Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

45490/2025

MOLINOS FLORENCIA SAU (TF 127611617-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de febrero de 2026.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.-Que mediante el pronunciamiento del 30 de mayo de 2025, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Resolución nº 85/2023 mediante la cual el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca le había impuesto a la firma exportadora una multa de $449.789,76, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley nº 21.453, pero redujo su monto a la suma de $299.859,84, por considerar que resultaba aplicable la previsión del mínimo del artículo 969 del Código Aduanero. Impuso las costas según los respectivos vencimientos, los que fijó en un 67% a cargo de la parte actora y en un 33% a cargo del Fisco (v. páginas 215/222 del archivo que contiene las actuaciones ante el TFN [DEO nº 21152671, agregado a la causa el 03/12/2025]).

Para decidir del modo en el que lo hizo, el *a quo* desestimó en primer lugar el planteo tendiente a que se declarara incompetente a la Aduana para sustanciar procedimientos e imponer sanciones por incumplimientos a lo establecido en el artículo 9° de la Ley n° 21.453.

En lo relativo al fondo de la cuestión debatida, señaló que de las actuaciones administrativas se desprendía que la actora se había acogido al régimen previsto en la Ley n° 21.453, que le permite al exportador calcular los tributos aduaneros a la fecha de celebración de la compraventa de los bienes agrarios, obteniendo así certeza del costo de la operación celebrada, pero siempre a condición de exportar esa mercadería en los plazos, formas y condiciones allí establecidos. Además, recordó la previsión de los artículos 729 y 730 del Código Aduanero y la del artículo 9 de la Ley nº 21.453, bajo cuyo régimen se realizó la operación, poniendo de relieve que ambas imponían la obligación de exportar dentro del plazo fijado al menos el 90% de la cantidad declarada de la mercadería en cuestión.

Explicó que en el caso se había imputado la comisión de la infracción respecto de la mercadería comprometida en la DJVE 20 003 DJVE 002042 K, oficializada en los términos de la aludida ley el 21/10/2020, “por cuenta y orden de terceros”, por un total de 112 toneladas

de mercadería clasificada en la posición arancelaria 1101.00.10.190 D, con un valor FOB unitario de u$s 300, cuyo vencimiento operaba el 15/10/21, ya que no se había acreditado la exportación de al menos el 90% de aquélla (es decir, 100,8 toneladas).

Puso de manifiesto que no podían prosperar los planteos de la parte actora ya que dicha parte no logró acreditar que hubiese sustituido la mencionada declaración jurada de venta al exterior por la n° 20 003 DJVE 002278 V que invocó haber cancelado en su totalidad, a nombre propio, mediante el permiso de embarque n° 20 029 EC01 007116 H. Al respecto, indicó que "…del análisis de la documentación acompañada resulta que el permiso de embarque referido, hace referencia a la declaración jurada de venta al exterior 20003DJVE002278V, oficializada el 16.11.20, coincidiendo todos los datos allí declarados. No obstante en ninguna parte de dicho permiso se hace referencia a la DJVE aquí cuestionada ni tampoco se deja constancia en la DJVE 20003DJVE002278V que se genera en reemplazo de la DJVE 20003DJVE002042K, oficializada con anterioridad por la propia actora. Tampoco ello surge del permiso de embarque registrado (…) De ello se deduce, que no se encuentra acreditado en autos que –tal como alega la actora- 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, respecto de las cuales no debe perderse de vista que, en definitiva, se trata del registro de una 'declaración jurada', sometida al control aduanero". Agregó que, por lo demás, el exportador tampoco había puesto en conocimiento a la autoridad de aplicación de la supuesta sustitución de declaraciones juradas, ni requerido la aprobación de esa decisión que habría respondido a un pedido formulado por el proveedor local de la mercadería a exportar.

En consecuencia, consideró que al haber vencido el plazo para la exportación de la mercadería documentada en la DJVE 20 003 DJVE 002042 K sin que se hubiera cumplido con la exportación de al menos un 90% de aquella, resultaba ajustada a derecho la imputación infraccional.

Recordó que la sanción para el incumplimiento de aquella condición es de multa y se encuentra prevista tanto en el artículo 969 del Código Aduanero, como en el artículo 9 de la Ley nº 21.453. Concluyó que por aplicación del principio de ley penal más benigna la conducta de la actora debía encuadrarse en el tipo previsto en el mencionado artículo 969. Por ese motivo, entendió que la sanción debía graduarse en un 10% del

90% del valor en aduana de la cantidad comprometida (es decir, un 10% calculado sobre 100,8 toneladas cuyo valor unitario declarado fue de u$s 300), de modo que recalculó la multa en la suma de $299.859,84.

II.- Que, disconforme, la actora apeló el pronunciamiento reseñado y expresó agravios el 02/07/25, los que fueron replicados por la contraria el 13/08/25 (v. páginas 225/230 y 263/265 del archivo que contiene las actuaciones ante el TFN [DEO nº 21152671, agregado a la causa el 03/12/2025]).

En su memorial, la actora sostiene que la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal incurrió en una contradicción evidente "…por cuanto al mismo tiempo que reconoce que mi representada exportó la mercadería a la cual se había comprometido, le impone una multa como si hubiere incumplido su obligación de exportación" (el destacado es del original).

Afirma que tanto el producto, como las cantidades, precio y destino documentados en ambas declaraciones juradas de venta al exterior como en el permiso de embarque son idénticos de modo que a su entender no existen dudas de que "…se trató de una misma venta que cambió de modalidad por cuanto el proveedor requirió realizar la venta en firme en plaza y desligarse de la exportación".

En subsidio solicita que la infracción sea reencuadrada en los términos del artículo 995 del Código Aduanero en tanto sostiene que al haber sido reexportada la mercadería, el cuestionamiento se reduce a una cuestión de índole formal.

III.- Que el Fisco también apeló la decisión reseñada en el primer considerando. Expresó sus agravios el 11/08/25, los cuales fueron replicados por la accionante el 25/08/25 (v. páginas 239/249 y 269/272 del archivo que contiene las actuaciones ante el TFN [DEO nº 21152671, agregado a la causa el 03/12/2025]).

En su escrito recursivo cuestiona que el *a quo* no haya hecho una correcta aplicación del principio de especialidad. Explica –con sustento en diversos precedentes de esta Cámara- que las previsiones de la Ley nº 21.543 no habían sido derogadas por la Ley nº 22.415, respecto de la cual aquella constituía una ley especial. Añadió que en razón de lo anterior, la aplicación del artículo 969 del Código no constituía una aplicación del principio de la ley penal más benigna, sino un yerro en la aplicación del derecho, en particular, del régimen al que la actora voluntariamente se sometió.

Por ello, solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto modificó la sanción impuesta.

IV.- Que, en primer término, y con relación a los agravios propuestos por la parte actora, cabe señalar que las conclusiones de la decisión recurrida sobre las cuales se centra su apelación remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla, ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 1180, inciso b), del Código Aduanero, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. “Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI”, del 8 de octubre de 2013, Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006).

En tales condiciones, no se advierte que la apreciación efectuada por Tribunal Fiscal haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado.

Contrariamente a lo expresado por el apelante, la solución adoptada por el mencionado tribunal se fundó en que no existían elementos que resultaran concluyentes para determinar que la Declaración Jurada de Venta al Exterior n° 20 003 DJVE 002042 K hubiera sido sustituida por la n° 20 003 DJVE 002278 V que resultó cancelada mediante el permiso de embarque n° 20 029 EC01 007116 H. En tal sentido, las pretendidas coincidencias en punto a las cantidades, precio y destino documentados en las mencionadas declaraciones juradas como en el permiso de permiso de embarque no conducen válidamente a concluir que se haya tratado de una misma venta reflejada en dos declaraciones emitidas una en sustitución de la otra. Ello, ya que tal como indicó el Tribunal Fiscal ninguno de los aludidos documentos contiene referencias que los vinculen entre sí ni mucho menos que impliquen que uno fue emitido en sustitución de otro y; en igual sentido, el exportador tampoco acompañó ninguna constancia de que hubiera comunicado ante la autoridad de aplicación que su intención fue sustituir una declaración jurada por otra ni de que aquello le hubiere sido autorizado.

A partir de lo expuesto, es posible concluir que los agravios de la parte actora no poseen entidad suficiente para apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (arg. artículo 1180, inciso b) del Código Aduanero).

Fecha de firma: 10/02/2026
Alta en sistema: 11/02/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#40757835#488577695#20260209090652241

V.- Que, despejada la cuestión precedente, la cuestión a resolver se circunscribe en determinar el encuadre legal que corresponde a los efectos de determinar la sanción aplicable. De acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal (y no cuestionado por la actora) se debe aplicar el mínimo legal previsto en el artículo 969 del Código Aduanero, mientras que el Fisco solicita la aplicación del mínimo legal establecido en el artículo 9º de la Ley nº 21.453.

Pues bien, cabe adelantar que le asiste razón al Fisco en cuanto señala que la sustitución de la sanción prevista en el artículo 9 de la Ley n° 21.543 por la del artículo 969 del Código Aduanero, no resulta ajustada a derecho.

En efecto, esta Sala ha tenido ocasión de señalar ya que la Ley n° 21.453 constituye un régimen especial de exportación de productos agrícolas y, con el fin de fomentar esa actividad dispuso las condiciones particulares de liquidación de tributos. Este régimen conforma una excepción al general, ya que prevé que la liquidación de los gravámenes se realizará de acuerdo los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta (conf. art. 6 de la Ley nº 21.453). Asimismo, en lo que aquí interesa, dispone que *"[e]l 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"* (conf. art. 9º de la citad ley).

Por su parte, el artículo 729 del Código Aduanero facultó al Poder Ejecutivo a establecer, con relación a determinada mercadería, un régimen de excepción en términos similares a los previstos en la ley mencionada. En virtud de ello, el artículo 969 del CA dispuso que *"[c]uando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el art. 729 no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas en el art. 730 sin mediar las causales previstas en el art. 731 será sancionado con una multa del diez al veinte por ciento del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería exportada"*.

Tal como resulta de lo reseñado precedentemente, la declaración jurada que se objeta en la presente causa se documentó de conformidad con lo dispuesto en el régimen de la Ley nº 21.453, a los efectos de gozar de los beneficios allí contemplados. Dicha regulación -a la que la parte se acogió voluntariamente- no fue sancionada en uso de las

facultades otorgadas por el artículo 729 del CA, sino que la citada ley (B.O. 11/11/76) era preexistente a la sanción del código (B.O. 23/03/81). En este sentido, conforme lo advierte el legislador en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, la sanción del régimen general previsto en el artículo 728, "*no implica la derogación de la [Ley Nº] 21.453, en atención a que se trata de un régimen especial*". Por esa razón, realizando una interpretación sistemática de las normas con incidencia en el caso -para lo cual debe atenderse al contexto general de las leyes y a los fines que las informan (Fallos: 265:256; 315:1169; 319:1818)- y en atención a que el régimen especial consagraba una figura infraccional específica para esas operaciones, corresponde estar a la especificidad de este último y no a lo dispuesto en el régimen general. Refuerza esta interpretación el hecho de que -tal como fue antes indicado- dicho régimen no fue creado en los términos del artículo 729 del CA, penalizado en el artículo 969 del Código Aduanero.

Por tales motivos, corresponde estar al tipo previsto en el artículo 9 de la Ley nº 21.453, que constituye una ley especial que establece un régimen al que la actora se acogió voluntariamente y no resultó derogado por la sanción del Código Aduanero (conf. esta Sala, causas n° 40.467/2016 "Cremer y Asociados S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 15/12/2016, nº 38.319/2017 "Alimentos de Argentina SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 31/10/2017 que quedó firme al haber sido declarado inadmisible por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el recurso extraordinario interpuesto el 17/06/2021 y nº 64.080/2022 "Emprendimientos PCS SA (TF 33908-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 11/04/2024; Sala III en la causa n° 64/2011, "LCD Argentina SA (TF 25647-A) c/DGA", del 25/08/2011, 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) y n° 1485/2015 "Gear SAAICF c/ DGA s/ Recurso Directo", sentencia del 15/03/16), Sala II en la causa n° 31.078/2016, "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.IA. c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 27/04/2017 y Sala I en la causa n° 62.646/2018, "Global Cereales S.A. (TF 32260-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 26/03/2019 entre muchos otros.

En consecuencia, corresponde hacer lugar a los agravios planteados por la representación fiscal, revocar la sentencia apelada en lo relativo al tipo infraccional bajo el cual cabe calificar la conducta reprochada y confirmar el acto administrativo cuestionado.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGA), revocar el decisorio apelado y confirmar la Resolución n° 85/2023 dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (artículo 68, primer párrafo del CPCCN). **3)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que la Vocalía n° 15 de esta Sala se encuentra vacante (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse.-

Pablo GALLEGOS FEDRIANI **Guillermo F. TREACY**

Fecha de firma: 10/02/2026
Alta en sistema: 11/02/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#40757835#488577695#20260209090652241