



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 43693/2023/CA1; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF
37360-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO
Buenos Aires, de marzo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia de fs. 126/129 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, “TFN”– resolvió revocar la resolución 478/2016, con costas.

Expuso que a través de la mentada resolución se condenó a la firma Aceitera General Deheza SA y solidariamente a la despachante de aduana, Mayra Paola Flores, al pago de una multa en los términos del artículo 954 ap. 1º inciso b) del Código Aduanero –en adelante, “CA”–, con relación a la destinación de exportación a consumo 10038EC3006724M.

Reseñó los argumentos esgrimidos por las tres partes intervinientes en el proceso –los actores y la DGA–; destacó que la causa fue declarada de puro derecho, y expresó los fundamentos por los cuales rechazó el planteo de nulidad articulado por las recurrentes.

Señaló que de la comprobación realizada por el servicio aduanero se detectó que la exportadora incurrió en una declaración inexacta, lo que derivó en la presentación del acta de denuncia 916/11 contra la firma y la despachante de aduana, atento que la mercadería declarada se trataba de aceite crudo, en lugar de mezcla.

Declaró que como consecuencia de ello el certificado 4700/10 expedido por el Instituto Nacional de Alimentos –en adelante, “INAL”–, no amparó la mercadería documentada en la destinación de exportación, entendiendo el servicio aduanero que se trataría de una exportación prohibida.

Destacó que ambas posiciones arancelarias –la declarada y la correspondiente a la mercadería exportada– tratan de aceite de origen vegetal no comestible, y que, al poseer la misma carga tributaria, no derivaron en un perjuicio fiscal.

Puso de relieve que, de acuerdo con la DGA, al exigirse el certificado del INAL en forma previa a la operación, la mercadería declarada se encontraría alcanzada por una prohibición no económica y relativa.

Explicó que en la Sección VIII del CA se contemplan las prohibiciones a las operaciones de importación y exportación, no fijándolas



de manera específica, sino regulando el ámbito de aplicación; ello –adicionó– se explica porque obedece a razones de moral, seguridad, salubridad, coyuntura económica, etc.

Invocando el artículo 75 de la Constitución Nacional, destacó que el Poder Legislativo sanciona las leyes en materia aduanera, de donde los artículos 631 y 632 del CA facultan al Poder Ejecutivo para crear y suprimir prohibiciones, lo cual, a su vez, fue delegado en el Ministerio de Economía (cfr. decreto 2752/09).

En función de ello, aseveró que las prohibiciones deben surgir de la legislación que corresponda a la materia de que se trate, y al servicio aduanero únicamente le cabe su aplicación, resultando incompetente para determinar prohibiciones que no se encuentran específicamente fijadas en una ley.

Transcribió parte de la resolución (ANA) 1946/93, y afirmó que, en cumplimiento de ella, la exportadora acompañó el certificado INAL 4700/10, previa remisión de la factura y la declaración jurada referida a la mercadería exportada.

Afirmó que dicha certificación se emite a los fines de acreditar que la exportadora dio aviso de la operación al INAL –teniendo la posibilidad de auditar la partida si la autoridad sanitaria lo considera necesario–, y no a los fines de autorizar la operación de exportación. En tal orden de explicación, agregó que la normativa no condiciona la permisión de exportación, sino que resulta un requisito previo del régimen; exponer lo contrario –adujo– implicaría desvirtuar el sistema diseñado por el legislador.

Concluyó que resulta claro que no existe normativa que prohíba la exportación de la mercadería en trato, sino que sólo se exige el cumplimiento de la notificación de la mercadería a exportar al INAL, por cuestión de política sanitaria.

Sostuvo que, a mayor abundamiento, correspondería aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa “*Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22220-A) c/DGA*”, del 12/6/12.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada a fs. 157/170 vta. –oportunidad en la cual también expresó agravios–, cuyo recurso fue concedido a fs. 176 y contestado por la actora a fs. 180/184 vta.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 43693/2023/CA1; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF
37360-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

En su memorial, la DGA expone que el TFN malinterpretó la doctrina jurisprudencial sentada por el Alto Tribunal en la causa “*Nate Navegación y Tecnología Marítima SA*”, lo cual derivó en una indebida aplicación en el *sub lite*.

Luego de reseñar dicha jurisprudencia, puntualizó que el caso de autos es diferente, ya que no se trata de una importación temporaria en la cual la mercadería ya se encontraba en territorio aduanero nacional. Además –prosigue–, en aquél planteo el beneficio se hallaba supeditado al cumplimiento de una obligación, lo cual no sucede en el presente.

Asevera que los alimentos que se importen o exporten deben satisfacer las normas del Código Alimentario Argentino; cita la resolución (ANA) 1946/93.

Destaca que la obligación en cabeza de la actora no se encontraba condicionada al otorgamiento de un beneficio, sino que responde a la cooperación con la salud pública.

Afirma que la firma actora, previo a llevar a cabo las operaciones aduaneras, debió obtener el asesoramiento indispensable para evitar la comisión de conductas que puedan considerarse infracciones.

Desecha que la exportadora cumpliera con los requisitos exigidos por el ordenamiento aplicable para poder eximirse de responsabilidad.

Explica los componentes objetivo y subjetivo del tipo infraccional contenido en el artículo 954, ap. 1º inciso b) del CA, y pone de resalto que la declaración efectuada por la exportadora difiere del resultado de la comprobación.

Destaca que en la especie existió una transgresión a una prohibición, poniendo de resalto que, sin desmedro de la clasificación de las prohibiciones económicas y no económicas, absolutas y relativas, existen “requisitos previos”, “restricciones” y “formalidades” (sic) impuestas a las operaciones de importación y exportación de mercaderías, que pueden constituir prohibiciones.

Sostiene que existió lesión al bien jurídico tutelado y que se reunieron los recaudos exigidos para que se active el tipo infraccional en cuestión.



Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal, y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que 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).

IV. Asimismo, 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 N° 6774/2015, del 15/12/16; “*Holgado, Alejandra Marcela (TF 26455-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 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).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 43693/2023/CA1; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF
37360-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

V. Sentado lo que antecede, se desprende de la lectura de las actuaciones –lo que incluye las actuaciones administrativas, que se tienen a la vista–, que la cuestión medular sobre la cual gira el debate de autos, radica en determinar si la mercadería exportada por la actora –en cuya operación intervino la despachante de aduana, que también es parte en este proceso– se encontraba prohibida, justificando la aplicación de la sanción en los términos del artículo 954, ap. 1º, inciso b) del CA.

Desde el plano fáctico, el asunto se originó a raíz de la presentación de la declaración jurada con datos inexactos, pero que, y en esto las partes son contestes, no se tradujo en un tratamiento fiscal diferente.

Dicho en términos más concisos: en la declaración se consignó la exportación de “De origen vegetal. Mezclas o preparación no alimenticias...”, PA 1518.00.90.210M, cuando debió ser PA 1518.00.90.100D, correspondiente a “Aceite crudo de soja con acidez del 1%” (v. antecedentes administrativos, 12448-482-210, fs. 4/5 y 17). La diferencia fue advertida por el INAL, según surge del certificado glosado a fs. 7 de los mismos antecedentes.

A partir de ello, se instruyeron sumarios a la exportadora y a la despachante de aduana (fs. 21/vta. del mismo cuerpo de antecedentes) y, presentado los descargos por cada uno, la DGA los condenó al pago de una multa por valor de \$ 544.008,19 (resolución-fallo 478/2016, obrante a fs. 111/117 vta. de las actuaciones administrativas), medida que, apelada que fuera por Aceitera General Dehesa SA y por la despachante de aduanas (fs. 19/28 y 55/62 de los autos principales, respectivamente), dio origen al proceso jurisdiccional que se ventiló por ante el TFN, quien declaró al asunto como de puro derecho (fs. 111), en una decisión consentida por las partes.

Si bien los coactores, en sus respectivos recursos interpuestos ante el TFN, introdujeron varios argumentos contra la resolución 478/2016, el sentenciante sólo recogió el atinente a la prohibición de la exportación en cuestión para resolver del modo en que lo hizo.

Sobre tal asunto corresponde a esta Alzada entender y resolver.

VI. Tomando lectura de la resolución 478/2016, entre sus pasajes se lee lo siguiente: “... al exigirse el certificado INAL en forma



previa a la liberación de la mercadería, se ha impuesto a la mercadería declarada bajo la posición arancelaria 1518.00.90.21M, una prohibición no económica y relativa” (fs. 114 vta. actuaciones administrativas).

Dicho núcleo argumental fue desaprobado por el tribunal de grado, tal como se refirió en el *Considerando I* de esta sentencia. En efecto, a más de sostener los requisitos de validez que alcanzan a las prohibiciones del régimen aduanero, centralmente en lo tocante a su regulación legal, destacó que la intervención del INAL frente a operaciones como las de autos, no condiciona la permisión de la exportación, de donde no surge *stricto sensu* ninguna prohibición aduanera.

Frente a ello, y esto es medular en este estudio, los argumentos ensayados por la recurrente en su expresión de agravios, no son de recibo.

En su memorial, la demandada dedica un preponderante espacio a señalar la diferencia del presente caso con el resuelto por la Corte Suprema en los autos “*Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22220-A) c/DGA*” y, en segundo lugar, a reseñar la normativa referida a la protección de salud pública; sin embargo, no atendió debidamente el razonamiento seguido por el TFN para concluir que en la especie no existió una prohibición aduanera.

Esta circunstancia denota que los agravios en trato sencillamente expresan una disconformidad con la decisión adoptada, mas sin ofrecer elementos o causales que conlleven a comprender que la decisión en crisis merezca su reproche (arg. esta Sala, *in re* “*Salas, Fernando Martín c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 82591/2015, del 28/2/18).

En este sendero, siguiendo la máxima impresa por el legislador en el artículo 265 del CPCCN, cabe rememorar que la expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocadas, trasluciendo una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmoverla (v. esta Sala, *in re* “*Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*”, Causa N° 45090/2015, del 14/5/19 y “*Edesa SA c/Dirección*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 43693/2023/CA1; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF 37360-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Causa N° 62055/2019, del 3/3/21).

Es que, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios –por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa–, ello no puede conducir a extremo tal que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (v. esta Sala, *in re “Compañía Argentina de Const. SAICFEI c/Ferrocarriles Argentinos s/Contrato de Obra Pública*”, Causa N° 28298/1995 del 7/8/09; *“SIGLA SA c/ Consejo Nacional de Investigación Científica y Técnica (CONICET) s/ contrato administrativo*”, Causa N° 23899/1994 del 25/6/07; *“González Domínguez Rubén Darío c/EN-PFA y otros*”, Causa N° 42734/2003 del 16/7/7; *“Banco Río de la Plata SA c/EN-AFIP DGI, Sumario N° 463/03 (GC) s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 490/2005 del 23/10/07; *“Primera Red Interactiva de Medios Arg. (Prima) SA c/DNCI Disp N° 280/09 (Expte N° S01:96667/08)*”, Causa N° 16795/2009 del 13/5/10; *“DGA (Autos National Starch & Chemical SA - TF 22958-A)*”, Causa N° 7900/2008 del 31/10/08; *“Comercializadora Multiemprendimiento SA c/DNCI - Disp. N° 285/04 (Expte N° S01:0119320/02)*”, Causa N° 1676/2007 del 30/09/10; *“Corporación Río Luján SA c/DNCI – Disp. N° 930/08 (Expte N° S01:382434/06)*”, Causa N° 1897/2009 del 23/3/10; *“Etronix c/DNCI - Disp. N° 61/07 (Expte S01:371065/07)*”, Causa N° 13340/2009 del 23/3/10; *“Servicios Buenos Aires SA (TF 33906-I) c/DGP*”, Causa N° 39303/2011 del 7/2/13; *“Banbest SA c/Dirección General Impositiva*”, Causa N° 31393/2014 del 21/04/15; *“Mereta Miguel Ángel y otros c/ EN-M° Defensa-Armada - Dto 2769/93 751/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg*”, Causa N° 35809/2010 del 11/10/18, entre otros).



Lo señalado sella la suerte que ha correr la apelación analizada, por cuanto los fundamentos atacados han sido decisivos para la solución de la controversia por parte del *a quo*.

VII. A mayor abundamiento, en lo concerniente al régimen de “extracción de muestras y análisis” vigente al tiempo de los hechos (RG AFIP 1582), esta Sala tiene dicho –si bien con relación a otro régimen, pero aquí dignos de reiteración– que, de acuerdo con el CA, 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), rigiendo en cualquier caso el principio de legalidad, por tratarse de materia sancionatoria, de donde 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” (Causa N° 27550/2012, *in re* “Aceitera General Deheza SA (TF 27079-A) c/ DGA”, del 13/2/13, pronunciamiento que quedó firme como consecuencia de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia el 19/11/13, al declarar inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por las partes allí involucradas (cfr. art. 280 del CPCCN); y más recientemente en la Causa N° 64107/2022, *in re* “Mercator SA (TF 39708-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 10/8/23).

En dichos pronunciamientos esta Sala destacó que el Alto Tribunal admitió la aplicación de los principios del derecho penal a las diversas ramas del derecho represivo en “Cristalux” (cfr. Fallos: 329:1053), y que, con respecto a la exigencia de legalidad en materia represiva, en “Cerámica San Lorenzo” (cfr. Fallos: 311:2453) afirmó que “exige indisolublemente la doble precisión de los hechos punibles y de las penas a aplicar”. Asimismo, en “Citrex SAIC” (cfr. Fallos: 308:2043) reconoció el “carácter punitivo de las multas aduaneras” y la aplicación a las mismas del “principio constitucional de legalidad”.

Por todo ello se concluyó allí que, como regla general, las prohibiciones a la exportación a que se refiere el art. 954, ap. 1, inciso b) del CA, 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.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 43693/2023/CA1; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF
37360-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Retornando al caso de autos, se colige que las máximas descriptas resultan enteramente aplicables, por no encontrarse la operación de exportación en cuestión entre las prohibiciones que el ordenamiento tipifica.

VIII. En mérito de todo lo expuesto, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas a la vencida, por no hallar razón para apartarse del principio general que gobierna la materia (cfr. art. 68 primer párrafo, CPCCN).

En mérito de lo expuesto, **SE RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas.

En orden a la apelación interpuesta por la parte demandada a fs. 143 y por el abogado Enrique Benítez Cruz a fs. 149 contra la regulación de honorarios practicada en el resolutivo a fs. 136/vta. –por considerarlos altos y bajos, respectivamente–, teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y la etapa cumplida, se CONFIRMAN los honorarios regulados en la instancia anterior (ley 21.839, arts. 6º, 7º, 9º, 37 y concordante).

Y, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la Alzada (fs. 180/184 vta.), en la suma de pesos veinte dos mil –\$ 22.500– (arts. 6º, 7º, 9º y 14 del arancel de abogados y procuradores).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.



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

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

