Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-28638303-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-36044286-APN-SGASAD#TFN; BMW DE ARGENTINA 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-2021-36044286-APN-SGASAD#TFN (BMW DE ARGENTINA S .A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma "BMW DE ARGENTINA S.A" e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 1132/2019 (AD SALO), dictada en el expediente nro. 12517-394-2013, 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 $79.625,44 en concepto de multa y de U$S13.821,46 en concepto de tributos con más sus intereses, en relación a la destinación de exportación nro. 13 057 EC01 006766 U. Relata que mediante la referida destinación documentó la exportación a consumo de mercadería ubicada en la PA nro. 2309.90.90.900T, 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 del resultado del Protocolo de Análisis nro. LAB 96533 surge de modo fehaciente que la Posición Arancelaria declarada en el Permiso de Embarque resultó ser correcta, haciendo notar, a su vez, que el servicio aduanero no manifestó lo contrario al cursar la notificación del mismo, por lo que al ser los resultados acordes a lo declarado no requirió la realización de un segundo análisis, solicitando la liberación de la póliza afectada y el archivo de las actuaciones. Manifiesta que, haciendo caso omiso y sin pronunciarse acerca del pedido de liberación de la póliza, infundadamente en fecha 18/5/16 el servicio aduanero formula la corrida de vista alegando que la mercadería exportada clasificaba en la PA 2304.00.10.100B y no en la PA 2309.90.90.900T declarada oportunamente al momento de registrar la declaración detallada. 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. Señala que ante la presentación efectuada en fecha 10/11/15 solicitando la liberación de la póliza por entender que el resultado obtenido le era favorable, la aduana debería haberle informado que ello no era así en la notificación cursada. Indica que al tratarse de un alimento el producto exportado y por ende un producto perecedero, era obvio que el transcurso del tiempo no resultaba algo neutro, que aún en el supuesto de que un segundo análisis haya podido realizarse difícilmente su resultado (al haber transcurrido un lapso tan prolongado de tiempo) resultaría fielmente representativo del producto que se exportó, máxime si se tiene en cuenta que el primer análisis se notificó transcurridos dos años de extraída la muestra, vulnerando su derecho de defensa previsto en el art. 18 de la CN, por lo que debe declararse la nulidad absoluta de todo lo actuado. Cita jurisprudencia. 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. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la resolución aduanera apelada, con costas.

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 y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento o surjan de las actuaciones administrativas. Destaca que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas. Cita jurisprudencia. Manifiesta que las declaraciones aduaneras comprometen la responsabilidad de quienes las formulan, ya que las inexactitudes que incurran en ellas son punibles, si como efecto de ellas y en caso de pasar inadvertidas, se produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal, una transgresión a una prohibición a la importación o exportación o el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar, distinto al que efectivamente correspondiere. Recuerda lo establecido por los arts. 954 y 956 del CA. Indica que el Protocolo de análisis nro. 96533 arrojó como resultado que la mercadería analizada está constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario), maíz molido y cloruros, informando la División Clasificación Arancelaria que la Posición Arancelaria correcta es la 2304.00.10.100B y no la utilizada por la firma imputada. Destaca que de la lectura de los agravios esgrimidos por la actora surge que no controvierte en lo más mínimo el resultado del análisis practicado a la mercadería exportada, sino que erróneamente interpreta su resultado, el cual es claro. Entiende que la recurrente pretende justificar la posición arancelaria limitándose a manifestar su desacuerdo con el actuar de la administración sin aportar nuevos elementos de prueba que permitan desvirtuar la imputación efectuada. Cita doctrina. Advierte que los resultados del análisis fueron notificados correctamente en tiempo y forma y sus conclusiones al momento de la respectiva corrida de vista de ley, por lo que la firma importadora tuvo oportunidad de defenderse, pero sostiene que supuso que el resultado estaba acorde a lo que había declarado. Resalta que la nulidad no puede declarase per se, en tanto dicho instituto es de aplicación restrictiva y sólo procede en caso de que exista un vicio de envergadura, que afecte el derecho de

defensa del administrado, lo que no ha sucedido en el presente. Cita jurisprudencia. Entiende que no resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el art. 898 del CA. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 14/9/21 se tiene por contestado el traslado conferido y con fecha 31/7/24 por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 14/3/25 se elevan los autos a la Sala "E" y se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12517-394-2013 se inician a fs. 1 con la Nota 278/13 (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 006766 U, cuya copia se agrega a fs. 2, la que se efectúa por Nota 1654/13 (AD SALO). A fs. 3 obra nota de la firma Alea y Cia. S.A. en la que manifiesta las características de la premezcla denominada "ALEA 01". A fs. 4 luce el acta de extracción de muestras de fecha 27/9/2013. A fs. 5/18 se agregan copias de la documentación complementaria del permiso de embarque de marras. A fs. 19/21 obra el Protocolo de Análisis LAB 96533 cuyas conclusiones son de fecha 25/8/2015, notificado a la firma el 23/10/2015 conforme notificación SICNEA nro 15057NOTI001367DT de fs. 23. A fs. 24/25 obra Nota nro. 147/16 (S.I.S.) informando a la Sección Sumarios la presunta infracción al art. 954 incs. a) y b) del CA, la determinación de las multas mínimas. A fs. 26 y vta. se informa que la destinación en trato no ha cobrado reintegro. A fs. 27/29 obran constancias de ingreso de denuncia al SIM. A fs. 30/33 se emite la Resolución nro. 527/2016 (AD SALO) de fecha 18/5/16, por la que se dicta la apertura 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 BMW de Argentina S.A. (notificado el 27/7/2016 cfr. constancia de fs. 37) y a la despachante de aduana. A fs. 36/40 efectúa su descargo la despachante de aduana. Se acumula el Alcance nro. 12537-394-2013/2. A fs. 41/49 (refoliado) obra el descargo de la firma actora y a fs. 61/74 (refoliado) la documental acompañada. A fs. 75 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 la Actuación nro. 13289-21297-2016/1. A fs. 84 (refoliado) obra presentación de la actora ratificando gestión. Se acumula la Actuación nro. 13289-21297-2016. A fs. 95/97 (refoliado) la actora interpone recurso de revocatoria. A fs. 98 (refoliado) se emite el Dictamen 41/2017, por el que se estima debe rechazarse por improcedente el recurso de revocatoria interpuesto, lo que ocurre a fs. 99/100 mediante Resolución nro. 126/2017 (AD SALO). Se acumula el Alcance nro. 12517-394-2013/3. A fs. 103 (refoliado), la recurrente constituye domicilio. A fs. 115 por Nota nro. 999/2017 "SUMARIOS", se remiten los actuados a la Sección Inspección Simultanea a fin de que emita informe técnico. A fs. 116/117 se mite la Nota nro. 253/17 (S.I.S.), concluyendo que corresponde la remisión de los actuados al Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria para que emita dictamen técnico clasificatorio, cuya remisión se efectúa a fs. 118 por Nota nro. 1276/2017 (AD SALO). A fs. 119/121 obra Dictamen Técnico nro. 151/17. A fs. 122 se informa por Nota nro. 371/17 (DV ARIN) que para la PA SIM 2304.00.10.100 corresponde un Derecho de Exportación del 32% y un Reintegro del 0%. Se acumula el Alcance nro. 12517-394-2013/4. A fs. 123 (refoliado) obra presentación de la actora. Se acumula el Alcance nro. 12517-394-2013/1. A fs. 130 (refoliado) obra presentación de la firma exportadora de fecha 10/11/15, 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. 138/146 se dicta la Resolución nro. 1132/2019 (AD SALO), apelada en la especie. A fs. 149 (refoliado) por Nota nro. 20/2020 (AD SALO) se elevan las actuaciones a la División Regional Jurídica Hidrovia 2, en los términos del art. 1115 del CA, quien a fs. 150 por Nota nro. 14/2020 (DV RJU2) eleva las actuaciones al Dpto. Asesoramiento Aduanero (DI ASLA), a los mismos fines. A fs. 151/152, el mencionado Departamento emite dictamen. A fs. 154/156 se emite la RESOL-2021-9-E-DILEGA#SDGTLA, que aprueba los arts. 3 y 4 de la Resolución nro. 1132/2019 (AD SALO). A fs. 161/166 se acredita la interposición de recurso de apelación ante este Tribunal.

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. 13 057 EC01 006766 U, 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 006766 U, oficializado el 23/9/2013, 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 27/9/13 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 4) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 11/11/13 (fs. 19) y con fecha 25/8/15 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 96533 (fs. 19/21), el que fue notificado a la actora el 23/10/15 mediante notificación SICNEA 15057NOTI0001367D (fs. 23). Con fecha 10/11/15 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", como así también la urgente liberación de la póliza de caución afectada al permiso de embarque (fs. 130 refoliado). Con fecha 18/5/16 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió abrir sumario contencioso contra la firma BMW de Argentina 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 (fs. 30/33). Con fecha 10/8/16 la firma actora presentó su descargo en sede administrativa (fs. 41/49 refoliado) y con fecha 18/12/19 se dicta la Resolución nro. 1132/2019 (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 manifestó a lo largo de su descargo efectuado tanto en sede aduanera como ante este Tribunal, que al comprobar el resultado del protocolo de análisis LAB 96533 y considerar que le era favorable, solicitó el archivo de las actuaciones en expresando 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 –ver fs. 41/49 (refoliado) de act. adm. e IF-2021-36044184-APN-DTD#JGM –.

Por esta circunstancia resulta improcedente la declaración de nulidad del Protocolo de análisis LAB 96533, toda vez que ambas partes –la Aduana y BMW de Argentina 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 96533- 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 006766 U.

Que, en primer lugar, hay que señalar que el único Protocolo de Análisis con el que se cuenta es el LAB 96533 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 (componente mayoritario) y de maíz molido, donde se detectan agregados de cristales de sales (cloruros). Esto último no varía la proporción de las estructuras vegetales en la composición al tratarse de al tratarse de agregados 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 del cual solamente se identifica presencia, sin integrar la referida estructura vegetal, por lo que no le quita el carácter esencial de la harina de soja.

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. 151/17 de fs. 119/122 de dichas act., respecto a la muestra 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	2309.10 2309.90	PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES. - Alimentos para perros o gatos acondicionados para la venta al por menor. - Los demás.

En contraste, la partida 2304 en la que la Aduana clasificó la mercadería, conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 96533 del ITEM (fs. 21 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 96533 del ITEM, aparece suficientemente fundada en el informe precedentemente descripto, 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 nro. 151/17 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 96533

del ITEM de fs. 21 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 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 mayoritario de harina de soja en su 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 refiriera 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 el componente mayoritario 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 006766 U 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 96533 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. 1132/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-394-2013, 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. 1132/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-394-2013, 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. 1132/2019 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-394-2013, 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 (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.19 11:13:02 -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: 2025.03.19 13:36:36 -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: 2025.03.19 13:36:37 -03:00