19129/2024

"OLEAGINOSA MORENO Y HERMANOS SACIFIA-TF 38768-A c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 18 de febrero de 2026.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante pronunciamiento de fecha 17/4/2024, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la resolución 8/18 (AD NECO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-8688-2013, en cuanto condenó a la firma Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA y al despachante de Aduana Javier E. M. Ibarguren por la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 954, apartado 1, incisos a) y b), del CA (ver fs. 268/275 del pdf subido al sistema LEX100).

Para así decidir, luego de exponer las posiciones de las partes y detallar las actuaciones administrativas, el mentado Tribunal precisó que le correspondía resolver si la resolución apelada, que condenaba a la recurrente al pago de una multa de $37.804.243,50 por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 954, apartado 1, incisos. a) y b) del CA, se ajustaba a derecho.

Al respecto, señaló que las presuntas infracciones se habrían configurado, por haberse declarado en forma inexacta una serie de destinaciones de exportación para consumo, al indicar que las mismas se encontraban amparadas por distintas DJVE, cuando dichas declaraciones fueron registradas para un destino, comprador y precio de venta distintos a los originalmente consignados.

En función de ello, la Aduana entendió que se produjo una disminución del valor FOB total de la mercadería exportada, lo que redundó en un perjuicio fiscal; y

que la mercadería no podía ser legalmente exportada por no estar amparada por la DJVE válida y de aplicación a dicha operación, configurándose una vulneración a una prohibición de exportación.

Añadió el vocal preopinante, que en dicha oportunidad, la parte actora manifestó que el contrato celebrado -y oportunamente registrado en la DJVE- fue completado con dos adendas o confirmaciones, mediante las cuales cierta cantidad de mercadería fue vendida a otro destinatario final, de otro país de destino y con un valor FOB distinto; además de señalar que no se verificó ninguna transgresión a una prohibición y que no se trataba de mercadería prohibida.

A continuación, el Tribunal puso de relieve que, a los efectos de la configuración de las infracciones en trato, era presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requería, además, que la misma fuera idónea para producir los efectos previstos en los incisos a) y b) del apartado 1 del art. 954 del CA, que transcribió a continuación.

En ese contexto, adelantó que las diferencias existentes entre el contrato original y las adendas o confirmaciones no eran idóneas para configurar la infracción mencionada.

Así las cosas, señaló en cuanto a la infracción tipificada en el inciso a), que no se había acreditado en autos el perjuicio fiscal invocado.

Explicó que OMHSA registró la DJVE -que utilizó para las 3 exportaciones, mediante las cuales denunció la venta de 15.000 toneladas por un valor FOB de USD150-, y obtuvo el beneficio otorgado por la ley 21.453 de que se le congelara el régimen tributario, de alícuota, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de venta. Y luego hizo uso de tal beneficio al momento de oficializar los PE de exportación, en los cuales declaró en el campo “valor en aduana” el resultante de multiplicar el FOB unitario declarado en la DJVE por la cantidad de unidades a exportar en cada uno de los PE, e ingresó los derechos de

exportación de acuerdo a la normativa vigente al 10/9/07, establecidos en la resolución MEyP 35/02, que fijó para la PA en cuestión la alícuota de 20%.

En función de ello, reiteró que no se advertía que hubiera ingresado un importe en concepto de tributos, menor al que correspondía, por lo que no existía perjuicio fiscal.

Añadió que el hecho de que el primer contrato haya sido luego complementado por una addenda, no modificaba la situación expuesta, toda vez que el registro de venta ante la autoridad de aplicación no exigía, al tiempo del registro de la DJVE objeto de autos, que se indique el comprador, el destino de la mercadería, ni el precio de la operación.

Resaltó que la ley 21.453 fue concebida para fomentar la exportación de productos de origen agrícola mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación, previéndose incluso una sanción específica para el caso de incumplimiento, el cual no fue imputado por la Aduana.

Indicó que en el acto administrativo se observaba una confusión entre el concepto de precio, que se declara en el PE y no en la DJVE, con el concepto de valor en aduana, que en el caso es oficial y si se declara con la DJVE.

A lo que añadió que bajo el sistema normativo de la ley 21.453 era normal que el precio facturado no coincidiera con el valor FOB. Y que, de frustrarse una venta al exterior, la exigencia de cumplir con la venta declarada subsistía, siendo responsabilidad del exportador justificar la fuerza mayor o encontrar un nuevo comprador.

En cuanto a la imputada infracción encuadrada en la previsión del inciso b) del artículo 954, aclaró que las diferencias mencionadas no podían ser consideradas como una transgresión a una prohibición a la exportación de productos agrícolas regulados por la ley 21.453. Resaltó que la norma no impuso prohibición alguna, sino que la finalidad era la de fomentar las exportaciones. A tal

efecto citó jurisprudencia de esta Cámara y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En definitiva, por todo ello, entendió que no se encontraban reunidos los requisitos para tener por configuradas las infracciones de previstas incisos a) y b) del apartado 1 del artículo 954 del CA.

A todo evento, se deja aclarado que el voto minoritario si bien acompaña lo decidido respecto de que no se configurarían las infracciones previstas en los incisos a) y b) del apartado I del artículo 954 del CA, entiende que correspondía condenar a la firma actora y al despachante de Aduana en virtud de las previsiones del artículo 995 del CA.

II.- Que, disconforme con lo así decidido, el abogado apoderado del FISCO NACIONAL (ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS – DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS), interpuso recurso de apelación con fecha 10/6/2024, el que fundó en el mismo acto (ver fs. 188/298 del pdf ya mencionado). Dicha presentación recibió réplica de su contraria con fecha 8/7/2024 (ver fs. 307/319 del pdf del expediente administrativo digitalizado).

En primer término, el recurrente afirmó que el artículo 954, apartado 1, inciso a), prevé para la configuración de la infracción, también, un perjuicio fiscal potencial. Por tanto, argumentó que se encontrarían reunidos los elementos del tipo en su totalidad.

Explicó que se encontraba presente el elemento “declaración que difiera con el resultado de la comprobación” exigido por el artículo 954, atento que produjo una transgresión al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones presentadas ante la aduana, bien jurídico protegido por la norma. Añadió, respecto al perjuicio fiscal real o potencial, que la declaración inexacta conlleva a que se produzca dicha consecuencia.

En otro acápite, como segundo agravio, el recurrente postuló que el Tribunal había efectuado un erróneo análisis de la normativa.

Indicó que de la declaración aduanera y la documentación pertinente (DJVE) surgían las obligaciones del exportador, los tributos a abonar, la alícuota y las demás tasas; por lo que, a su entender, la mercadería cuya operatoria aduanera se encontrara ante las falencias del referido control, se encontraba alcanzada por una prohibición de exportación, verificándose de tal modo una trasgresión a dicho impedimento.

Afirmó que la firma utilizó la misma DJVE para realizar operaciones de una mercadería distinta, lo que dificultaba el control aduanero.

Añadió que el inciso b) se encontraba dentro del artículo 954 del CA, que "intenta condenar y de ese modo persuadir a quienes realicen declaraciones que no coincidan con la comprobación. Una vez dentro de esta situación, nada tiene que ver que se trate de una mercadería prohibida por ley, dado que, de ser así, la infracción sería otra,(vgr: contrabando, prevista en el art. 863CA).

Sostuvo que la omisión de aportar documentación que permitiera la intervención previa del control aduanero transformaba a la carga en mercadería de exportación prohibida.

III.- Que, sentado lo expuesto, corresponde realizar una breve enunciación de la normativa involucrada en las presentes actuaciones.

Liminarmente, debe mencionarse que el inciso a) del artículo 954 del Código Aduanero –contenido en el capítulo séptimo titulado "[d]eclaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas"– establece que el que, para cumplir cualquiera de las operaciones 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: a) un perjuicio fiscal será sancionado con una multa de uno a cinco

#39472014#485073062#20260217174936779

veces el importe de dicho perjuicio; 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.

Seguidamente, el artículo 956 del citado cuerpo legal, a los efectos de lo dispuesto en el artículo anteriormente citado, dispone que: a) las declaraciones relativas a operaciones o destinaciones de importación se consideran como si fueran de importación para consumo y las relativas a operaciones o destinaciones de exportación como si fueran de exportación para consumo, con excepción de la declaración relativa a la operación de reembarco que se considera como de importación para consumo. En este último supuesto, si de la comprobación resultare menor cantidad de mercadería que la declarada en la solicitud de reembarco, se considerará como si hubiera resultado mayor cantidad que la declarada; b) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación; c) la presentación del manifiesto general de la carga, del rancho, de la pacotilla y de la relación de la carga equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en los mismos.

IV.- Que, una vez señalada la normativa aplicable, ha de destacarse que –tal como se desprende de las actuaciones administrativas que fueron descriptas por el Tribunal Fiscal de la Nación en el precedente aquí impugnado–, según resulta de la DJVE n° 63.433, identificada en el SIM como 07001DJVE0039410-W, la firma actora se comprometió a exportar 15.000 toneladas de mercadería clasificada en la PA 2306.30.10.310V, registrada el 10/09/2007, a un precio FOB unitario de u$s 150.

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

En función de lo expuesto, Oleaginosa Moreno registró distintas destinaciones de exportación a los efectos de exportar la mercadería a la que se había comprometido en la DJVE mencionada. Así oficializó el PE 08040EC01000452C, por 4.100 toneladas y 08040EC01000455F, por 7.600 toneladas, por usd 188, a Chile; y el PE 08040EC0100504A, por 1.527 toneladas a Uruguay, por usd 217.

Finalmente, es de destacar que en todas las destinaciones mencionadas, declaró en el campo correspondiente a “documentos a presentar” la declaración jurada de venta al exterior n° 07001DJVE003941W, con un precio oficial unitario a la fecha de cierre de u$s 150 por tonelada, por encontrarse precisamente amparados por la referida DJVE, exportando efectivamente un total de 13.227 toneladas de mercadería.

Ahora bien, no debe soslayarse que el servicio aduanero, por un lado, consideró que la unidad de comercialización declarada en la DJVE debía ser la misma que posteriormente se declare en las destinaciones de exportación a consumo asociadas a aquella; y en caso de detectar contradicción en tal sentido debía bloquear la operación. A lo que añadió que en caso de modificar el destino se debía realizar la modificación de la DJVE, mediante la declaración jurada correspondiente al efecto. Así como que las adendas eran, en rigor, un nuevo contrato de venta al exterior.

V.- Que, a entender de este Tribunal, la solución adoptada luce acertada tanto en orden a la valoración de los extremos fácticos, como en orden a la interpretación y aplicación de la normativa atinente al caso; pues los hechos infraccionales que se imputan a la firma actora, así como las diferencias

#39472014#485073062#20260217174936779

detectadas y que surgen de las actuaciones administrativas, no pueden entenderse como constitutivos de una transgresión a una prohibición (concretamente a la exportación) de productos agrícolas regulados por la ley 21.453, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso b) del Código Aduanero; máxime que no se encuentra controvertido que se trató de la misma mercadería, sujeta a la misma clasificación y en la misma cantidad.

Es que, la figura del artículo 954 del CA requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera -tal el concepto básico contenido en la norma-, de la configuración de “una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación”.

Al respecto, y en sentido concordante con lo dispuesto en una causa donde se debatió una cuestión similar a la aquí planteada, la Sala V de esta Cámara ha entendido que como refuerzo de lo supra expuesto debía tenerse en consideración la nota del Poder Ejecutivo que se acompañaba al proyecto de la ley 21.453 y que había sido parcialmente transcripta en la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación: “…[l]a medida que se propició tiende a fomentar las exportaciones de algunos productos mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costos 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” (ver “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA – TF 35409-A y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismos externos”, causa n° 32.362/2019, sentencia de fecha 18/11/2022).

En función de todo lo expuesto, y habida cuenta que como principio las prohibiciones -en el caso de exportación- deben encontrarse específica y puntualmente previstas en la normativa aplicable, siendo que en el caso la aquí involucrada no se encontraba alcanzada por restricción alguna, no puede más que concluirse que no se encuentra configurada la infracción al artículo 954, apartado I, inciso b), máxime cuando de la letra expresa de la ley 21.453 no surge

prohibición alguna a la exportación de la mercadería involucrada en estas actuaciones.

VI.- Que, ahora bien, a la misma conclusión corresponde arribar respecto de la solución acordada por el Tribunal Fiscal de la Nación en lo que respecta al inciso a) del artículo 954 del CA, puesto que resulta razonable considerar –en función de las constancias obrantes en la causa– que la operación de exportación no configuró perjuicio fiscal alguno.

En efecto, tal como también sostiene el *a quo* si el fundamento de la existencia de perjuicio fiscal se basa en la diferencia de la alícuota que debería haber aplicado en los términos de la ley 26.351, la presunta comisión de la infracción al artículo 954, apartado 1, inciso a), del C.A. debió ser investigada en el marco del procedimiento en el que se discutieron los cargos formulados.

Asimismo, si el fundamento de la existencia del perjuicio fiscal fue la no aplicación de la DJVE a los permisos de embarque en trato, cabe concluir que no se produce perjuicio fiscal alguno, ya que las liquidaciones tributarias fueron abonadas con anterioridad a que se instruya sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, apartado 1, inciso a), del CA.; debiendo reiterarse a esta altura, que precisamente, la declaración jurada de venta al exterior n° 07001DJVE003941W, fue documentada con un precio oficial unitario a la fecha de cierre de u$s 150 por tonelada, de modo que al encontrarse las respectivas partidas, amparadas por la referida DJVE, y habiéndose exportando efectivamente un total de 13.227 toneladas de mercadería de la PA 2306.30.10.310V, no se advierte la existencia de diferencia alguna susceptible de configurar el tipo infraccional previsto en la norma citada.

Al respecto, ha de destacarse que en ninguna de las planillas figura una cantidad distinta a la corroborada por la autoridad de aplicación de modo tal que, en el caso, mal puede considerarse inexacta la declaración presentada, por lo que

–a entender de quienes suscriben la presente– no se encuentra configurada la conducta que motivó el dictado de la RESOLUCIÓN N° 8/2018 (AD NECO).

VII.- Que, a todo evento, en igual sentido -respecto de las cuestiones bajo estudio en la presente- se ha pronunciado este Tribunal en el expediente n° 4.227/2024, caratulado: “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA y otro (TF 38770-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 26/8/2025; la Sala V en expte. 32.362/2019 “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA y otro (TF 35409-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 18/11/2022; y Sala I expte. 69/2019 “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 13/4/2023.

VIII.- Que, en ese contexto, examinados los antecedentes del caso a la luz de los agravios propuestos por el Fisco Nacional, el Tribunal considera que el fundamento de la decisión de la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho y, por tanto, debe ser confirmada, en cuanto fue materia de agravios.

IX.- Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas de esta instancia se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 17/4/2024, con costas (art. 68, 1° parte, del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 18/02/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39472014#485073062#20260217174936779

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 18/02/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39472014#485073062#20260217174936779