**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2025-39071056-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Abril de 2025

**Referencia:** EX-2019-98916726- -APN-SGASAD#TFN; Compañía Argentina de Granos SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA c/ DGA s/Recurso de Apelación**”, **Expte. 2019-98916726.**

**El Dr. Garbarino dijo:**

**I.-** Que mediante IF-2019-98916636-APN-DTD#JGM, se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra decisión del Administrador de la Aduana de San Luis recaída en la Resolución nro. 5/2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12403-28-2013, que la condena al pago de una multa de $1.220.815,43 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, incs. a) y b), del Código Aduanero, respecto del permiso de embarque 13083EC01000832H y se le exige el pago de u$s 241.220,20.-, en concepto de derechos de exportación, más intereses.

Manifiesta que en fecha 7/03/13 documentó la exportación de 493 toneladas de preparaciones para la alimentación animal de la posición arancelaria (en adelante “PA”) 2309.90.90.900T.

Entiende que no existió la declaración inexacta imputada y que se exportó las preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales.

Manifiesta que el Administrador de la Aduana de San Luis consideró que existía una trasgresión a una prohibición, a pesar que la máxima autoridad en materia legal y jurídica de la Dirección General de Aduanas sostuvo, en el mismo expediente, exactamente lo contrario.

Señala que la Aduana dictó resolución condenatoria con total prescindencia de las defensas esgrimidas por su parte e impidiendo la producción de todas las medidas de prueba ofrecidas. Advierte que solicitó, en instancia administrativa, que se cumpla con el segundo análisis de las muestras en los términos del Apartado 3, Anexo III, de la Resolución General AFIP 1532/2003, lo cual habría sido infundadamente rechazado por el juez administrativo.

Destaca que conforme se encuentra documentado, en las actuaciones administrativas, el servicio aduanero

sostuvo, previo al dictado de la resolución condenatoria, que no correspondía clasificar, a la mercadería exportada, en la PA 1208.

En subdisio, solicita la aplicación del art. 898 del Código Aduanero; entiende improcedente el criterio aplicado para la determinación de las multas y los tributos y plantea la inconstitucionalidad de la deuda expresada en dólares estadounidenses y de su tasa de interés.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

**II.-** Que mediante IF-2021-38668847-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido.

Realiza una breve reseña de los hechos acontecidos en sede aduanera para luego efectuar una negativa genérica de todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria en autos que no sean objeto de su expreso reconocimiento.

Se refiere brevemente al marco normativo del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

Señala que la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada de manera comprometida por la encartada. Agrega que no solo se trata de una divergencia clasificatoria, sino que la imputación objeto de debate responde, además, a la diversa calidad de la mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración.

Entiende que la mercadería documentada en el Permiso de Embarque se encuentra mal clasificada, debiendo encausarse dentro de la sub Partida 1208.10.

Dice que de la simple compulsa de las constancias de autos que se ha acreditado fehacientemente la concurrencia de los elementos del tipo para concluir que es correcta la imputación de la comisión de la infracción por cuanto se presentan en el caso los elementos del tipo mencionados en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA.

Recalca que el sistema aduanero se basa en la veracidad y exactitud de las declaraciones sobre la naturaleza, calidad, propiedades, valor -entre otros datos- de las mercaderías objeto de las destinaciones presentadas ante el servicio aduanero.

Acompaña las actuaciones administrativas. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

**III.-** Que considero aplicables mutatis mutandi los argumentos que se esgrimieron en las causas caratuladas " **VILUCO SA** c/DGA s/ recurso de apelación" (**Expte. N° 2021-80848471**), sentencia del 28/08/23, y "**MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA** c/DGAduanas, s/recurso de apelación" (**Expte. Nro. 2019-113435274**), sentencia del 17/02/23, entre otras, que tramitaran por ante la Sala "F", Vocalía de la 17a. nominación y Vocalía de la 18a. nominación, respectivamente. Por cuestiones de celeridad y economía procesal, a dichos pronunciamiento cabe remitirse para un examen más detallado de la cuestión.

Que el servicio aduanero mediante la Resolución nro. 5/2019 (AD SALU), resolvió condenar a la firma "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA", al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, incs. a) y b) del Código Aduanero, a la vez que intimó, a la firma

exportadora, al pago de tributos en concepto de derechos de exportació con fundamento en una discrepancia entre la posición arancelaria (en adelante PA) declarada en la Destinación nro. 13083EC01000832H y la mercadería efectivamente exportada resultando ello en una presunta declaración inexacta que produjo o hubiera podido producir: a) un perjuicio fiscal en tanto se habría abonado un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía y b) una transgresión a una prohibición a la exportación.

Que la actora sostiene que la mercadería debía ubicarse en la PA 2309.90.90.900T (Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5 % mientras que el servicio aduanero determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías -Protocolo LAB 91296- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la 1208 (HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA) P.A. 1208.10.00.000J de habas (porotos, frijoles, fréjoles) de soja (soya), alcanzada con una alícuota de derechos del 32% (véase a fs. 33ref/34ref., Nota nro. 15/14 de la Sección V de la Aduana de San Luis).

Que la Resolución General nro. 1582/03 establece en el Anexo II, art. 2.1, que la utilidad del análisis reside en que a través del "reconocimiento físico o por análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar naturaleza, especie, características y propiedades que se necesitan conocer en el total, a fin de poder identificar, clasificar y valorar las mercaderías de las que fueran extraídas".

Que para el supuesto de que con posterioidad a la primera pericia surja un resultado que sea motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador, la Resolución General (AFIP) 1582/03 contempla (en el punto 3 de su Anexo III) el derecho de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado del resultado del primero.

Que de la lectura de las actuaciones administrativas surge que la actora, notificada con la corrida de vista en fecha 21/04/14 (cfr. aviso de recibo que obra a fs. 42ref., de las act. adm,) del resultado del primer análisis, conforme la manda reglamentaria transcripta supra, solicitó como prueba pericial técnica, el 7/05/14, es decir, dentro del mes, un segundo análisis de la muestra (véase fs. 49ref./54ref., de las act. adm.).

Que, en el presente caso, transcurrieron casi once meses entre la fecha del resultado del primer análisis emitido por el ITEM el 27/05/13 (véase a fs. 7/9 de las act. adm. Protocolo LAB 91296) y su notificación a la actora (el 21/04/14) quien tempestivamente solicitó el segundo análisis. No obstante, el servicio aduanero denegó dicha petición por considerar que resultaba inconducente y dilatoria pese a que la Resolución General (AFIP) 1582/03 destaca que el segundo análisis constituye "*la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*".

Que fue necesaria una nueva presentación de la actora para que la Aduana de San Luis hiciera lugar a la vía recursiva natural contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis (véase presentación de fs. 165/172 de las act. adm.). Y consciente del largo tiempo transcurrido, el servicio aduanero pidió a la Sección Inspección Simultánea (Ex Sección Verificaciones) que informe sobre el estado de la muestra (véase fs. 173 de las act. adm.).

Que, como podía resultar previsible, la respuesta a dicha solicitud no fue otra que la constatación de que el grado de deterioro de la muestra -bajo guarda de la misma Aduana de San Luis- imposibilitaba que se realizara el segundo análisis (véase la Nota nro. 2/19 de la Sección Inspección Simultánea de la Aduana de San Luis que obra a fs. 71/72 de las act. adm.). De ese modo, el servicio aduanero impidió la vía recursiva natural que tenía la actora contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis, conforme su pretensión tempestiva.

Que la guarda de la muestra testigo (inc. d) del punto 3 del Anexo III de la RG 1582/03), sobre la que se hizo el primer análisis, es carga de la Aduana. El diferimiento del segundo análisis y, en consecuencia, el grado de deterioro de la muestra constituye un incumplimiento desaprensivo de dicha carga a los deberes impuestos por la Resolución General (AFIP) 1582/03.

Que cabe destacar que a través del Dictamen Técnico nro. 28/2017, el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria opinó que la mercadería exportada por la firma recurrente clasificaba, al momento imponible, en la posición arancelaria 2304.00.10.100 y no en la posición arancelaria 1208.10.00.000J, tal y como había sido denunciado, originalmente, por la Aduana de San Luis (véase fs. 142/145 de las actuaciones administrativas). A ello, se suma que el certificado de calidad del SENASA (véase fs. 6 de las act. adm.) exhibe resultados que contrastan con los del Protocolo LAB 91296, pues no considera que la mercadería constituya una *estructura vegetal pura de dos componentes*, sino que posee tres (93,5 % de soja desgrasada HI PRO; 6 % de maíz y 0,5% de cloruro de sodio sal entrefina-); por la presencia del referido tercer componente, la mercadería exportada no consistiría en una estructura vegetal pura.

Que lo expuesto manifiesta la existencia de una divergencia sustancial, incluso dentro de la propia Aduana que no se ponía de acuerdo respecto de la posición arancelaria que correspondía asignar a la mercadería exportada. El modo eminente de despejar la notoria contradicción existente hubiera sido, precisamente, realizar el segundo análisis.

Que, además, de la prueba rendida en autos surge que mediante la Nota nro. 834/11 (SDG TLA) el servicio aduanero efectuó una consulta a la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas respecto de otro caso relacionado con la exportación de mercaderías documentadas como alimentos para animales que contaban entre sus componentes con harina de soja en un 90%. En respuesta a dicha nota, la Organización Mundial de Aduanas concluyó que los productos tenían efectivamente el carácter de preparación alimentacia, en base a las informaciones y las muestras de los productos suministrados, en el sentido de la partida 2309 (véase IF-2021-54587406-APN-SGASAD#TFN). Con posterioridad a dicho informe, el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la Aduana emitió el Dictamen Técnico nro. 40/11 (véase IF-2021-54586600-APN-SGASAD#TFN) que determinó que la mercadería resultaba clasificable al momento imponible en la posición arancelaria NCM 2309.90.90 SIM 2309.90.90.900.

Que, en base a las consideraciones precedentes, se puede concluir que la conducta renuente de la Aduana de San Luis a practicar un segundo análisis sobre la muestra testigo empaña la finalidad real de todo el procedimiento seguido por la Aduana, que debió ser encontrar la verdad material. La omisión del segundo análisis alteró el procedimiento establecido por la Resolución (AFIP) nro. 1582/03.

Que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual el recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo en donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado tanto en el artículo 18 de la Constitución Nacional como en el artículo 1, inciso f), de la ley 19.549 y normas concordantes.

Que la garantía de defensa en juicio debe ser expresamente reconocida y debidamente velada en el procedimiento administrativo. Cuando no se han respetado sus principios fundamentales y especialmente el derecho de ser oído y producir la prueba de descargo de la que el interesado quiera valerse “no se ha “preparado” la voluntad en la forma prevista por el orden jurídico” (Agustín A. Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, cap. IX, pág. 7).

Que, bajo tales premisas, no cabe más que concluir que al incumplir con el procedimiento dispuesto en la Resolución General n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n.º 2318/07, el servicio aduanero ha omitido garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, principio central de todo procedimiento administrativo.

Por ello, **VOTO POR**:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 5/19 dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12403-28-2013. Costas a la demandada.

**El Dr. González Palazzo dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 5/19 dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12403-28-2013. Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 13:18:27 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:46:25 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:46:26 -03:00