.

El 28/11/2022, el Fisco Nacional informó que la exportadora no se encontraría alcanzada por las exclusiones previstas en el artículo 84 de la ley 27.260.

V.- Que, en este contexto, por resolución del 13/12/2022, la Sala IV del Fuero -de oficio- tuvo por condonada la multa aplicada por resolución DE PRLA 7739/2012 conforme lo normado por el artículo 56, 3° párrafo, de la ley 27.260, con costas de ambas instancias en el orden causado; y sin emitir pronunciamiento alguno respecto de los agravios vertidos por el fisco, contra la decisión del TFN.

Para así decidir, consideró que la cuestión planteada en el caso resultaba sustancialmente análoga a la que resolviera en la causa 32.346/2019 "*Buyatti SAICA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 10/9/2019 y sus citas; a cuyos fundamentos se remitió.

Al respecto, en particular, tuvo en consideración la fecha en que se configuraron los hechos y que el incumplimiento de la exportación en los plazos, formas y condiciones establecidos en el régimen especial de la ley 21.453 no se vinculaba con una diferencia tributaria, sumado a que el deber transgredido no resultaba, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad.

VI.- Contra esta última decisión, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario federal, que no mereció réplica de su contraria.

Por resolución del 2/3/2023, la Sala IV del Fuero concedió el recurso extraordinario federal intentado en lo que respecta a la cuestión

federal planteada y lo rechazó en punto a la arbitrariedad y gravedad institucional formuladas.

VII.- Que por sentencia del 30/4/2024, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, declaró admisible el recurso extraordinario federal y revocó el pronunciamiento de la Sala IV del Fuero, con costas, disponiendo el dictado de un nuevo pronunciamiento.

Para así decidir, el Alto Tribunal consideró aplicable al caso la doctrina que estableciera en la causa CAF32.346/2019 *"Buyatti SAICA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 16/5/2023, a cuyos fundamentos y conclusiones, en lo pertinente, correspondía remitirse por razones de brevedad.

Cabe destacar que, en este último precedente, el Máximo Tribunal había señalado que la conducta enrostrada a la allí actora, esto es, una multa en los términos del artículo 969 del Código Aduanero:

i) no resultaba susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el artículo 56, 1° párrafo, de la ley 27.260, pues no constituía un mero incumplimiento de una obligación formal.

En este sentido, destacó que ninguna obligación de naturaleza formal resultó omitida, ello en tanto la sanción aplicada derivaba de no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada dentro del plazo establecido en las DJVE y el cumplimiento de ese compromiso era la condición que le permitió al exportador beneficiarse con el régimen especial previsto en la ley 21.453; vulnerando así de manera directa el control aduanero.

ii) tampoco resultaba susceptible de condonación en los términos del artículo 56, 4° párrafo, de la ley 27.260, en la medida en que la conducta sancionada, en el caso concreto, no resultó apta para generar una obligación de naturaleza tributaria que resultara susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la mencionada ley; y citando al efecto la doctrina resultante de lo decidido en las causas "*Chehadi*" (*Fallos*: 345:849) y CAF42.372/2018 *"Rossi, Osvaldo Enrique c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 30/8/2022).

VIII.- Que, una vez recibidas las actuaciones, la Sala IV del Fuero dispuso remitir la causa a la Oficina de Asignación de causas del Fuero para que sorteara un nuevo tribunal, siendo desinsaculada esta Sala.

IX.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 28/06/2024, esta Sala, resolvió que, lo relativo a la condonación de la sanción aplicada a Alimentos de Argentina SA por resolución DE PRLA 7739/2012, constituyó una cuestión introducida de oficio por la Sala IV del Fuero, que fue dilucidada por el Alto Tribunal por el pronunciamiento del 30/4/2024, en sentido contrario al resuelto por la Sala IV, por manera que se mantenía como materia decisoria pendiente, el recurso del Fisco.

Ello así por cuanto, el Máximo Tribunal, al considerar aplicable al caso, la doctrina que estableciera en la causa CAF32.346/2019 *"Buyatti SAICA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 16/5/2023, innegablemente entendió que la multa involucrada en autos, no resultaba susceptible de condonación en los términos del artículo 56 de la ley 27.260.

En tales condiciones, este Tribunal precisó que, encontrándose pendiente de análisis y decisión el recurso de apelación intentado por el Fisco Nacional respecto del pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, y toda vez que la Sala IV del Fuero no había emitido decisión al respecto, ya que había limitado su decisorio del 13/12/2022 a declarar -de oficio- condonada la multa aplicada a Alimentos de Argentina SA por resolución DE PRLA 7739/2012 en los términos de la ley 27.260, devolvió las actuaciones a dicho tribunal para que asuma su conocimiento.

X.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 6/08/2024, la Sala IV rechazó la asignación de competencia y devolvió la causa a esta Sala II para que decida íntegramente las cuestiones planteadas en el litigio.

El 16/08/2024 este Tribunal resolvió mantener el criterio sostenido por la resolución del 28/6/2024.

Finalmente, mediante la sentencia del 17/06/2025 la Sala V del Fuero declaró la competencia de esta Sala II para entender en las presentes actuaciones.

XI.- Que, en tales condiciones, a título preliminar, cabe precisar que, tal como se ha sostenido en el pronunciamiento de este Tribunal de fecha 24/06/2024, de conformidad con lo resuelto por el Máximo Tribunal el 30/04/2024, la sanción de multa aplicada mediante la resolución DE PRLA n° 7739/2012 a la firma Alimentos de Argentina S.A., por la

comisión de la infracción prevista en el art. 969 C.A., no resulta susceptible de condonación en los términos del art. 56 de la ley 27.260.

Por lo tanto, no habiendo sido apelada, por la parte actora, la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 18/04/2022, corresponde abordar el tratamiento del recurso de apelación intentado por el Fisco Nacional contra dicho pronunciamiento.

XII.- Que precisados los antecedentes del caso, cuadra advertir que no es materia de controversia la configuración de la infracción al régimen especial de exportación normado por la ley 21.453, al que voluntariamente se acogiera Alimentos de Argentina SA, limitándose la controversia suscitada, motivo de la apelación deducida por el Fisco Nacional contra lo resuelto por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, a determinar si, como consecuencia del incumplimiento detectado, corresponde aplicar la multa prevista en el artículo 9° de la ley 21.453, tesitura seguida por el apelante, o bien, la consagrada en el artículo 969 del Código Aduanero, postura sostenida por el pronunciamiento bajo revisión.

XIII.- Que en este contexto, cuadra señalar que la cuestión a decidir ha sido examinada y resuelta por esta Sala al pronunciarse en autos 13.153/2017 *“Cremer y asociados SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 2/5/2017, pronunciamiento que ha adquirido firmeza por haber declarado el Alto Tribunal inadmisible el recurso extraordinario intentado al respecto; y sostenida, entre otras oportunidades, en autos 19.320/2021 “*Compañía Argentina de Granos SA - TF 31.986-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 9/9/2022; a cuyos fundamentos, términos y conclusiones corresponde remitirse.

En tales pronunciamientos, el Tribunal, en sustancial síntesis, entendió que, ante la disyuntiva aquí ventilada, correspondía estar por la aplicación de la pena prevista en el artículo 9° de la ley 21.453 que estipula una multa del 15% del valor FOB de venta de la parte incumplida de la declaración comprometida, como máximo hasta el 90% de la cantidad declarada por el incumplimiento o la anulación de las operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas.

En este sentido, se hizo hincapié en que la ley 21.453 constituye una ley especial que establece un régimen al que los exportadores se

acogen voluntariamente y no resultó derogado por la sanción del Código Aduanero.

Su aplicación al caso, determina la admisión del recurso intentado por el Fisco Nacional, la revocación parcial de lo resuelto por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y, en definitiva, la confirmación, en todos sus términos, del acto aduanero impugnado en autos.

XIV.- Que cuadra señalar que, en punto a la controversia que motiva la intervención de esta instancia judicial, en igual sentido se han pronunciado las distintas Salas que integran esta Cámara (conf. -a título ilustrativo- Sala I, en autos 41.832/2023 "*Liag Argentina SA (TF 38124-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 8/2/2024; Sala III, en autos 31.764/2023 *"Ortiz, Agustín Sebastián (TF 113948870-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/5/2024; Sala IV, en autos 198/2024 "*Desdelsur SA (TF 38996-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 27/2/2024; y Sala V, en autos 64.080/2022 "*Emprendimientos PCS SA (TF 33908-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 11/4/2024).

XV.- Que idéntico temperamento debe adoptarse respecto de la de la atenuación de la multa dispuesta por el organismo jurisdiccional administrativo en los términos de los arts. 915 y 916 del C.A.

En efecto, en lo que al punto concierne, cabe recordar que el artículo 915 del C.A. establece que *"[l]as penas serán graduadas en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor"*. Ahora bien, *"[c]uando mediaren motivos suficientes de atenuación se podrá reducir la pena a aplicar por debajo de los topes mínimos"* (conf. art. 916 del CA).

Al respecto, la determinación y graduación de las multas es resorte primario de la autoridad administrativa, principio que solo cede ante una manifiesta arbitrariedad, la que no se verifica en el caso en examen.

En este sentido, la norma no prevé una correlación específica entre la cuantía de la multa y la infracción cometida, sino que permite que la autoridad de aplicación realice una apreciación razonable de las diferentes circunstancias tenidas en cuenta para justificar la sanción (Sala IV *in re*: "Frávega SACIEI c/ DNCI - Disp. 382/10 (Expte. S01:0338619/08)", del 22/12/2010).

Por otra parte, se ha dicho que la morigeración de la pena por debajo del mínimo impuesto por la ley debe ser consecuencia de una valoración de todos los elementos configurativos de la infracción así como de las circunstancias justificatorias que pudieran existir (Sala IV *in re*: "Fanegas SA -TF 20075-A", sentencia del 27/03/08; Sala III *in re*: "LDC Argentina", del 25/08/11).

Sobre el punto cabe precisar que, el propio TFN sostuvo que *"Que la situación descripta por la actora no puede justificar la exclusión de responsabilidad. En efecto se trata de una circunstancia que no puede considerarse ajena a los riesgos de la actividad empresaria, debiéndose destacar, asimismo, que la recurrente no ha probado ni demostrado que las operaciones pactadas se hubieran tornado de imposible cumplimiento".*

Es decir, ponderó que los acontecimientos (huelgas y paros portuarios) a que hacía referencia la actora no bastaban por sí mismos para configurar el caso fortuito.

Por tales motivos, los argumentos que luego utiliza el organismo jurisdiccional administrativo para reducir el monto de la multa por debajo del mínimo, a saber*: "la presentación espontánea de la actora de fecha 23/10/2009 solicitando una prórroga para exportar, en razón de la situación que afectaba a las terminales portuarias, y la denegatoria un día antes del vencimiento de las DJVE (…)"*, devienen insuficientes para justificar la reducción de la condena mínima.

En tales condiciones, cabe concluir que no existe atenuante alguno y debe confirmarse la sanción de multa aplicada en la resolución 7739/2012 en su totalidad.

En consecuencia, corresponde admitir la apelación deducida por el Fisco Nacional, revocar en cuanto fue materia de agravio el pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, y confirmar la resolución DE PRLA 7739/2012, en todos sus términos.

XVI.- Que en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones valederas para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por la exportadora, vencida (conf.

artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** 1°) admitir el recurso de apelación intentado por el Fisco Nacional, revocar parcialmente el pronunciamiento del 18/04/2022 dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, confirmar, en todos sus términos, la resolución DE PRLA 7739/2012, y 2°) disponer que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por la exportadora (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ