**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2024-43093426-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Abril de 2024

**Referencia:** SENTENCIA SALA "E". EX-2020-17607230-APN-SGASAD#TFN (ALEA Y CÍA. S.A.).

---

# *Tribunal Fiscal de la Nación*

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14a. Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2020-17607230-APN-SGASAD#TFN (ALEA Y CÍA. S.A.).**

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

**I.-** Que se presenta, por apoderado, la firma “ALEA Y CÍA. S.A” e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 103/2023 (AD SALO), dictada en el expediente nro.12517-232-2013, por medio de la cual se la condenó por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., al pago de $ 89.311,60 en concepto de multa y de U$S 16.656,39 en concepto de tributos con más sus intereses, en relación a la destinación de exportación nro. 13 057 EC01 004084 L. Relata que mediante la referida destinación documentó la exportación a consumo de mercadería ubicada en la PA nro. 2309.90.900T, la cual tributaba un 5% de derechos de exportación, y que al momento de su registro el servicio aduanero extrajo muestras del producto exportado, las que fueron enviadas al ITEM (Instituto Técnico de Examen de Mercaderías) para su análisis. Indica que en fecha 17/3/15 se le notificó el Protocolo de Análisis nro. LAB 94239 cuya conclusión resultó favorable, por lo que no solicitó un segundo análisis, tan es así que con fecha 25/3/15, solicitó la urgente liberación de la póliza de caución afectada al PE y el archivo de las actuaciones por haber resultado correcta la Posición Arancelaria declarada. Indica que en modo absolutamente contradictorio y arbitrario en fecha 14/04/15, el servicio aduanero decidió emitir la corrida de vista con anterioridad a que se cumplieran los 30 días previstos para recurrir el resultado del análisis, sin perjuicio de considerar que no era necesario por el resultado favorable del mismo. Plantea la nulidad del procedimiento seguido por la aduana al vulnerar la normativa aplicable, es decir la Resolución General AFIP 1582/03 y por ende su derecho de defensa. Considera que si la Aduana entendía que el resultado del análisis no le era favorable, debió haberlo indicado al momento de notificárselo a los efectos de que pueda recurrirlo y solicitar un segundo análisis. Manifiesta que la imputación efectuada resulta arbitraria por no

encontrarse fundamentada, cuya conclusión no se condice con el resultado del análisis. Indica que no puede negarse que el resultado obtenido de la muestra, coincidió con el declarado por lo que la mercadería clasifica bajo la Posición Arancelaria consignada en el permiso de embarque. Señala que de ningún lado surge que la mercadería exportada haya debido ser declarada en la PA nro. 2304.00.20.100 B, conforme lo afirma infundadamente la aduana, ello por cuanto le corresponde la PA 2309.90.90.900T, conforme lo disponen, entre otras, las propias notas explicativas del capítulo 23 y los informes técnicos y resoluciones emitidas con anterioridad por el servicio aduanero. Expresa que no existe duda alguna que lo exportado es una premezcla para la alimentación de animales, que al poseer otros ingredientes distintos a la harina de soja excede la partida 2304, por lo que resulta absolutamente improcedente e irrazonable concluir, tal como lo ha hecho la aduana, que el alimento exportado clasifique por la PA 2304.00.10 por ser la harina de soja su componente mayoritario. Subsidiariamente solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del CA. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución aduanera apelada.

**II.-** Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda que no sean expresamente reconocidos. Manifiesta que no surge ni de la contestación de la corrida de vista en el sumario contencioso ni de del escrito en responde, documentación alguna aportada por la actora que pudiera desvirtuar las opiniones vertidas por las oficinas técnicas que dieron origen a la resolución apelada. Indica que el Dictamen Técnico 35/17 emitido en las actuaciones administrativas ratifica la postura del servicio aduanero en cuanto la errónea posición arancelaria documentada por la actora al tratarse la mercadería exportada de harina de soja. Cita jurisprudencia. Recuerda lo establecido por los arts. 954 y 956 del CA y destaca que el bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se rechace la apelación interpuesta, con expresa imposición de costas.

**III.-** Que con fecha 2/9/20 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 25/4/24 se elevan los autos a la Sala “E” y se pasan los autos a sentencia.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas nro. 12517-232-2013 se inician a fs. 1 con la Nota 147/2013 (MUESTRA “V”) por la que se solicita la remisión al I.T.E.M. de la muestra representativa correspondiente a la mercadería amparada por la destinación 13 057 EC01 004084 L, cuya copia se agrega a fs. 2, la que se efectúa por Nota 1112/13 (AD SALO). A fs. 3 obra nota de la firma Alea y Cia. S.A. en la que manifiesta que la premezcla contiene 90% de harina de soja, 9% de maíz molido y 1% de Núcleo vitamínico mineral. A fs. 4 luce el acta de extracción de muestras de fecha 3/7/2013. A fs. 5/7 obra el Protocolo de Análisis LAB 94239 cuyas conclusiones son de fecha 29/12/2014, notificado a la firma el 17/3/2015 conforme notificación SICNEA nro 15057NOTI000262T de fs. 9. A fs. 8 por Nota nro. 57/2016 (DV ITEM) se remiten las actuaciones a la Aduana de San Lorenzo. A fs. 10/11 obra Nota nro. 50/2015 “V” con el informe elaborado por el Jefe (Int.) de la Sección “V”, el que es compartido por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo. A fs. 12/14 y vta. se emite la Resolución nro. 224/2015 (AD SALO) de fecha 14/4/2015, por la que se dicta la apertura de sumario de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) y b) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a Alea y Cía. S.A. (notificado el 7/5/2015 cfme. constancia de fs. 24) y a la despachante de aduana. A fs. 26/27 efectúa su descargo la despachante de aduana. Se acumula el Alcance nro. 12537-232-2013/2. A fs. 29/35 y vta. (refoliado) obra el descargo de la firma actora y a fs. 36/39 (refoliado) la documental acompañada. A fs. 45 se tiene por presentada a la firma exportadora en tiempo y forma, por agregada la documentación y se rechazan las nulidades planteadas por extemporáneas. Se acumula el Alcance nro. 12537-232-2013/1. A fs. 53 (refoliado) obra

presentación de la actora solicitando el archivo de las actuaciones en virtud de que la Posición Arancelaria declara resultó correcta conforme los componentes hallados según los resultados del análisis efectuado. A fs. 57 (refoliado) mediante Nota nro. 418/16 "SIS" se remite la presentación referida anteriormente a la Sección Sumarios a fin de agregarla al Sumario Contencioso SC-38-2015. A fs. 58 se emite la Nota nro. 796/2016 (SUMARIOS) solicitando a la Sección Inspección Simultanea que adjunte los resultados del segundo análisis de la muestra representativa y emita informe técnico. A fs. 59/60 se emite el solicitado informe mediante Nota nro. 1567/16 (S.I.S.). A fs. 61 se elevan los actuados al Dpto. Técnica de la Nomenclatura y Clasificación Arancelaria – División Clasificación Arancelaria por Nota nro. 72/2017 (AD SALO). A fs. 62/64 obra el Dictamen Técnico nro. 35/17. A fs. 65 se informa por Nota nro. 82/17 (DV ARIN) que para la PA SIM 2304.00.10.100 corresponde un derecho de exportación del 32% y un Reintegro Fijo del 0%. Se acumula al Alcance 12517-232-2013/3. A fs. A fs. 66 (refoliado) obra presentación de la actora. A fs. 108/112 obra el Dictamen nro. 112/2019. A fs. 115/123 se dicta la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO), apelada en la especie. A fs. 126 por Nota nro. 1288/2019 (DV RJU2) se elevan las actuaciones al Departamento Asesoramiento Aduanero (DI ASLA), en los términos del art. 1115 del CA, quien a fs. 127/128 emite dictamen. A fs. 130 y vta. se emite la RESOL-2020-87-E-DILEGA#SDGTLA, que aprueba los arts. 3 y 4 de la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO).

**V.-** En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a la recurrente la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 13 0057 EC01 004084 L, se ajusta a derecho.

El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: "*EI 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, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...*".

Que el servicio aduanero imputa a la recurrente la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. nro. 13 057 EC01 004084 L P, oficializado el 25/6/2013, se exportaron -con destino a Vietnam-, 137,50 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T *"Las demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás –Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES"*, correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de exportación.

El servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.10.100B, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%, tal conclusión se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94239 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"se trata de una mezcla de granulometría heterogénea, con diferentes estructuras vegetales: harina de soja desgrasada en mayor proporción (aproximadamente 91%) y maíz molido"*, agregando que *"También se detectaron los agregados de cristales de carbonatos (trazas) y de cloruros (trazas)."* (ver fs. 7 de act. adm.).

**VI.-** Que, en primer lugar, tanto en esta instancia como al momento de contestar la vista en sede aduanera, la actora se agravia que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General 1582/03, al haberse vulnerado "de facto" la posibilidad de que pueda recurrir el resultado del Protocolo de Análisis LAB 94239 requiriendo un segundo análisis, afectando así su derecho constitucional de defensa en juicio.

Que al respecto es oportuno señalar lo establecido por la Resolución General nro. 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras, que en el punto 3 de su Anexo III establece que el segundo análisis *"Es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el Importador o Exportador de la mercadería.*

*El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis."*

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

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

Que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 3/7/13 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 3) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 26/7/13 (fs. 5) y con fecha 29/12/14 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 94239 (fs. 5/7), el que fue notificado a la actora el 17/3/15 mediante notificación SICNEA 15057NOTI000262T (fs. 9). Con fecha 25/3/15 la firma actora solicitó el archivo de las actuaciones por entender que del resultado del referido Protocolo de Análisis quedaba comprobada la correcta declaración de la Posición Arancelaria por tratarse la mercadería exportada de una "preparación para la Alimentación Animal" ubicada en la PA 2309.90.900T (fs. 53 refoliado). Con fecha 14/4/15 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió abrir sumario contencioso contra la firma Alea y Cia. SA por la presunta infracción al art. 954 ap. 1, incs. a y b del C.A. y, asimismo, correr vista de todo lo actuado. Con fecha 20/5/15 la firma actora presentó su descargo en sede administrativa (fs. 29/35 y vta. refoliado) y con fecha 31/5/19 se dicta la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO) que resolvió condenar a la firma actora al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1, inc. a del CA, intimándole, asimismo, el pago de una suma por diferencia de tributos.

Que de lo expuesto resulta que, el servicio aduanero extrajo las muestras para analizar y enviar al ITEM, en presencia y con la conformidad de la parte *actora. A su vez, al labrase el acta de extracción se dejó expresa constancia de que el "el libramiento de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprobaren del análisis a practicarse, más las multas que correspondieren en caso de verificarse tales inexactitudes"*, y asimismo, se le hizo saber que *"podrá solicitar un segundo análisis en los términos del punto 3 del Anexo III de la norma mencionada"* –se refiere a la Resolución General nro. 1582/03–.

El resultado del laboratorio le fue notificado a la misma, quien según sus propios dichos, expresamente manifestó a lo largo de su descargo efectuado en sede aduanera como ante este Tribunal*: "Es por el resultado favorable del Protocolo notificado en fecha 17/03/15 (el cual coincide con lo declarado por esta parte…), que esta parte no solicitó un segundo análisis por cuanto el resultado de este primero coincidía con lo declarado … Vale decir que*

*una vez realizado el primer análisis (el cual reiteramos ha sido sin lugar a dudas acorde a las pretensiones de mi mandante y demuestra que la posición arancelaria es la correcta)… Queda más que claro entonces que conforme lo reconoce la propia aduana lo declarado coincide con el resultado del análisis efectuado por el ITEM y que al coincidir, la Posición Arancelaria Nro. 2309.90.90.900T es la correcta…"* (ver fs. 29/35 y vta de act. adm. y RE-2020-17606728-APN-SGASAD#TFN).

De ello resulta que la actora, al comprobar el resultado del protocolo de análisis LAB 94239 y considerar que le era favorable, en todo momento expresó su conformidad con el enunciado de la composición de la mercadería informada por el ITEM, por lo que resulta con toda claridad que el hecho de no haber solicitado un segundo análisis de la mercadería, no ha causado ningún perjuicio a su derecho de defensa, porque en definitiva, como ella misma admite y sostiene, con ese resultado se justificaba y por lo mismo resultaba correcta la clasificación de la mercadería.

Por esta circunstancia resulta improcedente la declaración de nulidad del Protocolo de análisis LAB 94239, toda vez que, no obstante que el acto de apertura del sumario, fue dictado tres días antes del vencimiento del plazo de un mes –previsto en la Resolución General nro. 1582/03- para solicitar el segundo análisis, lo cierto es que ambas partes –la Aduana y Alea y Cia. S.A.- estuvieron de acuerdo con el resultado del protocolo de análisis y la composición de la mercadería, siendo la única discrepancia que no existe acuerdo respecto de la posición en la cual ha de ser clasificada.

En conclusión, no se observan vicios en el procedimiento que permitan sostener que la actora estuvo imposibilitada de solicitar un segundo análisis, como ofrecer y producir prueba adicional para sostener su posición, frente al resultado del primer y único análisis –Protocolo de análisis LAB 94239- que motivó a la Aduana a considerar que la clasificación arancelaria de la declaración comprometida era inexacta, por lo que se rechazan los planteos de nulidad efectuados por la recurrente, en tanto no se observa vulneración alguna al procedimiento establecido por la entonces vigente Resolución General nro. 1582/03.

**VII.-** Que sentado lo que antecede corresponde expedirse en cuanto al fondo de la cuestión, esto es la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 13 057 EC01 004084 L.

Que, en primer lugar, hay que señalar que el único Protocolo de Análisis con el que se cuenta es el LAB 94239 del ITEM, pues la actora no lo impugnó, ni hizo uso de su derecho a realizar un segundo análisis. Tampoco ofreció la muestra que le fue entregada con el Acta de fs. 4 de las act. adm. para un nuevo análisis, ni produjo prueba adicional tendiente a justificar la PA declarada, lo que constituye su carga y responsabilidad primaria.

El Protocolo de Análisis (ver fs. 7 de las act. adm.) es claro en cuanto a que las muestras extraídas consisten en diferentes estructuras vegetales, con una mayor proporción de harina de soja desgrasada (91 %) y de maíz molido, donde se detectan trazas de carbonatos y de cloruros. Esto último no varía la proporción de las estructuras vegetales en la composición al tratarse de trazas y no de un núcleo vitamínico como afirma la actora.

Frente a lo anterior la actora indica que no hay inexactitud en su declaración comprometido en cuanto a la PA. Sostiene que del Protocolo de Análisis surge que el producto exportado contiene *agregados* adicionales a la Harina de Soja como Maíz Molido y agregados de cloruros. En base a ello concluye que se trata de una "preparación para alimento de animal". Vale oponer que tal afirmación no es exacta, el único "agregado" que se identifica es cloruro de sodio, pero el componente mayoritario de la estructura vegetal del Protocolo de Análisis se encuentra integrado por harina de soja y maíz molido, excluyendo al cloruro de sodio del cual solamente se identifica presencia, sin integrar la referida estructura vegetal.

Para fundar su posición la actora trae a colación el Dictamen Técnico 41/11, dictado en el SIGEA Nº 12425-84-2010/1 del Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria, que es acompañado como prueba documental. A poco de examinar dicho dictamen es dable observar que, en ese caso, sí se trataba de una *mezcla* para alimento animal –no de una estructura vegetal-. En las conclusiones del informe sobre dicha muestra se señala la presencia de un contenido de proteína elevado para un alimento balanceado. En las primeras hojas del referido informe se consignan las etapas de elaboración del producto, entre las cuales se encuentra el "mezclado", y se indica la presencia de proteínas en un 40 %, concluyendo que se trata de *"preparaciones utilizadas como complemento energético – proteico de uso exclusivo en alimentación animal, de diversas composiciones y características"*. Igualmente debe descartarse el "criterio clasificatorio" Nro. 47 de la Resolución General AFIP Nro. 3427/12 opuesto por la actora como prueba documental, resultando improcedente argumentar la clasificación arancelaria sobre una mercadería determinada, de la que se posee un Protocolo de Análisis emergente de una muestra de laboratorio de dicha mercadería, recurriendo a una analogía *documental* de casos relativos a otras mercaderías y otras muestras, incontrolables e incontrastables con la concreta mercadería que fue sometida a análisis en su composición. No puede apelarse a la analogía conceptual frente a la realidad del Protocolo de Análisis de autos y su resultado, relativo a una muestra real, representativa de toda la mercadería exportada.

Así, estos informes y dictámenes traídos a colación por la actora carecen de fuerza de convicción frente al concreto Protocolo de Análisis de las act. adm. de autos, al informe efectuado por el Dictamen Técnico nro. 35/17 y el Dictamen 112/19 de fs. 62/64 y 108/112 de dichas act., respectivamente, respecto a la muestra, especialmente lo que se consigna el Dictamen Técnico nro. 35/17, que expresamente dice: *"En lo que respecta a la Partida del SA 23.04 quedan comprendidas en ellas las tortas y demás residuos sólidos, como por ejemplo: expellers, pellets, harinas de tortas, etc., resultantes de la extracción por prensado, disolventes o centrifugación, del aceite contenido en las habas de soja (soya). Esta Partida comprende asimismo la harina de habas de soja (soya) desgrasada sin texturar*.

*Por otra parte, la Partida del SA 23.09, cuyo texto reza "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", comprende, entre otras mercaderías, a las preparaciones para la alimentación animal, que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinados a:*

- *Proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos)*
- *Completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios);*
- *O, incluso, a la fabricación de piensos completos o complementarios.*

*Es importante mencionar que la Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen, en la Partida del SA 23.09, los productos de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales y que, por este hecho, hayan perdido la características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos.*

*Lo anterior excluye a todos los tipos de productos resultantes de una mezcla de sustancias que no respondan a estos principios y que, en consecuencia, se correspondan con títulos de otras partidas que resultan más específicas o que cumplan los preceptos de las Notas Legales de Sección o de Capítulo del SA.*

*Así las cosas, a la vista de los elementos de juicio obrantes en el presente, la mercadería en cuestión no cumple las condiciones citadas en la Nota Legal 1 del Capítulo 23 ni es asimilable por sus características con las preparaciones del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida del SA 23.09, no encontrando en*

*consecuencia cabida en dicha Partida."*

En este punto vale señalar que la ley 24.206 (BO: 06.08.93) por la que se aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de Bruselas (en adelante el "Sistema Armonizado") señala respecto de la partida 2309 en la que la Aduana clasificó a la mercadería lo siguiente en cuanto a su descripción:

| | | |
|---|---|---|
| 23.09 | | PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES. |
| | 2309.10 | - Alimentos para perros o gatos acondicionados para la venta al por menor. |
| | 2309.90 | - Los demás. |

En contraste, la partida 2304 en la que la Aduana clasificó la mercadería, conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 94239 del ITEM (fs. 7 de la act. adm.) corresponde a *"Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en 'pellets'"*, correspondiendo al producto la posición SIM 2304.00.10.100B, Harina de tortas (ley 21.453). Asimismo, los fundamentos de la correcta clasificación arancelaria enunciada, frente a la composición de la muestra LAB 94239 del ITEM, aparece suficientemente fundada en los informes precedentemente descriptos, por los que se descarta la aplicación a la muestra de las partidas 12.08 y 23.09, cuya composición, aplicando las reglas generales 1, 2.b) y 3.b) del Sistema Armonizado queda bajo la Posición Arancelaria NCM 2304.00.10 (Harinas y Pellets), SIM 2304.0010.100B. Se remite íntegramente al contenido de dictamen 35/17 como fundamento de la corrección de la clasificación arancelaria realizada por la Aduana respecto de las muestras extraídas y conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 994239 del ITEM de fs. 7 de las act. adm.

En tal sentido, no exige mayor esfuerzo considerar, respecto del resultado de la muestra -estructura vegetal con composición mayoritaria de Harina de Soja aproximadamente 91% y maíz molido- que: **(i)** la *Regla General 1* asigna preponderancia a las Notas de Capítulo, como la del Capítulo 23, que establece el carácter *residual* de la partida 23.09, esto que *los productos se clasifican en esa partida si no pueden clasificarse en otro*: claramente, una muestra que arroja como resultado más de un 91 % de harina de soja de composición, siendo una estructura vegetal, debe clasificarse bajo la partida que corresponde a la harina de soja, y no a una *residual* de alimentos para animales; **(ii)** que, en línea con lo anterior, si hubiera dudas porque la muestra tiene dos componentes (harina de soja y maíz molido) la Regla 2 b) prevé que una partida que referencia a una materia la alcanza tanto; a) pura como, b) *mezclada* o *asociada con otras materias*, y que la *clasificación* de esos productos se realiza de acuerdo a los principios de la Regla 3; **(iii)** esta Regla 3, en su inciso b) *-paralelo al inciso b) de la Regla 2 en cuanto refriera a las mezclas o materias asociados con otras, y ambas poseen especificidad bajo la regla 3 inc. a) (e.g. harina de soja y maíz molido)-* establece que la mercadería se clasificará por la materia que le confiere su carácter esencial que, en la muestra bajo análisis, es, sin dudas, la harina de soja, que representa un 91 % de la composición que se define como "estructura vegetal".

Que asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y el resultado del Protocolo de Análisis, que la cuestión excede la mera divergencia clasificatoria. La mercadería presentada a despacho, frente al resultado del Protocolo de Análisis representativo de toda esa mercadería, difiere notablemente de la declarada en el PE,

apareciendo como falaz la declaración del exportador.

En definitiva, asiste razón a la Aduana en cuanto descalifica el razonamiento clasificatorio de la actora, con fundamento en que la composición de estructura vegetal no permite situarla en la categoría de "preparaciones" conforme las Notas Explicativas de la partida 23.09., tanto por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, como por su proceso de producción. La misma Regla General 1 del Sistema Armonizado, invocada por la actora, *obliga* a contemplar las Notas de Sección o de Capítulo, tal como la transcriptas del Capítulo 23, a las que nuevamente se remite.

Esto así, la clasificación arancelaria realizada por la actora, tal como lo señala la Aduana, solamente pudo orientarse a una única finalidad, que es la única motivación que sobrevive a la errónea clasificación realizada en la PA de la declaración comprometida originaria, frente a la claridad del Protocolo de Análisis del ITEM: sostener un nivel de tributación en el 5% como alícuota de derechos de exportación sobre el valor FOB de la mercadería.

En conclusión, resulta inexacta la clasificación originaria realizada por la actora en el PE 13 057 EC01 004084 L de la mercadería exportada, bajo la 2309.90.900T (preparación para alimentación de animales), siendo correcta la reclasificación realizada por la Aduana –NCM 2304.00.10 ("Harina y 'pellets'"), posición SIM 2304.00.10.100B ("Harina de tortas, ley 21.453")- con base en el Protocolo LAB 94239 del ITEM, con sus consecuencias en cuanto a los derechos de exportación que debieron pagarse por la actora: alícuota del 5% sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la actora- *versus* alícuota del 32 % sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la Aduana-.

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

El art. 954.1 del CA establece como presupuesto de hecho para su aplicación que el servicio aduanero verifique una diferencia respecto del contenido de la declaración aduanera del exportador o del importador: la detección de tal diferencia, con todos sus fundamentos, constituye la *comprobación* aduanera. La sanción prevista por el art. 954.1 del CA se completa en su tipicidad cuando la diferencia detectada por la comprobación tiene como consecuencia producir -real o *potencialmente*- alguno de los hechos descriptos en los tres incisos del referido apartado 1 del art. 954. En el caso que nos ocupa la DGA consideró configurado el inciso a), que cristaliza cuando la diferencia detectada en la comprobación aduanera resulta, *o puede resultar*, en *"un perjuicio fiscal"* en los términos del art. 956 inc. b) del CA. Tal supuesto se ha configurado en autos, por lo corresponde concluir que se encuentra configurado en autos el tipo infraccional previsto y penado por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

Que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, *in re:* "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución" (S 227 XXII), "*Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la A.N.A. practique las tareas de control que le están*

*asignadas...*" (Considerando 8°).

Que, en virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) de la División Operativa de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-232-2013, con costas (art. 1163 del C.A.).

**IX.-** Que en igual sentido se resolvió el 11/07/22 en los autos "ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. c/ DGA s/APELACIÓN", Expte. nro. EX2021-24456182-APN-SGASAD#TFN, en trámite ante esta Sala "E", Vocalía de la 13° Nominación, cuyo caso es idéntico al presente.

Por todo lo anterior, **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) de la División Operativa de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-232-2013, con costas (art. 1163 del C.A.).

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

Confirmar la Resolución nro. 136/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) de la División Operativa de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-232-2013, con costas (art. 1163 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (cfme. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.26 13:26:56 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.26 14:25:33 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.26 14:25:33 -03:00