República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-116656762-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 20 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 38.769-A; "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/ D.G.A. s/recurso de apelación"

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**, **Expediente N° 38.769-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 77/92 se presenta la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 09/18 (AD NECO), recaída en la actuación SIGEA n° 13289-8683-2013 y agregados (14517-390/374-2008/1), 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 08040EC01000454E y 08040EC01000428F. Realiza un relato de los hechos y explica que con fecha 10 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-003942-W. Agrega que mediante la misma se registró una venta al exterior de 25.000 (sic) toneladas de la mercadería clasificada bajo la P.A. 2306.30.10.310V, ocurrida el 7/09/07, a un valor oficial de FOB unitario de u$s 150. Indica que al amparo de dicha DJVE oficializó las destinaciones de exportación 08040EC01000454E y 08040EC01000428F, exportando 3.782,07 toneladas comprendidas dentro de lo declarado y sus tolerancias legales. Aduce que dicha venta se corresponde con el contrato de fecha 7/9/07 celebrado entre OMHSA -vendedor- y Glencore Grain V.B. de Holanda -comprador-, y que el referido contrato fue complementado por adendas. Sostiene que el régimen de la ley 21.453 no es un régimen de "registración de contratos", sino de "registración de ventas", hace referencia 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. Afirma que la mercadería bajo análisis era mercadería nacional de libre circulación en el territorio aduanero y que no existe una prohibición establecida normativamente. 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. e invoca que no hay constancias en las actuaciones administrativas de los antecedentes invocados por la aduana. Finalmente, 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° 09/18 (AD NECO). Se remite a los agravios de la firma exportadora y sostiene 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 y, finalmente, solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 100/105 se presenta el representante del Fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos y señala que por aplicación de la Resolución General AFIP N° 1365/2002 la unidad de comercialización declarada en la DJVE deberá ser la misma que con posterioridad se declara en los permisos de embarque asociadas a aquella. Agrega que, ante la eventual necesidad de modificar el destino de la mercadería a exportarse, el interesado puede modificar la DJVE mediante una declaración jurada de cambio de destino, normado por la citada RG. Indica que, la firma recurrente debía exportar con destino a Holanda y no ha demostrado estar autorizado a cambiar de manera unilateral el comprador, el destino, el precio u otro elemento de los términos de la unidad de comercialización de la DJVE invocada por el exportador sin la previa y correspondiente del servicio aduanero. Continúa diciendo que, las “addendas” serían un nuevo contrato de venta al exterior que no ha sido registrado conforme lo establecido en el art. 3° de la ley 21.453, y en consecuencia la DJVE invocada no puede amparar las exportaciones documentadas. Sostiene que, la configuració de la infracción al art. 954 inc a se evidencia en la presentación por parte de la actora de una declaración inexacta, ya que el permiso de embarque no contaba con el respaldo de la DJVE sumado al perjuicio fiscal ocasionado por la diferencia de derechos ingresados. En cuanto a la responsabilidad del despachante de aduana sostiene que el mismo se encuentra alcanzado por la responsabilidad emergente de la configuración de la infracción prevista y penada por el art. 954 del CA, dado que el despachante es un auxiliar del servicio aduanero, por lo cual no puede deslindar las responsabilidades que son propias de su profesión. Ofrece prueba y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 106 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 151 se declara la causa de puro derecho. A fs. 160 se elevan los autos a la Sala “E”, y se los pasa a sentencia.

IV.- Que la actuación SIGEA n° 13289-8683-2013 se inicia a fs. 1/6 con la contestación de vista de la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA. A fs. 82 se ratifican los informes técnicos efectuados en cada una de las actuaciones que se adjuntan como anexo. A fs. 88/89 obra el alegato de la actora, a fs. 92/123 se agregan las consultas efectuadas al Registro de Infractores Aduaneros y a fs. 124/128 luce el dictamen Nro. 04/18. Por último a fs. 129/132 se dicta la resolución (AD NECO) Nro. 09/18 aquí apelada.

Por separado se agregan las actuaciones SIGEA nros. 14517-374-390-2008/1, antecedentes de la actuación principal SIGEA n° 13289-8683-2013.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-374-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 324/08 (SE FEBB). A fs. 4 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco y a fs. 5/6 se agrega el contrato de venta. A fs. 9 obra liquidación del cargo Nro. 106/08. A fs. 13 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 08040EC01000428F, agregándose a continuación la carpeta contenedora de la misma. A fs. 18 obra la notificación del cargo nro. 106/08 en fecha 23/12/08. A fs. 18 se agrega la nota Nro. 180/12 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. 19 se liquida el importe de la multa correspondiente y a fs. 20/21 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. A fs. 26/29 el despachante de aduana contesta la vista.

Que la actuación SIGEA nro. 14517-390-2008/1 se inicia con el informe técnico Nro. 331/08 (SE FEBB). A fs. 3 se liquida la diferencia tributaria a favor del Fisco y a fs. 4/5 se agrega el contrato de venta. A fs. 9 obra liquidación del cargo Nro. 103/08. A fs. 12 se agrega la carpeta original del permiso de embarque 08040EC01000454E y a fs. 13 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 mencionada. A fs. 15 obra la notificación del cargo nro. 103/08 en fecha 23/12/08. A fs. 19 se agrega la nota Nro. 191/12 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 y 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. 28/31 el despachante de aduana 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 13289-8683-2013, 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 entendió –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 13289-8683-2013 se emitió el dictamen Nro. 04/18 (SUM NECO), del que resulta lo siguiente:

- 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 20.000 toneladas de la mercadería clasificada en la PA 2306.30.10.310V a un precio unitario de u$s 153.

- 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.

- 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.

- 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.

- 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.

- 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.

- 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.

- 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° 09/2018, 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. y al despachante de aduana 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-00063432, registrada en el SIM como 07001DJVE003942A, la aquí actora se comprometió a exportar 20.000 toneladas de pellets de harina, de la PA 2306.30.10.310V, fecha de cierre de venta 07/09/07, a un precio FOB unitario de u$s 150.

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 27/06/08 oficializó el PE 08040EC01000428F, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 1.782,07 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Uruguay, por un valor FOB unitario de u$s 219 (ver post embarque); el 04/07/08 oficializó el PE 08040EC01000454E, ante la Aduana de Necochea, declarando la exportación para consumo de 2.000 toneladas de pellets de harina, PA 2306.30.10.310 V, con destino a Chile, por un valor FOB unitario de u$s 188.

En todas las destinaciones mencionadas, declaró en el campo correspondiente a “documentos a presentar” la declaración jurada de venta al exterior n° 07001DJVE003942A, siendo el precio oficial unitario a la fecha de cierre de la misma de u$s 150 por tonelada, por encontrarse precisamente amparados por la referida DJVE, exportando efectivamente un total de 3.782,07 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° 5666/618441/3942A, donde se había establecido que el valor unitario era de u$s 153 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 actuaciones que luego se agruparan en el SIGEA principal Nro. 13289-8683-2013, 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. 04/18 obrante a fs. 124/128 de las referidas actuaciones principales, esos cargos fueron abonados por la aquí recurrente en otros trámites de impugnación, que no obra agregados en autos y que se refieren a cuestiones no relacionadas con la presente, 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.

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.

X.- Que por los motivos expuestos, no cabe más que revocar la resolución apelada, 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., con costas a la D.G.A.

Que por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución n° 09/2018 (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. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que adhiero a lo resuelto por la Dra. Sarquis en cuanto no se encuentran configurados los supuesto previstos en en los incs. a) y b) del art. 954 ap. 1 del CA, conforme los fundamentos que expone en los Considerandos VI a IX de su voto.

II.- Que sin perjuicio de ello, no escapa del suscripto que se ha constatado que las recurrentes no cumplieron con el procedimiento previsto en la Resolución General AFIP 1365/02 -reglamentaria de la Ley 21.453-, en cuanto se documentó mediante los PE nros. 08 040 EC01 000454 E y 08 040 EC01 000428 F, exportaciones bajo el regimen previsto por la Ley 21.453, invocando estar cumpliendo con la venta al exterior declarada en la DJVE 07-001-DJVE-003942W, cuando la misma se refiere a un contrato de venta al exterior distinto, con otro comprador, otro precio, otro lugar distinto, etc., sin demostrar siquiera haber realizado el procedimiento para introducir modificaciones previsto en el Anexo II punto 8) de la mencionada Resolución General.

En este orden de ideas, corresponde determinar, si la omisión resulta sancionable en alguno de los supuestos previstos en el CA, para lo cual este Tribunal es competente por aplicación de lo dispuesto en el art. 1143 de dicho plexo normativo, en cuanto lo faculta para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso, independientemente de lo alegado por las partes.

Que estimo, que dicha conducta encuadra en la infracción establecida en el art. 995 del CA, por cuanto tuvo como consecuencia la transgresión a los deberes impuestos en la legislación aduanera y la afectación al control aduanero.

El reproche aquí formulado, si bien se basa en los hechos tenidos en cuenta por el servicio aduanero en el resolutorio recurrido, no lo hace sobre la misma conducta endilgada por éste. Lo hace integrándolo con el libre accionar desplegado por la firma imputada que se reprocha como antijurídico, por la afectación de un bien jurídico tutelado que difiere de aquél que conforma el reproche aduanero. En definitiva la condena que se impone en esta instancia comparte con aquél solamente el reconocimiento de una coducta ilícita.

El distinto encuadre legal que se efectúa en autos, de ninguna manera afecta la garantía de la defensa enjuicio, ya que se juzgaron los mismos hechos que fueron objeto de debate y prueba en la tramitación del sumario, y encuentra su justificación en la naturaleza del proceso, en el que prima la búsqueda de la verdad objetiva de los hechos, constituyendo un deber el encuadre de los mismos dentro de las normas que resultan aplicables. En este sentido, la CSJN ha afirmado *que: "la normativa procesal, indispensable y jurídicamente valiosa, no se reduce a una mera técnica de organización formal de los procesos sino que, en su ámbito especifico, tiene como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa enjuicio, ello no puede lograrse si se rehúye atender a la verdad objetiva de los hechos que de alguna manera aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la justa decisión del litigio"* (Fallos 302:1611).

Que corresponde señalar que tampoco se está violando el principio de la *reformatio in pejus,* en atención a que el monto de la multa impuesta por el servicio aduanero es claramente superior.

Corresponde, entonces, revocar la resolución apelada en cuanto condena a la exportadora Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. y al despachante de aduana Javier E. M. Ibarguen en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a) y b) del CA y condenarlos solidariamente por la comisión de la infracción establecida en el art. 995 del C.A., la que, por disposición de la Ley 27260, se encuentra condonada de pleno de derecho y así cabe declararlo con costas por su orden.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 9/18 (AD NECO) dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 13289-8683-2013, en cuanto condena a la firma Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. y al despachante de aduana Javier E. M. Ibarguen por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 incs. a) y b) del CA.

2.- Condenar a la firma Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. y al despachante de aduana Javier E. M. Ibarguen en forma solidaria al pago de una multa de DIEZ MIL PESOS ($10.000), de conformidad con lo establecido en el art. 995 del CA que, por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP nro. 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara.

3.- Imponer las costas en el orden causado.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Revocar la resolución n° 09/2018 (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, notifíquese a la actora en el CUIT N° 20-14223510-3 (Dr. Adrián Marcelo Miguez) y a la representación fiscal en el CUIT 24-38832955-2 (Dra. Fiorella Bevilacqua); y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.20 16:35:57 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.20 19:14:15 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.20 19:16:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.20 19:16:32 -03:00