Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-123487441-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Octubre de 2023

Referencia: SENTENCIA EXPTE 38.770-A OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados “ **OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación**”, expediente nº **38.770-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 76/91 se presenta la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 07/18 (AD NECO), recaída en la actuación SIGEA n° 13289-8691-2013 y agregados (14517-386/387/418/425/437/443/444/445-2008/1), mediante la cual se condena a la firma exportadora y al despachante de aduana, al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y inc. b), del C.A., en relación a las destinaciones de exportación 08040 EC01 nros. 453D, 503W, 424B, 419F, 390D, 392F, 391E y 393G. Relata que el 14 de septiembre de 2007 registró una Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) dentro del marco de la ley 21.453, la que quedó registrada en el SIM bajo el número 07-001-DJVE-004031N. Agrega que mediante la misma se registró una venta al exterior de 10.000 toneladas de la mercadería clasificada bajo la P.A. 2306.30.10.310V, ocurrida el 13/09/07, a un valor oficial de FOB unitario de u$s 145. Relata que al amparo de dicha DJVE oficializó las destinaciones de exportación 08040 EC01 nros. 453D, 503W, 424B, 419F, 390D, 392F, 391E y 393G, exportando 10.335,44 toneladas comprendidas dentro de lo declarado y sus tolerancias legales. Aduce que dicha venta se corresponde con el contrato de fecha 13/9/07 celebrado entre OMHSA -vendedor- y Glencore Grain V.B. de Holanda -comprador-. Relata que el referido contrato fue complementado por un "addendum". En primer término, niega la comisión de la infracción. Sostiene que el régimen de la ley 21.453 no es un régimen de "registración de contratos", sino de "registración de ventas". Alude a los requisitos de la registración y aclara que no se exigía incluir ningún dato del comprador, ni del precio de venta ni del destino de la mercadería. Respecto de la ‘unidad de comercialización’, manifiesta que no modificó ni alteró la misma, ya que ella no alude al comprador sino a la medida de peso o volumen de la mercadería. Sostiene que no existe una prohibición establecida normativamente. Cita jurisprudencia. Respecto de la imputación de la infracción prevista por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., alega que ni en la instrucción de

sumario ni en la resolución apelada, se ha liquidado exigencia tributaria alguna. Subsidiariamente, se agravia del quantum de la multa. Cita lo dispuesto en los arts. 915 y 916 del C.A. Invoca que no hay constancias en las actuaciones administrativas de los antecedentes invocados por la aduana. Aduce que la firma OMHSA es uno de los mayores exportadores de la República Argentina en su industria, razón por la cual tiene más posibilidades de cometer errores que deriven en infracciones. A todo evento, solicita se reduzca la multa por debajo del mínimo legal. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución aduanera, con costas.

Que en OTROSI DIGO se presenta el Sr. JAVIER E. M. IBARGUEN, en su carácter de despachante de aduana e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 07/18 (AD NECO). Se remite a los agravios de la firma exportadora. Aduce que cumplió con las obligaciones a su cargo, ajustando la declaración a las instrucciones del exportador y a la documentación complementaria proporcionada por éste. Cita los arts. 902 y 908 del C.A. Ofrece prueba. Finalmente, solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 97/107 se presenta el representante del Fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos. Destaca que, en el caso, lo relevante es que se registró un contrato de compraventa internacional que no aparaba los permisos de embarque aquí involucrados. Refiere a los arts. 1323, 1193 y 1194 del Código Civil. Sostiene que la adenda debió acompañarse a la ONCCA antes de documentarse los permisos de embarque, por lo que no cabe duda que lo declarado difiere de lo constatado. En cuanto a la liquidación de tributos, alega que mientras la acción no está prescripta, podrán reclamarse en su oportunidad, lo que de todas formas no es óbice para que se produzca la infracción al art. 954, inc. a), del C.A. Manifiesta que la Resolución ONCCA 543/089 no permite que se cambie el comprador declarado en la DJVE, siendo que dicha Resolución se encontraba vigente al momento de documentar los permisos de embarque. Agrega que la Ley 21.453 permitía limitar las exportaciones, siendo que el bien jurídico tutelado con dicha limitación se encontraba vinculado al abastecimiento interno. Sostiene que al declarar que la DJVE amparaba algo que en realidad no amparaba, se eludió una prohibición económica. En cuanto a la sanción, afirma que se valoró la gran cantidad de veces que la firma exportadora ha repetido esta maniobra. Respecto a los agravios del despachante de aduana, manifiesta que él sabía que los permisos de embarque no estaban siendo amparados por la DJVE. Cita jurisprudencia y concluye que en el caso, el despachante de aduana no se ajustó a la documentación que le fuera aportada. Efectúa reserva de caso federal. Ofrece prueba. Finalmente, solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 116 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 119 se provee la prueba ofrecida. A fs. 131/132 y vta. la actora solicita la condonación de la multa en los términos de la Ley 27.260. A fs. 142/142 vta. la recurrente desiste de dicha solicitud en virtud de la doctrina sentada por la CSJN en los autos “CHEHALDI, MALLID c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación”. A fs. 144 se declara la causa de puro derecho. A fs. 148 se elevan los autos a la Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la actuación SIGEA n° 13289-8691-2013 se inicia con la contestación de vista de la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA. A fs. 14/98 obra documentación relacionada con los permisos de embarque involucrados agregada por el servicio aduanero. A fs. 116 se ratifican los informes técnicos efectuados en cada una de las actuaciones que se adjuntan como anexo. A fs. 121/124 obra el alegato de la actora. A fs. 126/157 se agregan las consultas efectuadas al Registro de Infractores Aduaneros. A fs. 158/162 y vta. luce el dictamen Nro. 02/18. A fs. 163/166 se dicta la resolución (AD NECO) Nro. 07/18 aquí apelada.

Por separado se agregan las actuaciones SIGEA nros. 14517-386-387-418-425-437-443-444-445/2008/1, antecedentes de la actuación principal SIGEA n° 13289-8691-2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-386-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 329/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 10 obra liquidación del cargo Nro. 100/08. A fs. 14 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000453D, agregándose a continuación la carpeta contenedora de la misma. A fs. 18 obra la notificación del cargo nro. 100/08 en fecha 23/12/08. A fs. 19 se agrega la nota Nro. 193/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 20 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 21/22 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A., y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 28/31 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 34/34 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-387-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 330/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 10 obra liquidación del cargo Nro. 101/08. A fs. 14 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000503W y art. 994, inc. a) del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la destinación mencionada. A fs. 18 obra la notificación del cargo nro. 101/08 en fecha 23/12/08. A fs. 19 se agrega la nota Nro. 186/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 20 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 21/22 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 28/31 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 34/34 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-418-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 341/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 8/10 obra liquidación del cargo Nro. 109/08. A fs. 11 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000419F y art. 994, inc. a) del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la destinación mencionada. A fs. 15 obra la notificación del cargo nro. 109/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 17 se agrega la nota Nro. 178/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 18 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 19/20 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 26/29 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 32/32 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-425-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 342/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 8/10 obra liquidación del cargo Nro. 111/08. A fs. 11 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000424B y art. 994, inc. a) del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la

destinación mencionada. A fs. 16 obra la notificación del cargo nro. 111/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 17 se agrega la nota Nro. 179/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 18 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 19/20 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 26/29 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 32/32 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-437-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 339/08 (SE FEBB). A fs. 4 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 5/6 se agrega el contrato de venta. A fs. 9/12 obra liquidación del cargo Nro. 115/08. A fs. 13 se agrega la carpeta contenedora del P.E. nro. 0804EC01000391E. A fs. 14 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 0804EC01000391E y art. 994, inc. a) del C.A. A fs. 18 obra la notificación del cargo nro. 115/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 19 se agrega la nota Nro. 181/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 20 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 21/22 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 28/31 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 34/34 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-443-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 340/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 6/9 obra liquidación del cargo Nro. 116/08. A fs. 10 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954 del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000390D y art. 994 del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la destinación mencionada. A fs. 15 obra la notificación del cargo nro. 116/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 16 se agrega la nota Nro. 182/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 17 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 18/19 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 25/28 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista. A fs. 31/31 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-444-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 338/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 6/9 obra liquidación del cargo Nro. 117/08. A fs. 10 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000393G y art. 994, inc. a), del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la destinación mencionada. A fs. 15 obra la notificación del cargo nro. 117/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 16 se agrega la nota Nro. 183/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 17 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 18/19 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 25/28 la firma OLEAGINOSA MORENO

HERMANOS SA contesta vista. A fs. 31/31 vta. obra cédula de notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista en fecha 07/03/2013.

Finalmente, la actuación SIGEA nro. 14517-445-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 337/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco. A fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 6/9 obra liquidación del cargo Nro. 118/08. A fs. 10 obra acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. c), del C.A. por diferencia de valor unitario declarado en el contrato por la destinación de exportación 08040EC01000392F y art. 994, inc. a), del C.A., agregándose a continuación la carpeta contenedora de la destinación mencionada. A fs. 15 obra la notificación del cargo nro. 118/08 en fecha 7/02/2009. A fs. 16 se agrega la nota Nro. 184/12 por la cual se dispone que la conducta de la firma exportadora encuadra, asimismo, en la infracción prevista por el inc. b), del art. 954, del C.A. A fs. 17 se liquida el importe de la multa correspondiente. A fs. 18/19 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente en la operación, informándose el importe de la multa mínima. A fs. 25/28 la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA contesta vista.

V.- Que, en primer lugar, corresponde hacer una reseña de lo actuado en sede aduanera.

Que según resulta de los informes técnicos obrantes en las actuaciones administrativas antecedentes de la principal SIGEA 13289-8691-2013, el servicio aduanero, por un lado, consideró que la aquí actora debía pagar la alícuota de derechos de exportación vigente a la fecha de la oficialización, por aplicación de las Resoluciones ONCCA Nros. 1487/08 y 1898/08. En los mismos informes consideró que existían contradicciones entre la documentación acompañada por la firma exportadora y las destinaciones de exportación, en lo que se refiere al precio unitario de venta declarado en cada una de las destinaciones y lo que surge de los respectivos contratos aportados. Sobre dicha base la Aduana consideró que se cometió la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., atento a que se habría producido un ingreso de divisas del exterior distinto al declarado.

Que, con posterioridad, el servicio aduanero entiendó –en todos los casos- que también se habría configurado la infracción al art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A., por aplicación del criterio seguido en casos similares.

Que, finalmente, se instruyó sumario en los términos del art. 1090, inc. c), del C.A. por la presunta infracción prevista en el art. 954, apartado 1, incs. a) y b) del C.A., y se corrió vista al despachante de aduana y a la firma exportadora.

Que, por otra parte, en la actuación principal SIGEA 13289-8691-2013, que agrupó todas las actuaciones conforme se detallara ut-supra, se emitió el dictamen Nro. 02/18 (SUM NECO), del que resulta lo siguiente:

1. Del contrato aportado por la actora surge la venta al exterior entre OMHSA como vendedor y Glencore Grain V.B., de Holanda, como comprador de 10.000 toneladas de la mercadería clasificada en la PA 2306.30.10.310V a un precio unitario de u$s 146.
2. De las destinaciones de exportación imputadas a dicho contrato surge que OMHSA documentó la exportación a distintos destinos -como ser Chile, Uruguay- y a distintos precios unitarios, que difieren del precio unitario que consta en el contrato originario.
3. La Aduana entiende que la unidad de comercialización declarada en la DJVE debe ser la misma que la que posteriormente se declara en las destinaciones de exportación.
4. La actora alega en las respectivas contestaciones de vista que existe una modificación del contrato de venta original a la compradora Holandesa mediante “Addendum”, que no fuera acompañada por ella en la

instancia administrativa ni al documentar las respectivas operaciones de exportación.

5. Según la Aduana, lo declarado en los respectivos P.E. no se corresponde con el contrato de venta aportado con posterioridad, por lo que se detectan irregularidades en las operaciones de exportación, siendo en realidad la "addenda" acompañada, un nuevo contrato de venta al exterior, no registrado conforme lo establecido por el art. 3° de la Ley 21.453.
6. El exportador al documentar las destinaciones en análisis, declaró en forma inexacta ante el servicio aduanero, ya que acompañó una única DJVE cuando en realidad la misma no autoriza operaciones de exportación, a Chile y Uruguay (solo a Holanda) para un comprador y a un precio distinto al contratado originariamente.
7. La Aduana concluye que la mercadería documentada en los P.E. aquí involucrados, no podía ser legalmente exportada por no estar amparada por la DJVE aplicada a dichas exportaciones, lo que es contrario a lo normado por los arts. 3° y 8° de la Ley 21.453, encuadrando dicha situación en la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A. Es decir, entiende que las operaciones de exportación aquí en trato estaban amparadas por una DJVE, que no podía utilizarse para las mismas, ya que el contrato de venta correspondiente a cada una de ellas refería a distintos compradores y contenía precios unitarios por tonelada distintos a los que se declararon en las destinaciones de exportación respectivas, por lo que esa mercadería era de exportación prohibida, al no estar respaldada por la autorización previa –DJVE- que exige la Ley 21.453.
8. También sostiene la Aduana que al no resultar aplicable la DJVE en cada uno de los casos involucrados, ello cambia el tratamiento tributario previsto por el art. 6 de la Ley 21.453, lo que determina que al momento de la oficialización la obligación tributaria es diferente a la invocada por la recurrente en la DJVE, lo que implica la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.

Que, finalmente, el Administrador de la Aduana de Necochea dicta la resolución n° 07/2018, mediante la cual se condena a la firma exportadora OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E.M. IBARGUEN al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A.

VI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta o no a derecho la resolución apelada en autos, en cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. al pago de una multa, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A.

Que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que conforme resulta de la DJVE AGRIC-00063689, registrada en el SIM como 07001DJVE004031N, la aquí actora se comprometió a exportar 10.000 toneladas de pellets de harina, de la PA 2306.30.10.310V, fecha de cierre de venta 13/9/07, a un precio FOB unitario de u$s 146.

Del contrato de venta acompañado por la recurrente a solicitud del servicio aduanero, resulta que el comprador es Glencore Grain B.V., de Holanda.

Que, con posterioridad, la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA, registro distintas destinaciones de exportación a los efectos de exportar la mercadería a la que se había comprometido en la DJVE mencionada.

Así, el 04/07/08 oficializó el PE 08040EC01000453D, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 1.700 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Chile, por un valor

FOB unitario de u$s 181; el 18/07/08 oficializó el PE 08040EC01000503W, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 491 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 217; el 27/06/08 oficializó el PE 08040EC01000419F, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 600 toneladas de pellets de harina, pero exportando efectivamente 520 toneladas, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 222; el 27/06/08 oficializó el PE 08040EC01000424B, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 2.000 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 222; el 20/06/08 oficializó el PE 08040EC01000391E, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 600 toneladas de pellets de harina, pero exportando efectivamente, 74,44, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 219; el 20/06/08 oficializó el PE 08040EC01000390D, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 900 toneladas de pellets de harina, pero exportando efectivamente 550 toneladas, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 217; el 20/06/08 oficializó el PE 08040EC01000393G, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 2.400 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 219; finalmente, el 20/06/08 oficializó el PE 08040EC01000392F, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 2.600 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 217;

En todas las destinaciones mencionadas, declaró en el campo correspondiente a “documentos a presentar” la declaración jurada de venta al exterior n° 07001DJVE004031N, siendo el precio oficial unitario a la fecha de cierre de la misma de u$s 145 por tonelada, por encontrarse precisamente amparados por la referida DJVE, exportando efectivamente un total de 10.335,44 toneladas de pellets de harina.

VII.- Que, en primer lugar, corresponde analizar si se configuró la infracción al art. 954, ap.1, inc) b, del C.A., imputada por el servicio aduanero.

Que, tal como se dijera ut-supra, el servicio aduanero consideró que la mercadería documentada mediante los permisos de embarque mencionados, no se encontraba amparada por la DJVE imputada (en todos los casos), ya que la misma respalda la información contenida en el contrato n° 618628, donde se había establecido que el valor unitario era de u$s 146 por tonelada, el que difiere de los precios unitarios declarados en cada uno de los permisos de embarque. Asimismo, difiere el destino declarado en los permisos de embarque, que resulta ser Uruguay y Chile, mientras que el comprador se encuentra en Holanda.

Es decir, entiende que las operaciones de exportación aquí en trato estaban amparadas por una DJVE, que no podía utilizarse para las mismas, ya que el contrato de venta correspondiente a cada una de ellas refería a distintos compradores y contenía precios unitarios por tonelada distintos a los que se declararon en las destinaciones de exportación respectivas, por lo que esa mercadería era de exportación prohibida, al no estar respaldada por la autorización previa –DJVE- que exige la Ley 21.453.

Que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incs. a), b) o c), del ap. 1 de dicho artículo.

Que, en lo que aquí interesa, esa diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, debe producir o haber podido producir, en caso de pasar inadvertida, en el supuesto del ap. 1, inc. b), “una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación”.

Que cabe recordar que el art. 1 de la ley 21.453 dispone que *"Las ventas al exterior de los productos de origen agrícola que se indican en la planilla anexa, quedarán sujetas a las normas que establece la presente ley. El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para modificar la mencionada planilla, cuando lo considere necesario".*

Por su parte, el art. 3° establece que: *"Las ventas al exterior a que se refiere el Artículo 1° deberán ser registradas, mediante declaración jurada, ante la Autoridad de Aplicación, en forma que determine el Poder Ejecutivo Nacional, el que deberá asimismo reglamentar los plazos de vigencia de la declaración jurada"*.

Que por el art. 6 de la ley 21.453 se establece que para la liquidación de los tributos, reintegros y reembolsos son de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelarios y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha del cierre de cada venta.

Que 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)).

Que en el caso se advierte que la mercadería declarada en los permisos de embarque en trato, ubicada en la PA 2306.30.10.310 V, no se encuentra sujeta a prohibición alguna, atento a que dicha prohibición no surge en forma expresa de la Ley 21.453, ni del sentido de la misma. Por su parte de los hechos acreditados en la causa, tampoco surge la configuración de la infracción imputada,

En tal sentido, cabe señalar lo resuelto por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos "Aceitera General Deheza S.A. (TF 27079-A) c/ DGA", Expte. 27.550/2012, sentencia del 13 febrero de 2013, en la que sostuvo lo siguiente: *"…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"*. Concluye que: *"…Por lo tanto, no surgiendo una prohibición relativa de exportación de manera explícita de la ley 21.453 ni de sus normas reglamentarias vigentes al momento de la exportación, ni habiéndose acreditado afectación alguna al abastecimiento interno, debe concluirse que la figura del art. 954, inc. b, del Código Aduanero es inaplicable a la conducta de la actora. Ello, con independencia de si, a los efectos de las demás potestades de la autoridad aduanera de carácter no represivo, la ley 21.453 prohíbe implícitamente o permite prohibir las exportaciones de productos agrícolas, cuestión ajena a la presente Litis…"*
.

Del mismo modo, se pronunció la Sala V de la Excma. Cámara en autos "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA (TF 35409-A) Y OTRO c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", expte 32362/2019, mediante sentencia del 8/11/22, en la que en un caso análogo al presente, se

expidió en el siguiente sentido: *"…Que este tribunal advierte que los hechos infraccionales que se le imputan a la firma actora, así como las diferencias detectadas y que surgen de las actuaciones administrativas, no pueden entenderse como una transgresión a una prohibición (concretamente a la exportación) de productos agrícolas regulados por la Ley 21.453, en los términos del art. 954, apartado 1, inc. b) del C.A.; máxime que no se encuentra controvertido que se trató de la misma mercadería y en la misma cantidad (…) tampoco de la letra expresa de la Ley 21.453 surge prohibición expresa alguna a la exportación de la mercadería involucrada en estas actuaciones (…) Que por otra parte, en materia sancionatoria administrativa resulta aplicable –si bien con menor rigurosidad- el principio de tipicidad propio del derecho penal, cuyo cumplimiento no se advierte que haya ocurrido en el caso de autos en atención a los hechos tenidos por probados, a la infracción endilgada y a la definición del tipo sancionatorio del art. 954, apartado 1, inc. b) del C.A. (una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación)…"*.

Finalmente, la Sala I de la Excma. Cámara, mediante sentencia del 13/04/23, en el expte. 69/19 de igual carátula que el presente, citando el fallo *"Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22220-A) c/ DGA"*, sentencia del 12 de junio de 2012 de la CSJN, sostuvo que *"…El Fisco Nacional no realizó ningún desarrollo argumental dirigido a identificar, con claridad, cuál es la fuente legal o reglamentaria de la alegada transgresión al régimen de prohibiciones a la exportación"*. Asimismo, también dispuso que "si bien es claro que la ley 21.453 estableció un régimen especial para las ventas al exterior de los productos de origen agrícola, no se infiere de sus términos una prohibición para la exportación…".

De todo lo expuesto cabe concluir que siendo que el principio rector que rige en materia penal determina que ante la ausencia de uno de los elementos del tipo infraccional de declaración inexacta, no pueda considerarse configurada la infracción, no cabe sino concluir que en el caso no puede confirmarse la condena impuesta en el aparatado 1, inc. b), del art. 954 del C.A., por cuanto, no se configura el supuesto que se le imputa a la recurrente.

VIII.- Que resta analizar, si en el caso se ha configurado la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

Que en primer lugar cabe aclarar ciertos aspectos que resultan de las actuaciones administrativas antecedentes de estos autos.

Que según resulta de cada una de las 8 actuaciones que luego se agruparan en el SIGEA principal Nro. 13289-8691-2013, el servicio aduanero formuló los cargos en concepto de diferencia de tributos de exportación por el cambio de alícuota producido entre el registro de la DJVE y la oficialización de las destinaciones de exportación, con fundamento en lo establecido en las Resoluciones ONCCA Nros. 1487/08 y 1898/08. En esas actuaciones figuran los cargos. No obstante, según surge del dictamen Nro. 02/18 obrante a fs. 158/162 y vta. de las referidas actuaciones principales, esos cargos fueron abonados por la aquí recurrente en otros trámite de impugnación, que no obra agregados en autos y que se refieren a cuestiones no relacionadas con la presente. La propia recurrente también aduce en su recurso de apelación que abonó los cargos formulados por el servicio aduanero, por lo que dicha situación no se encuentra controvertida en autos.

Que sin perjuicio de que los cargos de autos fueron formulados por los motivos descriptos, es decir distintos a los aquí ventilados, de todas formas el servicio aduanero aclara en su informe que: "…sea por aplicación de la Ley 26.351 (falta de acreditación de la tenencia de la mercadería objeto de declaración jurada) o ya sea por no resultar de aplicación la DJVE (que es lo que se discute en autos), lo cierto es que el momento de producción del hecho imponible para la fijación de las obligación tributaria (oficialización) es distinto al tenido en cuenta por el contribuyente en oportunidad de documentar las destinaciones investigadas (registro de la DJVE)".

Que siguiendo el propio criterio del servicio aduanero, cabe señalar que si el fundamento de la existencia en el caso de perjuicio fiscal, se basa en la diferencia de alícuota que se debería haber aplicado en los términos de la Ley 26.351, la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. se debió investigar en el marco del procedimiento en el que se discutieron los cargos formulados –que no es este- a los efectos de que la actora pueda ejercer plenamente su derecho de defensa por esa imputación y esos hechos, siendo que aquí la cuestión en discusión es otra.

Que, por otro lado, si el fundamento de la existencia del perjuicio fiscal en el caso, es la no aplicación de la DJVE a los permisos de embarque en trato –lo que sí se discute en autos-, entonces no se produce perjuicio fiscal alguno, ya que las liquidaciones tributarias fueron abonados con anterioridad a que se instruya sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Nótese que –por dicho motivo- la Aduana no reclamó importe alguno en dicho concepto al correr la vista prevista en la ley.

Lo cierto es que sea uno u otro caso, los importes abonados por la actora, resultan ser los mismos, ya que en definitiva abonó la diferencia entre el precio FOB unitario oficial vigente al momento del cierre de venta y el vigente al momento de la oficialización de los respectivos permisos de embarque.

Que, en consecuencia, al haberse producido la extinción de la obligación tributaria por el pago total de los tributos (artículo 787, inciso a), del C.A.), no se configuró perjuicio fiscal alguno y, por ende, tampoco la infracción imputada, toda vez que –como se ha dicho ut-supra- no basta para la configuración de la infracción, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, sino que además se requiere que la misma sea idónea para producir –en el caso- el efecto previsto en el inc. a), del ap. 1 del art. 954.

En consecuencia, ante la ausencia de uno de los elementos del tipo infraccional de declaración inexacta, no puede considerarse configurada la infracción imputada.

IX.- Que en relación a la responsabilidad del despachante de aduana, cabe señalar que no sólo actúa como mandatario del importador-exportador, carácter que lo obliga a cumplir con el mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana y cumplir con los deberes a su cargo.

Que, sin embargo, teniendo en cuenta lo expresado en los considerandos precedentes y, en vistas de que no se ha configurado la infracción de declaración inexacta imputada por la Aduana, no puede considerarse al despachante como penalmente responsable de una infracción que no se cometió, no siendo necesario evaluar si se ha apartado o no de las instrucciones impartidas por el exportador.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, no puede ser considerado responsable por una infracción que no se ha configurado.

Que, en virtud de lo expuesto, **voto por:**

1.- Revocar la resolución n° 07/2018 (AD NECO), en cuanto condena a la firma exportadora OLEAGINOSA MORENO HNOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E. M. IBARGUEN al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A.

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución n° 07/2018 (AD NECO), en cuanto condena a la firma exportadora OLEAGINOSA MORENO HNOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E. M. IBARGUEN al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A.

2.- Costas a la D.G.A.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 17:06:44 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 12:54:48 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 13:35:39 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 13:35:40 -03:00