Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103054037-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; 33.108-A; NIDERA S.A

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación–, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **“NIDERA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. nro. 33.108-A.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 15/20 se presenta, por apoderado la firma NIDERA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 210/2013 (AD SALO), dictada en el expediente administrativo nro. 12520-45-2008 (SC57-93/2008), que la condena al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, incs. b) y c) del C.A., en relación a la destinación de exportación nro. 06 057 EC01 009543 S. Relata que mediante la referida destinación registrada el 12/10/2006 solicitó la exportación para consumo de de 1.821 toneladas de maíz a granel de la PA nro. 1005.90.10.190Y amparada por la DJVE 06 001 DJVE 003337 U, a la cual se le asigno el “canal rojo” de selectividad y con verificación “conforme” por el servicio aduanero, por lo que la mercadería fue embarcada el 14/10/06. Manifiesta que el 19/8/08 fue notificada de la Resolución 265/08 por la que se le instruyó sumario y se le corrió vista de todo lo actuado, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 ap. 2), incs. b) y c) del CA, con fundamento en que se habría detectado una diferencia entre la mercadería declarada y la constatada por el servicio aduanero. Indica que se habrían extraído muestras, de cuyo análisis realizado por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (I.N.T.I.) arrojó como resultado que la mercadería exportada no era la declarada sino “maíz pisingallo” de la PA 1005.90.10.110X. Expresa que no se dedica ni a adquirir ni a vender (fuera del territorio nacional o para exportación) ese tipo de mercadería. Resalta que la extracción de muestras surgiría del anverso del permiso de embarque que en las copias que se tuvieron a la vista para contestar el traslado, no incluían dicho anverso. Indica que la diferencia entre maíz común y el pisingallo resulta de su aspecto externo por lo que la verificación propia del permiso, que se realizó con “Canal Rojo

indicaba que la diferencia podría ser detectada en el instante mismo de la carga, por lo que al declararse "conforme" consideró que la misma había dado resultado positivo. Añade que la motivación para realizar una declaración inexacta carece de sentido ya que pagó mayor cantidad de derecho de exportación, de los que según la aduana, debió haber abonado en esa época (año 2006). Señala que del parcial 1 del permiso de embarque, agregado con posterioridad a la contestación de vista, en donde se expresa que el motivo de extracción de muestras es meramente estadístico, figura una firma de la apoderada de la despachante de aduana cuya verosimilitud no le consta. Menciona que si el resultado del análisis le fue practicado en su planta industrial, dicha circunstancia no figura en los registros de la firma ni en la memoria de los dependientes encargados del área. Menciona que en virtud del tiempo transcurrido la empresa no ha conservado el ejemplar de muestra correspondiente a aquella época. El que igualmente no hubiera servido a los fines de una verificación por el deterioro natural que el tiempo produce en un cuerpo orgánico, como es el maíz. Arguye que la mercadería documentada no es de exportación prohibida, por lo que no resulta aplicable el inc. b) del art. 954, ap. 1 del CA, ya que para considerar que existe una prohibición se requiere que haya una norma que lo establezca en forma expresa, en tanto del texto de la ley 21.453 no surge que la falta de registro de una DJVE implique una prohibición a la exportación de la mercadería regida por ella. Explica que el registro de la correspondiente DJVE redunda en el congelamiento del régimen tributario de la mercadería, por lo que la misma no se requiere para "autorizar" su exportación. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 31/37 se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas y niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora, que no fueron objeto de su especial reconocimiento. Alude que la imposibilidad de a actora haya exportado maíz pisingallo desde los silos que ella posee se basa pura y exclusivamente a sus propios dichos, indicando a su vez, que el muestreo se realizó en presencia de la apoderada de la despachante de aduana que actúa en nombre de la propia firma Nidera S.A., cuya firma inserta en el acta de fs. 44. En cuanto al cuestionamiento de la recurrente referido a que en las copias de la carpeta correspondiente al permiso de marras no se consigna extracción de muestras , indica que a fs. 36 vta. luce copia certificada del parcial 1 en el cual se observa que el verificador de aduana interviniente procede a extraer las mismas, labrando el acta de fs. 44 y notificándose a la actora a fs. 37, en cumplimiento con lo dispuesto por la R.G. 1582/2003. Niega que la actora no haya sido notificada del resultado del análisis efectuado por el I.N.T.I., en virtud de que a fs. 6 se adjunta copia certificada del Aviso de Recibo de Correo Argentino en el que se aprecia que en fecha 19/3/07 a las 10:50 hs. la firma recibió la pieza postal, acompañándose a fs. 7 la notificación relacionada con el mencionado envío, por lo que la recurrente ha tenido oportunidad de solicitar un segundo análisis, conforme el punto 3 de la R.G 1582/2003, y no la ha hecho. Indica que la actora se encontraba al tanto de la extracción de muestras al afirmar que debido al tiempo trascurrido no ha podido conservar el ejemplar correspondiente a aquella época, por ende debería haber solicitado, dentro de los plazos previstos, un nuevo análisis y en todo caso utilizar un medio de conservación adecuado para su preservación. Hace referencia a los arts. 610 y 954 ap. 2, inc. b) del CA y al Decreto nro. 654/07. Manifiesta que el servicio aduanero posee la facultad de control sea físico, documental o ambos, ya que aún autorizada una operación no significa que se desentienda de la misma. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 40 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa y se abre la causa a prueba, cuya producción obra a fs. 59/60. A fs. 152 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 189 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 190 se ponen para alegar. A fs. 194/196 luce el alegato de la de la actora y a fs. 197 se deja constancia que la demandada no hizo uso del derecho conferido. A fs. 198 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12520-45-2008 (SC57-93/2008) se inician a fs. 1 con la Nota nro. 409/07 ("V"), por la que se informa al Jefe de Sección "V" que se le notificó a la firma Nidera S.A. el resultado del análisis de la mercadería amparada por la destinación 06 057 EC01 009543 S, habiendo transcurrido el tiempo estipulado por la Res. 1582/07 Punto 3 para solicitar el segundo análisis, por lo que se remiten los actuados a la Sección "S". A fs. 2 se glosa fotocopia del PE 06 057 EC01 009543 S. A fs. 3/4 luce el Informe de Ensayo O.T. Nro. 5400109687 efectuado por el INTI Cereales y Oleaginosas, notificado a la actora el 19/3/07 conforme copias del aviso de recibo de fs. 6/7. A fs. 5 se agrega impresión de pantalla del Detalle de Solicitud nro. 06-9687. A fs. 8 mediante Nota nro. 84/08 (AFORO "V") se determina el importe mínimo de la multa. A fs. 9/10 se emite la Resolución nro. 265/2008 (AD SALO), por la que se dicta la apertura de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. c) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a NIDERA S.A. A fs. 11/16 (refoliado) se glosa Nota nro. 3375/08 (AD SALO) por la cual se remite copia a la Sección Registro de Infractores del formulario OM 2031 de los sumarios contenciosos que allí se detallan, en el que se incluye el presente. A fs. 17 la actora confiere autorización. A fs. 18 se glosa cédula de notificación sin el aviso de recibo del Correo Argentino, correspondiente a la apertura de sumario y corrida de vista. A fs. 19/22, en fecha 2/9/08, hace su descargo la firma exportadora y a fs. 31 confiere nuevas autorizaciones. A fs. 32 se agrega consulta de seguimiento de correspondencia respecto de la cédula de notificación de fs. 18, sin arrojar ningún dato sobre la fecha de notificación. A fs. 33 se tiene por presentada a la firma exportadora en tiempo y forma, por agregada la documentación, se abre la causa a prueba y se solicita se agregue copia autenticada de la destinación 06 057 EC01 009543 S y de su documentación complementaria, la que se glosa a fs. 36/46 por medio de la Nota nro. 2355/2009 (R) de fs. 47. A fs. 48 se ponen los autos para alegar. A fs. 52/64 se emite el Dictamen nro. 257/2012 (DJ RRO), concluyendo que corresponde condenar a la aquí actora por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. c) del CA, en concurso ideal con el inc. b) del mismo, criterio que es compartido por el Jefe de la División Jurídica mediante Nota nro. 510/2012 (DV JRRO) de fs. 65. A fs. 6675 se agregan consultas al Registro General de Infractores. A fs. 76 por Nota 52/13 (AFORO V) se informa el importe mínimo de la multa correspondiente al art. 954 inc. b) del CA. A fs. 77/82 se dicta la Resolución nro. 210/2013 (AD SALO), apelada en la especie. A fs. 88/95 la firma exportadora acredita la interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- Que corresponde determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución nro. 210/13 (AD SALO), que condenó a la firma NIDERA S.A al pago de una multa en los términos del art. 954 ap. 1, inc. b) y c), del C.A.

Que no se encuentra controvertido en autos que por medio del PE nro. 06 057 EC01 009543 S, oficializado el 12/10/06, ante la aduana de San Lorenzo, la firma actora, representada por su despachante de aduana Alicia Victoria Fanjul, documentó la exportación para consumo de 1.821 toneladas de mercadería clasificada por la PA 1005.90.10.190Y: *"Los demás A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21453) En grano -Los demás MAÍZ."* , con destino a Emiratos Árabes Unidos, correspondiéndole un 20% en concepto de derechos de exportación.

Que con posterioridad al libramiento de la mercadería, el 18/7/07 la Sección "V" mediante Nota nro. 409/07 informó que con fecha 19/3/07 se notifico a la firma Nidera SA el resultado del análisis practicado sobre la mercadería amparada por la destinación en trato, sin obtener hasta la fecha respuesta alguna, destacando a su vez, que el plazo para solicitar el segundo análisis estipulado por la Res. 1582/03 punto 3 se encontraba vencido.

El mencionado INFORME DE ENSAYO, elaborado por el INTI, conforme el resultado del análisis O.T. nro. 5400109687 –S.O.T nro. 86-4989–, determinó que la muestra analizada *"Corresponde especie: Zea mays -maíz pisingallo"* (ver fs. 3/4 de act. adm.), lo que difería con lo declarado en el permiso de embarque de marras (maíz a granel), por lo que el servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 1005.90.10.110X, lo que generó un incremento en el Valor en Aduana y con ello un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que efectivamente hubiera correspondido, conforme surge de la Nota

nro. 084/08 (AFORO “V”) de fs. 8 de las act. adm.

Que sobre la base de dicha denuncia, se ordenó la apertura de un sumario por la presunta infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. c) del C.A. Posteriormente, se amplió la imputación para incluir el supuesto previsto en el inc. b) del mismo artículo. Dicho procedimiento culminó con la imposición de una multa de $1.570.856,51, por parte de la Aduana de San Lorenzo.

VI.- Que el art. 954 del C.A., en su parte pertinente, dispone que: *“El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: ...b) una transgresión a una prohibición a la importación o la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia.”*.

Que para que se configure 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 sobre la base del análisis de la muestra, elaborado por el INTI mediante el INFORME DE ENSAYO O.T. Nro. 5400109687 (S.O.T. Nro 86-4989) obrante en las act. adm., el servicio aduanero detectó una diferencia con relación al tipo de maíz documentado en la destinación involucrada en autos.

Que la actora desconoce que se hayan extraído muestras para su posterior análisis, agraviándose a su vez, de no haber sido notificada oportunamente del resultado del análisis de las muestras extraídas, lo que le impidió realizar un segundo examen sobre las mismas, afectando su derecho de defensa.

Que al respecto es oportuno señalar que la RG AFIP nro. 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción de muestras, establece en el punto 3 del Anexo III que el segundo análisis *“… es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de la diferencia entre la Aduana y el Importador o el Exportador de la mercadería. El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis”*.

Que, por su parte, la Resolución General AFIP nro. 2318/07 Anexo III. Punto 4.2b) señala que “…*Las muestras extraídas deberán satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8 del Anexo II de esta resolución general, y para el caso de mercaderías no citadas en el mencionado punto deberá consultarse a la Dirección de Técnica – División Instituto de Examen de Mercaderías.*

A fin de guardar debida constancia de lo actuado, deberá labrarse un Acta de Certificación de toma de muestras, dejando de manifiesto la representatividad de las mismas y la facultad del interesado de solicitar u segundo análisis en los términos del punto 3. del Anexo III de la presente. Este último, se realizará con la muestra reservada por el extractor y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador.”

Que, de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que en **fecha 13/10/06** se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 44 refoliado) las que tienen como fecha de entrada para su análisis por el INTI **el 21/11/06** (fs. 4) y con **fecha 18/12/06** se emitió el INFORME DE

ENSAYO como O.T. Nro. 5400109687 (fs. 3/4), el que fue notificado a la actora **el 19/3/07** (fs. 6/7). Con **fecha 29/5/19** el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió abrir sumario contencioso contra la firma NIDERA S.A. por la presunta infracción al art. 954 ap. 1, inc. c) del C.A. y, asimismo, correr vista de todo lo actuado (fs. 9/10). Con **fecha 2/9/8** la firma actora presentó su descargo en sede administrativa solicitando, entre otras medidas de prueba, se agregue la carpeta contenedora de la destinación de exportación y del acta de extracción de muestras efectuada sobre la mercadería documentada en la misma (fs. 19/22), cuyas copias obran agregadas a fs. 36/46. En **fecha 22/10/10** se pusieron los autos para alegar, sin que la actora hiciera uso del derecho conferido. Finalmente, en **fecha 20/11/22** se emite el Dictamen Técnico nro. 257/2012 (DJ RRO) y con **fecha 28/9/19** se dicta la Resolución nro. 210/2013 (AD SALO) que resolvió condenar a la firma actora al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1, incs. b) y c) del CA.

Que de lo expuesto resulta que, el servicio aduanero extrajo las muestras para analizar y enviar al INTI en presencia y con la conformidad de la parte actora a través de su despachante de aduana, nótese que en el reverso de la copia del parcial 1 del PE de autos se dejó constancia de la extracción de muestras (fs. 36) y, asimismo, a fs. 44 se glosó copia del acta de extracción de las misma efectuada en presencia de la apoderada de la despachante de aduana Alicia Fanjul en representación de la firma exportadora, cuya firma obra al pie de la misma.

Que al respecto el Dictamen Técnico nro. 252/2012., expresamente dice: *"La constancia de toma de muestras se encuentra asentada en el cuerpo de la destinación de exportación 06057EC01009543 S, donde en el campo "EXTRACCIÓN DE MUESTRAS" se lee "Si", "MOTIVO: Estadístico" y en el espacio destinado a "FIRMA" e "IDENTIFICACIÓN" obra firma y sello aclaratorio con la leyenda "p.p. ALICIA V. FANJUL – GISELLE V. KELLER – APODERADA GENERAL" (fs. 36 y vta.)". Agregando, a su vez, que "...el "Acta" de extracción de fecha 13/10/2006 ha sido suscripta por "HUGO R. CORIA– U.T.V. Leg. 19884-6 AFIP – DGA – SAN LORENZO" y "p.p. ALICIA V. FANJUL – GISELLE V. KELLER – APODERADA GENERAL", sin efectuarse observaciones ni reservas de ningún tipo (fs. 44 de autos). Lo precedentemente señalado denota la presencia de personal autorizado de la empresa (Apoderada Gral. de su despachante de Aduana) en el acto de extracción de muestras, además del debido cumplimiento del procedimiento aplicable para dicha extracción en relación a la destinación 06057EC01009543 S, situaciones que evidencian la falta de afectación del principio del debido proceso o el derecho de defensa de la sumariada." (ver fs. 52/64 de las act. adm.).*

Contrariamente a lo sostenido por la recurrente, el resultado del laboratorio sí le fue notificado, tal como consta a fs. 6/7 de las act. adm., los problemas internos de la empresa —como la ausencia de dicha notificación en sus registros o el desconocimiento de sus empleados— no son oponibles a la Aduana, por lo tanto, no se ha vulnerado el derecho de defensa de la actora. Dado que no se observan errores en el procedimiento administrativo que causaran un gravamen irreparable y en tanto la actora puede ejercer plenamente su derecho a prueba en esta instancia, cualquier posible nulidad se considera relativa y, por lo tanto, subsanable

Que la doctrina de la C.S.J.N. sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros Fallos: 205-549 y 267-393, "RECKITT BENCKISER S.A.", expte. N° 22.419-A, 13.08.07).

Que, en ese entendimiento, observo que no se ha vulnerado el derecho de defensa de la actora, en tanto en esta instancia ha contado con la posibilidad de acreditar sus dichos, con la consiguiente subsanación de cualquier irregularidad que pudiera haberse configurado en sede aduanera. Tanto es así que por providencia de fecha 15 de julio de 2014, obrante a fs. 40 de autos, se hizo lugar a la prueba ofrecida, encontrándose agregada a fs. 59/60 el informe pericial solicitado, habiendo desistido del libramiento de los axhortos dirigidos al comprador en el

exterior, conforme presentaciones de fs. 45 y 151 de autos.

VII.- Que sentado lo que antecede corresponde expedirse en cuanto al fondo de la cuestión, esto es la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 06 057 EC01 009543 S.

Que, en primer lugar, hay que señalar que el único Protocolo de Análisis con el que se cuenta es el O.T. Nro. 5400109687 (S.O.T. nro. 86-4989) del INTI, obrante a fs. 3/4 y 39/40 de las act. adm., pues la actora no lo impugnó, ni hizo uso de su derecho a realizar un segundo análisis. El protocolo de análisis es claro en cuanto a que las muestras extraídas consisten en maíz pisingallo.

Frente a lo anterior la actora indica que no hay inexactitud en su declaración comprometida en cuanto a la posición arancelaria, ya que su actividad comercial no incluye la compra o venta de ese tipo de mercadería, ni en el territorio nacional ni para exportación.

Para comprobar sus dichos solicitó el libramiento de exhortos a los adquirientes de la mercadería en el exterior (FLOUR MILLS AND BAKERIES CO y NATIONAL FLOUR MILLS CO), a fin de que remitan una copia certificada del informe del inspector (surveyor) que verificó la naturaleza y calidad de la mercadería a su llegada a puerto en los Emiratos Árabes Unidos. Sin embargo, la actora posteriormente desistió de estas medidas de pruebas (ver fs. 45 y 151).

Que si bien a fs. 59/60 obra el informe pericial contable realizado en autos, el misma carece de fuerza de convicción frente al concreto INFORME DE ENSAYO O.T. Nro. 5400109687 (S.O.T. Nro. 86-4989) de las act. adm., y al informe efectuado por el Dictamen Técnico nro. 252/2012 de fs. 52/64 de dichas act., que respecto de la muestra expresamente dice: *"... la mercadería efectivamente exportada por la sumariada, conforme el resultado del análisis efectuado –Informe de Ensayo INTI, Solicitud N° 06-9687–, consiste en Maíz Pisingallo (P.A. 1005.90.10.110X) con un Valor en Aduana de* ***U$S 506.238,00;*** *mientras que la mercadería declarada por la firma (Maíz, P.A. 1005.90.90.10.190Y) tenía al momento de la declaración un Valor en Aduana* ***U$S 209.4156,00*** *(sic). Ello de acuerdo a la liquidación obrante a fs. 8 de estas actuaciones -Nota N° 084/08 (AFORO "V")- que no ha sido atacada por la encartada en los presentes."* (La negrita y subrayado pertenecen al original).

En definitiva asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y el resultado del Informe de Ensayo INTI, que la mercadería presentada a despacho difiere notablemente de la declarada en el PE, apareciendo como falaz la declaración del exportador.

En conclusión, resulta inexacta la clasificación originaria realizada por la actora en el PE 06 057 EC01 009543 S de la mercadería exportada, bajo la PA 1005.90.10.190Y ("Maíz a granel"), siendo correcta la reclasificación realizada por la Aduana P.A. 1005.90.10.110X ("Máiz Pisingallo'"), con base en el Informe de Ensayo INTI O.T. Nro. 5400109687 –S.O.T. nro. 86-4989–, con sus consecuencias en cuanto al incremento del Valor FOB de la mercadería.

VIII.- Establecido que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue errónea, corresponde revisar si tal conducta se encuentra comprendida por la sanción del art. 954.1. incs. b) y c) del CA, conforme la sanción impuesta a la actora mediante el art. 1 de la resolución apelada.

Que como se expuso el art. 954.1 del CA establece como presupuesto de hecho para su aplicación que el servicio aduanero verifique una diferencia respecto del contenido de la declaración aduanera del exportador o del importador: la detección de tal diferencia, con todos sus fundamentos, constituye la *comprobación* aduanera. La sanción prevista por el art. 954.1 del CA se completa en su tipicidad cuando la diferencia detectada por la

comprobación tiene como consecuencia producir -real o *potencialmente*- alguno de los hechos descriptos en los tres incisos del referido apartado 1 del art. 954. En el caso que nos ocupa la DGA consideró configurados los incisos b) y c), que cristaliza cuando la diferencia detectada en la comprobación aduanera resulta, *o puede resultar*, en "*una transgresión a una prohibición.*." y, a su vez, "*el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*".

Con relación a la imputación efectuada por el inciso b) del mencionado artículo, corresponde su revocación, ello por cuanto la falta de presentación de la DJVE que ampare la mercadería bajo la correcta posición arancelaria no puede entenderse como una transgresión a una prohibición a la exportación de los productos agrícolas regulados por la ley 21.453.

Las prohibiciones a la exportación a las que se refiere la norma en cuestión **deben estar establecidas de forma explícita** en las regulaciones complementarias. No se debe sancionar la violación de prohibiciones denominadas "implícitas" que no surjan claramente del derecho aplicable. En este sentido, la Ley 21.453 **no establece explícitamente ninguna prohibición de carácter económico** que permita configurar la infracción aduanera referida. Además, no se ha verificado **afectación alguna al abastecimiento interno** de la mercadería efectivamente exportada (posición arancelaria 1005.90.10.110X). Por todo lo expuesto, los **requisitos típicos del artículo 954, apartado 1, inciso b) del CA no se encuentran acreditados.**

En esta línea se ha expedido la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en autos "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 35409-A) Y OTRO c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" Expte. 32369/2012, al manifestar que *"…tampoco de la letra expresa de la ley 21.453 surge prohibición expresa alguna a la exportación de la mercadería involucrada en estas actuaciones."*.

En consecuencia, no encontrándose configurado el supuesto previsto en el inciso b) del art. 954 ap.1 del CA, corresponde revocar la resolución apelada respecto a este punto.

IX.- Que en lo que se refiere al tipo infraccional previsto y penado por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., conforme a lo expuesto en Informe de Ensayo INTI O.T. Nro. 5400109687 –S.O.T. Nro. 86-4989– y en el informe técnico emitido en las actuaciones administrativas se desprende que el servicio aduanero pudo constatar una declaración inexacta en cuanto a la mercadería efectivamente exportada, lo que conllevó una diferencia del Valor FOB, tal inexactitud produjo un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que efectivamente hubiere correspondido, es decir, al que efectivamente correspondía a la declaración comprometida por el exportador.

Que la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior; sistema éste que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del importador-exportador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.

Que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, *in re:* "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución" (S 227 XXII), *"Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la*

declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la A.N.A. practique las tareas de control que le están asignadas..." (Considerando 8°).

Que siendo ello así, el suscripto concluye que resulta procedente el encuadre penal efectuado por el servicio aduanero. Por lo tanto, corresponde **confirmar** la resolución apelada en cuanto imputa a la recurrente la infracción prevista en el **artículo 954, ap. 1, inc. c) del C.A.**, fijando la multa en **$921.041,77 (ver la liquidación de fs. 8 de las act. adm.)** .

Sin embargo, conforme lo expuesto en el Considerando VII de la presente, corresponde **revocarla** respecto de la aplicación del **inc. b) del mismo artículo**, y en consecuencia dejar sin efecto la multa de **$1.570.856,51** impuesta por la infracción prevista en el mencionado supuesto.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar parcialmente la Resolución nro. 210/13 (AD SALO), dictada en el Expte. SIGEA 12520-45-2008 (SC57-93/2008), en cuanto imputa a la recurrente la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A., y en consecuencia, la multa impuesta por la suma de un millón quinientos setenta mil ochocientos cincuenta y seis pesos con cincuenta y un centavos ($1.570.856,51).

2.- Confirmar parcialmente la Resolución nro. 210/13 (AD SALO), en cuanto imputa a la recurrente la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., fijando el importe de la multa en novecientos veintiún mil cuarenta y un pesos con setenta y siete centavos ($ 921.041,77).

3.- Imponer las costas conforme a los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar parcialmente la Resolución nro. 210/13 (AD SALO), dictada en el Expte. SIGEA 12520-45-2008 (SC57-93/2008), en cuanto imputa a la recurrente la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A., y en consecuencia, la multa impuesta por la suma de un millón quinientos setenta mil ochocientos cincuenta y seis pesos con cincuenta y un centavos ($1.570.856,51).

2.- Confirmar parcialmente la Resolución nro. 210/13 (AD SALO), en cuanto imputa a la recurrente la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., fijando el importe de la multa en novecientos veintiún mil cuarenta y un pesos con setenta y siete centavos ($ 921.041,77).

3.- Imponer las costas conforme a los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la

14ª. Nominación (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.09.16 14:28:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.09.16 14:47:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.16 14:47:51 -03:00