64107/2022 MERCATOR SA (TF 39708-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 10 de agosto de 2023.- SH

**Y VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto y fundado por el Fisco Nacional a fs. 76/86vta., contra la sentencia de fs. 65/69, cuyo traslado conferido a fs. 87, fue contestado por la parte actora a fs. 90/99vta.; y,

**CONSIDERANDO:**

**I.-** Que, por la sentencia del 11 de abril de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la resolución (AD MDZA) 1090/2018 en cuanto impuso una multa a MERCATOR SA, por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero y, en cambio, revocó dicha sanción respecto del tipo de declaración inexacta previsto en el inciso b) de la misma norma, respecto de la mercadería documentada en la destinación de exportación 12-038-EC01-013562K.

Cabe tener presente que, para así decidir consideró que la mercadería amparada por la destinación de exportación 12 038 EC01-013562K fue declarada en la posición arancelaria 2309.90.90.900T -descripta como “las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales”-, que tributa un 5% en concepto de derechos, cuando en realidad debió ser declarada por la posición arancelaria 2304.00.90.200 K, correspondiente a la mezcla de estructuras vegetales, que abona un 32% de derechos, quedando configurado el perjuicio fiscal. Asimismo, reparó en que esa diferencia entre lo declarado y lo comprobado, que se tuvo por acreditada en el expediente administrativo, de pasar inadvertida pudo haber producido el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía, toda vez que el valor FOB declarado tendría que haber sido mayor, debido a un aumento en la alícuota de derechos.

En cambio, el Tribunal Fiscal consideró que la falta de presentación de la declaración jurada de venta al exterior (DJVE) no resulta punible en los términos del art. 954, apartado 1,

inciso b) del CA, por cuanto no está prohibido el egreso, en sí mismo, de la mercadería del territorio aduanero, sino que dicha declaración debe ser interpretada como una condición previa.

En este sentido, explicó que “la mercadería es o no prohibida en cuanto una norma dispone que así lo sea y no por una mera restricción o autorización que se impone previo a su libramiento”.

En sustento de esta conclusión recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia recaída en la causa “Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A)”, el 12/06/2012, con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación del 4/10/2010, recordó que las prohibiciones a la importación habrán de surgir de manera expresa de la norma, no pudiéndose asimilar a las mismas, las restricciones habituales o requisitos exigidos para la importación de la mercadería y que allí se señaló que el Código no establece prohibición específica alguna, sino que ellas deben surgir de la legislación que corresponda a la materia de que se trate.

Bajo tales premisas, puntualizó que ninguna norma establece de manera expresa que la falta de presentación de la DJVE constituya una prohibición para el egreso de la mercadería del territorio aduanero sino más bien lo que ha sido instituido es una restricción a la exportación que impone el servicio aduanero a determinadas mercaderías a los efectos de autorizar su libramiento y que, por lo tanto, no corresponde atribuir a la firma exportadora la infracción imputada en los términos del art. 954, apartado 1, inciso b).

**II.-** Que la diferencia de la clasificación de la mercadería en la posición arancelaria y la declaración inexacta en los términos de los incisos a) y c), del apartado 1 del art. 954 del CA, no se encuentran controvertidas por la firma exportadora, quien ha consentido la decisión del organismo administrativo de naturaleza jurisdiccional.

Sólo el Fisco Nacional AFIP-DGA apeló la sentencia y, en sustento de su recurso, plantea que, a los efectos de





#37264232#374432076#20230809145953485

que se puedan oficializar operaciones de exportación de los productos agrícolas incluidos en los Anexos de la ley 21.453, es requisito ineludible la oficialización de una Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) como también lo es la intervención de la Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno (UCESCI).

Es por este motivo que sostiene que la exportadora al momento de exportar soja bajo la posición arancelaria SIM 2309.90.90.900T, en vez de la posición comprobada por el Tribunal Fiscal de la Nación 2304.00.90.200K, no solamente ocasionó un perjuicio fiscal y un ingreso de divisas diferente al que debiera corresponder (art. 954, ap. 1, incisos a y c) sino que también evadió un control aduanero al exportar mercadería que requería una DJVE, el ingreso anticipado del 90% de los derechos de exportación y autorización previa de la UCESCI para poder concretar la operación aduanera.

Añade que la incorrecta clasificación aduanera facilitó la posibilidad de exportar sin encontrarse inscripto en el Registro del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, evadir los precios FOB oficiales determinados por ese ministerio y eludir los demás requisitos esenciales que hacen al abastecimiento del mercado interno.

Alega que la sentencia del Tribunal Fiscal incurrió en varios errores. Entre ellos, enuncia que malinterpretó la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Nate Navegación y Tecnología Marítima SA c/DGA (TF 22.220-A), lo cual condujo a que aplique su definición al caso de marras. Además, indica que el tribunal omitió ponderar que la circunstancia de permitir la conducta de la actora atenta contra las principales funciones del servicio aduanero. Por otra parte, agrega que la falta de punibilidad en el art. 954 inc. b) provoca un gravamen irreparable para la Aduana y para todo el pueblo argentino.

Solicita que se revoque la sentencia apelada y que se mantenga la multa aplicada en la resolución 1098/2018 en los términos del tipo previsto en el art. 954, apartado 1 inciso b) del CA.

**III.-** Que la parte actora, en oportunidad de contestar el traslado del memorial, solicita que se declare condonada la multa con fundamento en que la deuda que se discute ya fue cancelada, habida cuenta de que su parte se allanó a los tributos aduaneros, afectándolos a un plan de pagos de regularización de deudas en los términos de la RG 4667-2020, reglamentaria de la ley 27.541. Acompaña la presentación concretada bajo la actuación SIGEA 12448-1168-2012/1, la constancia de afectación del plan N126845, el formulario 408NM y el certificado de MiPyme.

En subsidio, sostiene que su parte no ha transgredido una prohibición y que la sentencia del Tribunal Fiscal debe ser confirmada.

**IV.-** Que preliminarmente, es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/18; “Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20, “Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/22, entre otros).

**V.-** Que en este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; "Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA", del 21/9/06; "Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 16/12/20, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re "Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, entre muchos otros).

**VI.-** Que, expuesto lo que antecede, y ajustando el examen que sigue a dichas premisas, se advierte que en autos se encuentra debatido si la omisión de presentar la Declaración Jurada de Venta al Exterior -regida por la ley 21.453 y su reglamentación-,

como consecuencia de una declaración inexacta en la clasificación de la mercadería objeto de una operación de exportación, configura una transgresión a una prohibición en los términos que sanciona el tipo infraccional previsto en el art. 954, aparatado 1, inciso b) del Código Aduanero.

En subsidio, y sólo en la hipótesis que esta Sala se incline por la afirmativa a la cuestión descripta, admitiendo de ese modo la pretensión de la AFIP-DGA, habrá que dilucidar si la multa se encuentra alcanzada por la condonación invocada por la firma exportadora.

**VI.-** Que en orden a resolver el asunto, resulta conveniente recordar algunos argumentos y conclusiones que han sido explicitados por esta Sala el 13 de febrero de 2013, al dictar sentencia en el expediente 27.550/2012 “Aceitera General Deheza SA (TF 27079-A) c/DGA”, pronunciamiento que quedó firme como consecuencia de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 19 de noviembre del mismo año, al declarar inadmisible los recursos extraordinarios interpuestos por ambas partes allí involucradas (cfme art. 280 del CPCCN).

En orden a ello, cabe aquí también tener presente que según el Código Aduanero las prohibiciones a la exportación y/o la importación pueden tener carácter económico (art. 609) o no económico (art. 610), absoluto (art. 611) o relativo (art. 612). En el caso, el Fisco Nacional alega que la ley 21.453 (1976) establece una prohibición de carácter económico destinada a mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno (art. 609, inc. d del CA) y de carácter relativo, condicionada a la obtención de la DJVE.

En este punto, debe tenerse en cuenta que el principio de legalidad en materia sancionatoria exige que la conducta sancionada esté definida de forma explícita y precisa por las normas aplicables. Los principios del derecho penal son aplicables con sus matices propios al ámbito de las infracciones aduaneras: tal es el caso, en particular, del principio de legalidad según el cual “[n]ingún

habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso" (art. 18, Constitución Nacional).

La Corte Suprema, al respecto, ha admitido la aplicación de los principios del derecho penal a las diversas ramas del derecho represivo en "Cristalux", Fallos 329-1053, sosteniendo que, con respecto a la garantía de la ley penal más benigna, "no es posible pretender que una rama del derecho represivo o un determinado objeto de protección estén genéricamente excluidos de la esfera de aplicación de la garantía". Asimismo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que "es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. […] Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita" (Corte IDH, Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá. Excepciones preliminares. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C No. 61, párr. 106).

El propio Código Aduanero reconoce esos principios constitucionales en materia punitiva, al disponer que "La calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de este código" (art. 894), "En materia de infracciones aduaneras no cabe la incriminación por analogía" (art. 895), "Nadie puede ser condenado sino una sola vez por un mismo hecho previsto como infracción" (art. 897) y "Salvo disposición especial en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado" (art. 898).

Ahora bien, con respecto a la exigencia de legalidad en materia represiva, la Corte Suprema sostuvo en "Cerámica San Lorenzo", Fallos 311-2453 que aquélla "exige indisolublemente la doble precisión de los hechos punibles y de las penas a aplicar". Asimismo, ha reconocido en "Citrex S.A.I.C.",

Fallos 308-2043, el “carácter punitivo de las multas aduaneras” y la aplicación a las mismas del “principio constitucional de legalidad”. Más recientemente sostuvo también que “concebir que en el ámbito del derecho administrativo no resulte necesario que la conducta punible deba estar siquiera prevista como infracción, constituye una interpretación inadmisible” [“Volcoff y otros c/ BCRA”, Fallos 334-1241]. También la Corte IDH sostuvo que el principio de legalidad penal exige que los tipos sancionatorios deban “formularse en forma expresa, precisa, taxativa y previa” (Corte IDH, Caso Kimel vs. Argentina. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia del 02/05/08, Serie C No. 177, párr. 63).

Tales principios resultan aplicables a las prohibiciones a la exportación en cuanto son castigadas punitivamente por otra norma. En este sentido, esta propia Cámara ha manifestado que “[t]ransformar el término ‘prohibición’ que utiliza dicha norma en mera reglamentación o establecimiento de requisitos particulares, conllevará necesariamente a ampliar irrazonablemente el ámbito de aplicación material de la infracción en cuestión, la cual resultará procedente siempre que los importadores y/o exportadores incumplan cualquier requisito previsto en un régimen especial de importación y/o exportación” (Sala IV, "Telefónica Móviles Arg. SA (TF 24456-A) c/DGA", Expte. 33.509/09, sentencia del 29/04/10).

De lo dicho se desprende, como regla general aplicable al caso, que las prohibiciones a la exportación a que se refiere el art. 954, ap. 1, inc. b, del Código Aduanero deben estar establecidas de forma explícita en las normas complementarias, no pudiendo castigarse con dicha norma la violación de prohibiciones implícitas que no surjan claramente del derecho aplicable.

Bajo tales premisas, corresponde señalar que del texto de la ley 21.453 no surge explícitamente ninguna prohibición relativa de carácter económico que permita tener por configurada la infracción aduanera referida. En efecto, el art. 2 de la ley señala que las ventas al exterior “deberán ser registradas, mediante declaración jurada, ante la Autoridad de Aplicación” pero ello es a efectos de

gozar del beneficio tributario consagrado por el art. 6 del mismo cuerpo legal, según el cual "serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible […] vigentes a la fecha de cierre de cada venta". De ninguna norma de la ley 21.453 surge de forma explícita que la exportación de las mercaderías que no cuenten con la DJVE esté prohibida.

Más aún, la ley 21.453 no establece sanciones para la exportación de productos que no cuenten con la DJVE. Por el contrario, su régimen sancionatorio se limita a fijar multas para el "falseamiento de cualquiera de los datos incluidos en las declaraciones juradas" (art. 8) y el "incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas" (art. 9, pár. 2).

De tal modo no se verifica en la ley 21.453 la existencia de condicionamientos a la obtención de una autorización previa para exportar —supuestos en los que esta Cámara sí ha considerado que existía una prohibición a la exportación o importación (cfr. Sala IV, "De Giacomo, Juan Carlos (TF 18.092-A y acum. 18.988-A) c/ D.G.A.", expte. 27.027/06, sentencia del 26/12/07; y "Droguería Polo S.R.L. (TF 20520-A) c/ D.G.A.", expte. 37.704/06, sentencia del 22/05/08), sino que la registración se incentiva mediante el otorgamiento de un beneficio impositivo.

Tampoco puede inferirse necesariamente del sentido y finalidad de la ley 21.453 la existencia de tal prohibición relativa y explícita a la exportación. En efecto, la ley buscó "fomentar las exportaciones de algunos productos mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costas con la debida antelación de modo de propender a un más fluido ingreso de divisa, a la vez que sirva para registrar el volumen de tales exportaciones, sin que se afecte el correcto abastecimiento del mercado interno" (Mensaje de Elevación que acompañó el proyecto). Nótese así que la ley 21.453 fue dictada como una medida de fomento y no de policía, otorgando beneficios tributarios a los exportadores para incentivar a que éstos registren sus ventas al exterior y permitan así un ingreso

más fluido de divisas y un seguimiento gubernamental de las cantidades exportadas.

En este sentido, la Corte Suprema sostuvo que la ley 21.453 “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” [“Tradigrain S.A. (TF 6965-A) c/ ANA”, Fallos 320-2656 (1997)]. Asimismo, esta Cámara ha sostenido que, a la finalidad recaudatoria del Código Aduanero “se agrega, en el sistema de la ley 21.453, la manifiesta intención del legislador en el caso, como es la del fomento de las exportaciones facilitando a los exportadores la estimación de sus costos y la de permitir un más fluido ingreso de divisas y un mejor registro de las operaciones como protección del consumo interior de esos productos esenciales” (Sala IV, “Oleaginosa Oeste S.A. (TF 22.312-A) c/ DGA”, expte. 10.503/08, sentencia del 30/06/09).

También sostuvo esta Cámara que la ley 21.543 fue “sancionada tanto en beneficio del exportador dándole seguridad en sus negocios como para el Estado permitiendo un más fluido ingreso de divisas y un mayor control ante maniobras especulativas”, y que con ella “no se ha pretendido alterar en modo alguno el régimen general del Código Aduanero, modificando sólo un aspecto de la determinación del tributo, esto es el modo de liquidar su monto, estableciendo distintas pautas de fijación de la base imponible de las operaciones” (ídem, “Oleaginosa Oeste SA” ya citado).

Así, a cambio de la registración previa de la exportación mediante la DJVE, los exportadores acceden al beneficio tributario consagrado en el art. 6 de la ley, obligándose al mismo tiempo a exportar efectivamente al menos el 90% de la cantidad preceptuada (art. 9), para no frustrar las expectativas generadas al gobierno en referencia con la recaudación que traería la exportación registrada. De este modo, la registración previa no fue mandada

obligatoriamente mediante términos explícitos. Por el contrario, la ley buscó incentivar dicha registración mediante el otorgamiento de un beneficio especial a quien registrare dichas operaciones. Por ello es que, entonces, no surge de la finalidad ni del mecanismo de la ley 21.453 que exista una prohibición explícita, con carácter relativo, a las exportaciones de los productos alcanzados por la ley.

Por consiguiente, al no surgir una prohibición relativa de exportación de manera explícita de la ley 21.453 ni habiéndose acreditado afectación alguna al abastecimiento interno, debe concluirse que la figura del art. 954, inc. b), del Código Aduanero no resulta achacable a la conducta de la actora.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional AFIP-DGA y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de agravios. Con costas por no existir mérito para la dispensa.

**VII.-** Que, a raíz del modo en que ha sido decidida esta cuestión, resulta innecesario analizar la condonación invocada por la parte actora en el escrito de fs. 90/99vta.

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto **el Tribunal RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional AFIP-DGA y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas por no existir mérito para la dispensa.

**A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ  CARLOS MANUEL GRECCO