República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64845360-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. N° 35.407-A; "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/ DGA s/ recurso de apelación"

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala "E"**, Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de resolver en los autos caratulados**: "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/ DGA s/ recurso de apelación" Expte. N° 35.407-A,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 114/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-388-2008, en cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. y al despachante de aduana JAVIER E.M. IBARGUEN al pago de una multa por la suma de $ 1.287.066,05, por considerar cometida a su respecto la infracción prevista en el art. **954 ap. 1° inc. b) del C.A.**

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 12/22 se presenta OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. mediante apoderado, 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 y transcribe los arts. 1 y 3 de la Ley 21.453 y 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. Se refiere al Decreto 734/07 y 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, agregando 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. Afirma que, en el caso no existe declaración inexacta y transcribe 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, citando 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. IBARGUEN mediante apoderado, y también interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 114/2014 (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.- Contestación del traslado: Que a fs. 32/46 se presenta el representante fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, relata los hechos y, seguidamente, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y documental que adjunta la contraria que no sea expresamente reconocida por su parte o que surja de las actuaciones administrativas. Afirma que el fallo cuestionado es ajustado a derecho y se debe confirmar el mismo. Hace referencia a la normativa aplicable al caso y manifiesta que se ha configurado la infracción que se imputa, toda vez que la actora no cumplió con las obligaciones asumidas al momento de operar aduaneramente en el marco de la destinación objeto de autos. Agrega que la resolución atacada deviene absolutamente legítima, toda vez que su mandante se ha ajustado en todo momento al procedimiento infraccional del CA y donde la interesada ha ejercido debidamente su derecho de defensa. En relación a la graduación de la pena indica que ha quedado acreditado que el accionar de la recurrente configura la infracción investigada y sancionada, por lo que el Jefe del Departamento Procedimientos Legales merituó para la aplicación de la pena lo normado en los arts. 915, 926, 927 y 928 del CA. Sostiene 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. 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 a fs. 47 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 51/52 y 56/91. A fs. 135 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 136 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 139/142, 143/146 los alegatos presentados por las actoras. A fs.148 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa, SIGEA N° 14517-388-2008/1 (EAAAN° 040-SC-21 2013/8), se inician a fs. 1/2 con el Informe Técnico N° 334/08 (SE FEBB) de fecha 10/12/08. A fs. 8/11 luce el cargo FE 297 N° 102/08 formulado por la suma de U$S 10.242,60 con motivo a "ajuste por Ley 26.351 y el Decreto PEN 764/08". A fs. 12 luce el acta de denuncia por presunta infracción al art. 954 inc. c) "… *por diferencia en el valor unitario declarado en el contrato de exportación 08040EC01000505B…"*. A fs. 13 luce la carpeta conteniendo el original del PE N° 08 040 EC01 000505 B junto a su documentación complementaria. A fs. 17, mediante Nota N° 185/12 (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. 18 luce Nota N° 82/12 de fecha 15/08/12 determinando el monto de la multa. A fs. 19/20, con fecha 25/02/13 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, siendo notificada con fecha 01/03/2013. A fs. 25/28 contesta vista el despachante de aduanas en fecha 22/03/13. A fs. 30/34 en la misma

fecha hace lo propio la firma exportadora. A fs. 70 se tienen por contestadas las vistas conferidas y se declara la causa de puro derecho. A fs. 90/93 luce el Dictamen N° 64/14 (ASLT NECO) de fecha 05/11/14. Finalmente, a fs. 94/97 se dicta 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.**

VI.- 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° 00065810, registrada en el SIM como **DJVE N° 07 001 DJVE 004742 W**, la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. comprometió la exportación de 20.000 toneladas de pellets de soja correspondiente a la PA 2306.30.10.310V, a un precio FOB unitario de U$S 150, siendo la fecha de cierre de venta el 19/10/2007.

Que del contrato de fecha 19/10/07, titulado "SALE´S CONFIRMATION", Nro. 5750/619642/4742W, 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 150 por tonelada métrica.

Que de la adenda de fecha 16/07/08, titulada "ADDENDUM SALE´S CONFIRMATION NBR. 5750", surge como vendedor OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA, y se establece que por mutuo acuerdo de las partes el tonelaje que se confirma es de 397 toneladas métricas, que el comprador es PROLESA de Uruguay y que el precio es de U$S 217 por tonelada métrica. (ver copia certificada obrante a fs. 45 de las act. adm.)

Que, la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIyA registró en fecha 22/07/08 el **PE N° 08 040 EC01 000505 B** mediante el cual se exportaron 397 toneladas de la mercadería clasificada bajo la PA 2306.30.10.310V cuya descripción reza "De harina de tortas *(Ley 21.453) Pellets (Ley 21.453) Tortas, harinas y "pellets" -De semillas de girasol TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DE GRASAS O ACEITES VEGETALES, INCLUSO MOLIDOS O EN "PELLETS", EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 23.04 O 23.05"*, con destino a Uruguay, por un valor unitario de U$S 217 y declarando en el campo correspondiente la DJVE N° 07 001 DJVE 004742 W. Ello, en consonancia con los importes y datos consignados en la factura de exportación N° 9900-00004634, obrante a fs. 46 de las actuaciones administrativas.

VI.- Que, mediante la resolución aduanera aquí apelada, basada en el Informe Técnico N° 334/08 (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 2306.30.10.310V al amparo de la DJVE N° 07 001 DJVE 004742 W, 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 000505 B, OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. exportó con destino a Uruguay, y a un diferente precio unitario, 397 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 a la firma Glencore Grain VB de Holanda en virtud de la venta registrada mediante DJVE SIM 07-001-004742W al precio acordado y no ha demostrado estar autorizado a cambiar unilateralmente el destino, el comprador, 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 08040EC01000505 …”.

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. 42/45 de las act. adm.) y que respecto de la cantidad de 397 toneladas métricas, el comprador final fue PROLESA de Uruguay. De este modo, sostiene que se documentó mediante PE N° 08 040 EC01 000505 B la exportación de las 397 toneladas con destino a Uruguay y que el precio acordado fue de U$S 217 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 004742 W, 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 19/10/07. En consecuencia, consideró que la mercadería exportada mediante el PE N° 08 040 EC01 000505 B 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 2306.30.10.310V) 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, en la Causa N° 38.768-A "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/DGA", Sala E, Sent. Del 17/04/24 y en la causa N° 35.405-A "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA c/DGA" Sala G -en la que me desempeño como Vocal Titular-, Sent. Del 26/05/2025.

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.

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

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución N° 114/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-388-2008/1, 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.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que coincido con el Dr. Segura en que no se encuentra configurado el supuesto previsto en el inc. b) del art. 954, ap. 1°, del Código Aduanero, por las razones que expone en los Considerandos VII y VIII de su voto, a los que me remito en honor a la brevedad.

Que no obstante ello, entiendo que la revocación lisa y llana de la resolución sancionatoria no resulta la solución que mejor se ajusta a las circunstancias acreditadas en autos. En efecto, del análisis de las constancias de la causa surge que las coactoras no observaron el procedimiento previsto en la normativa que reglamenta el régimen de la

Ley 21.453 para canalizar ante el servicio aduanero las modificaciones operadas en las condiciones de la venta original, en particular respecto de la exportación documentada mediante el PE N° 08 040 EC01 000505 B, que se instrumentó con un comprador, un precio y un destino distintos de los consignados en el contrato que dio origen a la DJVE 07-001-DJVE-004742W, sin que se haya acreditado en autos que las recurrentes hayan dado cumplimiento al procedimiento previsto en la Resolución General AFIP N° 1365/2002 a tales efectos —en particular, la utilización del formulario DJ-005B para la declaración de cambio de destino— ni que hayan puesto en conocimiento del servicio aduanero la existencia del Addendum de fecha 16/07/2008 al momento de oficializar la destinación de exportación.

Que esta omisión no puede reputarse jurídicamente irrelevante. La circunstancia de que la conducta no encuadre en el tipo del art. 954, ap. 1°, inc. b), del Código Aduanero no implica que sea inocua desde la perspectiva del ordenamiento aduanero, en tanto la normativa que regula el régimen especial de la Ley 21.453 impone deberes específicos cuya inobservancia afecta el adecuado control aduanero sobre las operaciones amparadas por dicho régimen. En consecuencia, corresponde determinar si tal conducta resulta encuadrable en alguna de las figuras infraccionales previstas en el Código Aduanero, cuestión sobre la que me expediré en el considerando siguiente.

II.- Que a tal efecto, cabe recordar que el art. 1143 del Código Aduanero faculta a este Tribunal para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso conforme al derecho aplicable, con independencia de la calificación legal postulada por la autoridad administrativa, siempre que no se altere la plataforma fáctica sobre la cual las partes ejercieron su defensa. En el sub examine, los hechos que sustentan el reproche son los mismos que fueron objeto de denuncia, sumario, debate y prueba en sede administrativa y en esta instancia: esto es, la documentación de una exportación bajo una DJVE respecto de la cual la operación instrumentada no guardaba adecuada correspondencia, sin observar el procedimiento reglamentario pertinente. Varía únicamente la adecuación jurídica de esa conducta. No se advierte, por ende, afectación alguna a la garantía de defensa en juicio, criterio que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha avalado al sostener que la búsqueda de la verdad objetiva de los hechos constituye un deber del juzgador que no puede rehusarse so pretexto de las limitaciones formales del proceso.

Que sentado lo anterior, estimo que la conducta acreditada en autos encuadra en la infracción prevista en el art. 995 del Código Aduanero. Dicha norma sanciona a quien transgrediere los deberes impuestos en el Código o en la reglamentación que en su consecuencia se dictare, cuando el hecho no tuviere prevista una sanción específica y produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal o afectare o hubiere podido afectar el control aduanero.

Que es necesario precisar aquí el fundamento del reproche, a fin de distinguirlo de aquellos supuestos en que la jurisprudencia ha rechazado el reencuadre en el art. 995 de conductas que importan declaraciones inexactas atípicas frente al art. 954. En efecto, se ha sostenido en reiteradas oportunidades que las declaraciones inexactas sólo son punibles a tenor de los arts. 954 y ss. del Código Aduanero, y que si la conducta resulta atípica frente a esas normas, no es susceptible de reproche bajo la fórmula residual del art. 995. Sin embargo, ese criterio no es aplicable al caso de autos, toda vez que el reproche que aquí se formula no recae sobre la inexactitud de los datos declarados en el permiso de embarque —cuyos campos de precio de transacción, comprador y destino ni siquiera eran objeto de control cruzado con la DJVE bajo el régimen de la RG AFIP N° 1365/2002 vigente al momento de los hechos—, sino sobre el incumplimiento de un deber procedimental autónomo e independiente: el de canalizar ante el servicio aduanero, mediante los mecanismos específicamente previstos en dicha reglamentación, las modificaciones sustanciales operadas en las condiciones de la venta originalmente registrada.

Que en efecto, la Resolución General AFIP N° 1365/2002 —reglamentaria del régimen de la Ley 21.453— estableció procedimientos específicos para que el exportador que deba introducir modificaciones en una DJVE ya

registrada lo haga formalmente ante el servicio aduanero, entre ellos la utilización del formulario DJ-005B para la declaración de cambio de destino. La actora no sólo no recurrió a ninguno de esos mecanismos, sino que al ser requerida por el servicio aduanero la documentación complementaria de la destinación, acompañó copia certificada del contrato original sin addenda ni modificación alguna. El Addendum de fecha 16/07/2008 —suscripto apenas seis días antes de la oficialización del PE— fue presentado recién en oportunidad de contestar la vista del sumario. Esta conducta evidencia que las coactoras no pusieron en conocimiento del servicio aduanero la existencia de la modificación contractual al momento de documentar la exportación, privando así al organismo de control de los elementos necesarios para ejercer sus funciones de fiscalización sobre una operación amparada en un régimen especial de registro.

Que esa omisión afectó el bien jurídico tutelado por el art. 995, esto es, el adecuado control aduanero. El régimen de la Ley 21.453 persigue no sólo el "congelamiento" tributario en beneficio del exportador, sino también —conforme surge de la nota de elevación del proyecto respectivo— registrar el volumen de las exportaciones y propender al correcto abastecimiento del mercado interno. La transparencia y trazabilidad de las operaciones amparadas por ese régimen constituyen, entonces, bienes jurídicos cuya tutela el ordenamiento aduanero encomienda a la DGA, y cuya eficacia práctica quedaría vaciada si el exportador pudiera apartarse de las condiciones de la operación registrada sin consecuencia sancionatoria alguna, con la mera invocación de una adenda privada no presentada oportunamente.

III.- Que en cuanto al encuadre infraccional del despachante de aduana Javier E. M. Ibargüen, corresponde señalar que éste reconoció en sus descargos haber tenido acceso, al momento de confeccionar el permiso de embarque, tanto a la factura comercial emitida a nombre de PROLESA como al Addendum de fecha 16/07/2008, sin haberlos presentado ante el servicio aduanero ni advertido a la autoridad de control sobre su existencia. Esta omisión no puede ampararse en las previsiones del art. 908 del Código Aduanero, que exime al despachante cuando ajusta su actuación a las instrucciones del comitente y a la documentación complementaria proporcionada. Por el contrario, la conducta aquí reprochada constituye una omisión propia: en su carácter de auxiliar del servicio aduanero, el despachante estaba en condiciones de advertir la divergencia entre la documentación obrante en su poder y la DJVE invocada, y tenía el deber de ponerla en conocimiento del organismo de control. Al no hacerlo, contribuyó a la afectación del control aduanero que configura la infracción del art. 995 del Código Aduanero, correspondiendo en consecuencia su condena solidaria junto con la exportadora.

Que en cuanto al monto de la multa, atendiendo a la naturaleza formal de la infracción, a la ausencia de perjuicio fiscal acreditado y al carácter residual de la figura del art. 995 del Código Aduanero, estimo equitativo fijar la sanción en la suma de PESOS DIEZ MIL ($ 10.000), equivalente al máximo de la escala prevista en dicha norma según el texto según Ley 25.986, graduación que se justifica en la conducta desplegada por las coactoras, quienes no sólo omitieron cumplir con los procedimientos reglamentarios correspondientes sino que, al ser requeridas en sede administrativa, aportaron documentación incompleta que no reflejaba las modificaciones contractuales operadas.

Que tampoco se advierte violación al principio de la *reformatio in pejus*, desde que la multa que corresponde aplicar en los términos del art. 995 del Código Aduanero resulta sustancialmente inferior a la impuesta en la resolución recurrida.

Que asimismo, corresponde declarar que la multa así establecida se encuentra condonada de pleno derecho, de conformidad con lo dispuesto por el art. 56 de la Ley 27.260 y la Resolución AFIP N° 4007/2017, en tanto se trata de una infracción formal alcanzada por el régimen legal de condonación, en términos análogos a lo decidido por este Tribunal en el antecedente de la Sala E en la Causa N° 38.768-A, "Oleaginosa Moreno Hermanos

S.A.C.I.F.I.A. c/ DGA", sentencia del 17/04/2024.

Que en materia de costas, y habida cuenta del modo en que se resuelve -revocándose el encuadre legal efectuado por la Aduana en el art. 954, ap. 1°, inc. b), del Código Aduanero, pero reconociéndose al propio tiempo la existencia de una infracción formal diversa imputable a las recurrentes-, estimo que corresponde imponerlas en el orden causado.

Por ello, VOTO POR:

1.- Revocar la Resolución N° 114/2014 (AD NECO), dictada en la actuación SIGEA N° 14517-388-2008/1, en cuanto condena a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I.A. y al despachante de aduana JAVIER E. M. IBARGÜEN por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1°, inc. b), del Código Aduanero.

2.- Condenar a la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I.A. y al despachante de aduana JAVIER E. M. IBARGÜEN, en forma solidaria, al pago de una multa de PESOS DIEZ MIL ($ 10.000), por la comisión de la infracción prevista en el art. 995 del Código Aduanero, la que, por disposición del art. 56 de la Ley 27.260 y la Resolución AFIP N° 4007/2017, 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 del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución N° 114/2014 (AD NECO), dictada en la Actuación SIGEA N° 14517-388-2008/1, 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 a la actora “Oleaginosa Moreno Hermanos S.A” en el CUIT 20-14223510-3 (Adrian Marcelo Miguez), a la actora “Javier E. Ibarguren” en el CUIT 23-24335020-4 (María Laura Fernandez) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9; y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (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: 2026.07.01 13:26:09 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: 2026.07.01 16:28:46 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.07.01 16:42:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.01 16:42:45 -03:00