Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-56004235-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; 35.405-A; OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis (encontrándose en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht), a fin de resolver en los autos caratulados: **"OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I.yA. y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expte. Nº 35.405-A,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 113/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-219-2008/1, en cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E.M. IBARGUREN al pago de una multa por la suma de $ 621.448,80, por considerar cometida a su respecto la infracción prevista en el art. 954 ap. 1° inc. b) del C.A.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 12/22 se presenta OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes de la causa y prosigue con los fundamentos del recurso. Cuestiona la imputación efectuada por la aduana en los términos del art. 954 inc. b) del C.A. al considerar que se habría exportado mercadería no amparada por la DJVE en trato y, por ende, la misma resultaría de importación prohibida. Alude al régimen establecido por la Ley 21.453 y enfatiza que el mismo no resulta ser un régimen de registración de contratos sino de ventas y cantidades vendidas. Cita los arts. 1 y 3 de la Ley 21.453. Manifiesta haber cumplido con la registración de las ventas de la mercadería y que esa era su única obligación al momento de verificarse los hechos. Señala que en los requisitos contenidos en la normativa no se exigía aclaración alguna respecto del comprador y que tampoco era un dato registrable el precio de la transacción, sino el FOB oficial. Cita el Decreto 734/07. Esgrime que recién con el dictado de la Res. ONCCA 543/2008 se estableció el nuevo formato de formulario que contenía un campo reservado para el consignatario o destinatario

de la mercadería. Afirma que no incumplió ningún requisito en vigor al momento de la emisión de la DJVE, insistiendo en que no se registran contratos y que no resultaba obligatorio incluir dato alguno del comprador. Agrega que de la RG AFIP 1252/02 y su modificatoria 1365/02 no surge que hubiera un campo obligatorio donde debía incluirse dato alguno del comprador. Cita el texto del art. 954 del C.A. Refiere a doctrina y jurisprudencia que determina que las prohibiciones deben encontrarse expresamente establecidas normativamente y que no cualquier requisito previo transforma la mercadería en mercadería prohibida. Cita el fallo "NATE" de la CSJN y jurisprudencia de Cámara. Se agravia respecto del monto de la multa y solicita la reducción de la misma. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

En *otrosí digo* se presenta el despachante de aduana JAVIER E. M. IBARGUREN mediante apoderado, y también interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 113/2014 (AD NECO). Manifiesta haber cumplido cabalmente con las obligaciones a su cargo, ajustando la declaración a las instrucciones del exportador y a la documentación complementaria que le fuera proporcionada. Sostiene que por aplicación del art. 908 del C.A. se lo releva de cualquier imputación por infracción del art. 954 del C.A. Hace referencia a jurisprudencia que considera aplicable a su favor. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se lo absuelva.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 35/38 se presenta el representante fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, relata muy brevemente los hechos y, seguidamente, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que las declaraciones aduaneras comprometen la responsabilidad de quienes las formulan. Cita jurisprudencia. Cita textual los fundamentos esgrimidos por la Aduana de Necochea indicando que cualquier cambio de comprador, destino, precio u algún otro elemento de los términos de la unidad de comercialización de la DJVE debe necesariamente estar autorizado por el servicio aduanero. Concluye entonces que la adenda constituye un nuevo contrato de venta al exterior que no habría sido registrado de conformidad con lo establecido por el art. 3 de la Ley 21.453 y, en consecuencia, la DJVE en trato no podría amparar la exportación involucrada en autos. Considera reunidos los elementos tipificantes de la infracción prevista en el art. 954 inc. b) del C.A. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa, SIGEA N° 14517-219-2008/1 (EAAA N° 040-SC-06 2013/8), se inician a fs. 1/5 con el Informe Técnico N° 142/08 (SE FEBB) de fecha 19/11/08. A fs. 7/8 luce el cargo FE 111 N° 43/08 por la suma de U$S 3.758,23 con motivo a "ajuste por Ley 26.351 y el Decreto PEN 764/08". A fs. 11 luce la carpeta conteniendo el original del PE N° 08 040 EC01 000241V junto a su documentación complementaria. A fs. 12 luce el acta de denuncia por presunta infracción al art. 954 inc. c) y art. 994 inc. a) *"… por diferencia en el valor unitario declarado en el contrato con respecto al OM-1993 SIM …"*. A fs. 13 lucen pases internos. A fs. 15, mediante Nota N° 189/12 (SUM NECO) de fecha 08/06/12, se dispone calcular la multa correspondiente y eventual perjuicio fiscal por presunta infracción del inc. b) del art. 954, C.A. A fs. 16 luce Nota N° 78/12 de fecha 15/08/12 determinando el monto de la multa. A fs. 17/18, con fecha 30/01/13 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 incs. a) y b) del C.A., a la vez que se corre vista de lo actuado y se informa la multa mínima. A fs. 23/26vta. contesta vista el despachante en fecha 07/03/13. A fs. 28/32vta. hace lo propio la firma exportadora en fecha 05/03/13, acompañando a fs. 37/65 copias certificadas de la siguiente documentación: Contrato "Sale´s Confirmation" de fecha 07/09/07 que lleva el N° 5661/618434/3946E, Adenda al contrato N° 5661, DJVE N° 07 001 DJVE 003946 E, DJVE N° 00063428, Factura de exportación N° E 9900-00004398 de fecha 17/04/08 a Todo Agro S.A., pedido de cierre de cambio de fecha 18/06/08, boleto de cierre de cambio, facturas de exportación que completan los

importes liquidados, liquidación de orden de pago de fecha 19/06/08 y constancia de la página del BCRA del cumplido de la operación. A fs. 66 y 66bis obran las constancias de notificación por correo a OMHSA y al despachante de la apertura de sumario y corrida de vista, con fecha 21/02/13. A fs. 68, con fecha 10/06/13, se resuelve tener por contestadas las vistas, por agregada la prueba documental y se rechaza la pericial ofrecida por la firma y la informativa ofrecida por el despachante. A fs. 71 y vta. y a fs. 78/79vta. interponen –respectivamente- revocatoria el despachante y la firma, recursos que fueron rechazados a fs. 75/76 y 84/85. A fs. 88/91vta. luce el Dictamen N° 68/14 (ASLT NECO) de fecha 11/11/14. Finalmente, a fs. 92/95 luce la resolución aduanera aquí apelada, mediante la cual se condena a OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante JAVIERN E. M. IBARGUREN por la comisión de la infracción prevista por el art. 954 apartado 1 inc. b) del C.A.

V.- Que, corresponde resolver si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 apartado 1 inc. b) del C.A., por la cual se condena en sede aduanera a las coactoras.

Que, conforme surge de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, mediante la Declaración Jurada de Venta al Exterior (LEY 21.453) N° 00063428, registrada en el SIM como **DJVE N° 07 001 DJVE 003946 E**, la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. comprometió la exportación de 20.000 toneladas de pellets de soja correspondiente a la PA 2304.00.10.200G, a un precio FOB unitario de U$S 234, siendo la fecha de cierre de venta el 07/09/2007.

Que del contrato de fecha 07/09/07, titulado “SALE´S CONFIRMATION”, Nro. 5661/618434/3946E, surge como vendedor de la mercadería allí descripta OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA, como comprador la firma Glencore Grain B.V. de Holanda, confirmándose la venta de 20.000 toneladas métricas por un precio de U$S 225 por tonelada métrica.

Que de la adenda de fecha 17/04/08, titulada “ADDENDUM SALE´S CONFIRMATION NBR. 5661”, surge como vendedor OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA, y se establece que por mutuo acuerdo de las partes el tonelaje que se confirma es de 112 toneladas métricas, que el comprador es TODO AGRO S.A. de Chile y que el precio es de U$S 355 por tonelada métrica. (ver copia certificada obrante a fs. 40 de las act. adm.)

Que, la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA registró en fecha 17/04/08 el **PE N° 08 040 EC01 000241 V** mediante el cual se exportaron 112 toneladas de la mercadería clasificada bajo la PA 2304.00.10.200G cuya descripción reza *“Pellets (Ley 21.453) Harina y “pellets” TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN “PELLETS”.”*, con destino a Chile, por un valor unitario de U$S 355 y declarando en el campo correspondiente la DJVE N° 07001DJVE003946E. Ello, en consonancia con los importes y datos consignados en la factura de exportación N° 9900-00004398, obrante junto al resto de la documentación antes mencionada, en el sobre del permiso de embarque de fs. 11 de las actuaciones administrativas.

VI.- Que, mediante la resolución aduanera aquí apelada, basada en el Informe Técnico N° 142/08 (SE FEBB), el servicio aduanero determinó que la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. había comprometido la exportación a consumo de mercadería clasificada en la PA 2304.00.10.200G al amparo de la DJVE N° 07 001 DJVE 003946 E, registrada en virtud de la venta al exterior efectuada por la firma a GLENCORE GRAIN V.B. de Holanda. Aduce, sin embargo, que mediante el permiso de embarque N° 08 040 EC01 000241 V, OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. exportó con destino a Chile, y a un diferente precio unitario, 112 toneladas de la mercadería clasificada en la antes referida PA e invocando la DJVE citada. En tal sentido, sostuvo que *“… por aplicación de la Resolución General AFIP N° 1365/2002, la unidad de comercialización declarada*

en la DJVE deberá ser la misma que posteriormente se declara en las destinaciones de exportación a consumo asociadas a aquella …", y agrega que *"… la firma OMHSA debía exportar con destino a Holanda en virtud de la venta registrada mediante DJVE SIM 07-001-003946E al precio acordado y no ha demostrado estar autorizado a cambiar unilateralmente el comprador, el destino, el precio u otro elemento de los términos de la unidad de comercialización de la DJVE (…) Que la "addenda" en cuestión sería en rigor un nuevo contrato de venta al exterior que no fue registrado conforme lo establecido por el artículo 3° de la Ley 21.453, y en consecuencia, la DJVE invocada no puede amparar la exportación documentada mediante destinación 08040EC01000241V …"*.

Que, por su parte, la actora ya en sede aduanera argumentaba que el contrato de "confirmación de venta" relacionado a la DJVE en trato, había sido complementado por "addendum" (instrumentos cuyas copias certificadas fueran acompañadas en oportunidad de contestar la vista en sede administrativa, según surge de fs. 37/40 de las act. adm.) y que respecto de la cantidad de 112 toneladas métricas, el comprador final fue TODOAGRO S.A. de Chile. De este modo, sostiene que se documentó mediante PE N° 08 040 EC01 000241 V la exportación de las 112 toneladas con destino a Chile y que el precio acordado fue de U$S 355 por tonelada, conforme surgiría de la adenda al contrato originariamente suscripto.

VII.- Que, de este modo, y a los fines de fundar la imputación de la infracción prevista en el art. 954 inc. b) del C.A., el servicio aduanero determinó que la mercadería documentada mediante el permiso de embarque aquí involucrado no se encontraba amparada por la DJVE N° 07 001 DJVE 003946 E, tal como lo exige el régimen de la Ley 21.453, en tanto se consignaron en aquél un precio unitario y destino diferentes a los registrados en la referida DJVE y en el "SALE´S CONFIRMATION" de fecha 07/09/07. En consecuencia, consideró que la mercadería exportada mediante el PE N° 08 040 EC01 000241 resultaba ser mercadería de exportación prohibida, configurando tal circunstancia una declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. b) del C.A.

Que el Código aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

Que específicamente, el art. 954, ap. 1, inc b) del C.A. dispone: "*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 a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción*".

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 los 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 Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan"* (Corte Sup., 12/5/1992, "Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

Que, cabe señalar que la ley 21.453, que regula la exportación de productos agrícolas, estableció un sistema de registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) siendo aplicables los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º de la ley citada).

Que, en cuanto aquí interesa, el art. 1 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. La inclusión o exclusión al presente régimen de productos de origen agrícola, no podrá afectar las operaciones declaradas con anterioridad a la fecha de modificación.". Y, en tal sentido, 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 no se advierte del texto de la norma bajo análisis que la mercadería aquí involucrada (PA 2304.00.10.200G) estuviese sujeta a prohibición alguna, tal como lo requiere la figura infraccional en trato. Como tampoco que hubiera una exigencia de registro del "nuevo" contrato como sostiene la Aduana respecto de la adenda. No surge de su texto ni del sentido de la misma.

VIII.- Que considero aplicable en este punto jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Así la Sala III sostuvo 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. 3. 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. (…) Tampoco puede inferirse necesariamente del sentido y finalidad de la ley 21.453 la existencia de tal prohibición relativa y explícita a la exportación. En efecto, la ley buscó "fomentar las exportaciones de algunos productos mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costas con la debida antelación de modo de propender a un más fluido ingreso de divisa, a la vez que sirva para registrar el volumen de tales exportaciones, sin que se afecte el correcto abastecimiento del mercado interno" (Mensaje de Elevación que acompañó el proyecto). (…) Por ello es que, entonces, no surge de la finalidad ni del mecanismo de la ley 21.453 que exista una prohibición explícita, con carácter relativo, a las exportaciones de los productos alcanzados por la ley. (…) 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. …"* (Causa 27550/2012 – "ACEITERA GENERAL DEHEZA SA (TF 27079-A) C/DGA", Sent. del 13/02/13)

La Sala V, en una Causa de igual carátula que la presente expresó 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.; (…) Que asimismo, tampoco de la letra expresa de la Ley 21.453 surge prohibición expresa alguna a la exportación de la mercadería involucrada en estas actuaciones.- XII.-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. …". (Expte. 32362/2019 "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA (TF 35409-A) Y OTRO c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", Sent. del 18/11/22)

Finalmente, en otro caso análogo al presente, e invocando el fallo "NATE" de la CSJN, la Sala I estableció 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 (…) 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. En ese contexto, son decisivas las consideraciones expuestas por la Corte Suprema en el precedente "Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22220-A) c/ DGA", sentencia del 12 de junio de 2012: a. Convalidar la tesis del Fisco Nacional implicaría "elevar" a un régimen de prohibición a "todas las restricciones y simples condicionamientos para la exportación o importación de mercaderías, dando a los arts. 608 y cc. del código de la rama una latitud tan vasta que llevaría, en la práctica, a desvirtuar el sistema diseñado". b. "[T]oda operatoria ha de realizarse siguiendo las pautas regladas en cuanto a horarios, modos, trámites administrativos, declaraciones y pagos de los correspondientes tributos, y demás requisitos consabidos propios de un régimen tan delicado. Pero ello no puede implicar la inversión de la regla fundamental consagrada en el art. 19 de la Constitución Nacional, elevando entonces tales requisitos al grado de prohibición, la que sólo se vería levantada para los casos en que siguiesen tales pasos legal y reglamentariamente determinados, supuesto en que —siempre desde una perspectiva que considero errónea— se trataría de una 'excepción' a la regla de la prohibición". …"* (Expte. N° 69/2019 "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", Sent. del 13/04/23)

Por último, en igual sentido ha resuelto este Tribunal en la Causa N° 38.770-A "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/DGA", Sala F, Sent. del 18/10/23 y Causa N° 38.768-A "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/DGA", Sala E, Sent. del 17/04/24.

Que, en virtud de todo lo antes expuesto, considero que no se encuentra configurado el supuesto previsto en el inciso b) del art. 954 apartado 1 del C.A. En consecuencia, corresponde revocar la resolución aduanera apelada respecto de ambas coactoras.

IX.- Que las costas se imponen a la parte vencida (conf. Art. 1163).

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución N° 113/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-219-2008/1, en cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E.M. IBARGUREN.

2.- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura y en virtud de la jurisprudencia aplicable al caso.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución N° 113/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-219-2008/1, en

cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E.M. IBARGUREN.

2.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht (Art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.26 14:05:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.05.26 14:44:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 14:45:12 -03:00