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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-39398073-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2023-95482376- -APN-SGASAD#TFN; "MOLINO CAÑUELAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"MOLINO CAÑUELAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", EX-2023-95482376- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A través de la presentación IF-2023-95482274-APN-DTD#JGM se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (AD SALU) n° 34/23, recaída en el SIGEA n° 17475-14-2015, que lo condena al pago de multa y tributos, en los términos del art. 954 inc. a) y b) del CA, con relación a lo declarado en la destinación n° 15 083 EC01 0001528 M. Realiza un breve relato de los hechos que dieron lugar al dictado de la resolución apelada. Expresa que de manera errónea e infundada el servicio aduanero le asignó a la mercadería de trato una clasificación arancelaria distinta. Manifiesta que la Aduana extrajo un juego de muestras de la mercadería y que mediante el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) dependiente de la DGA, realizó un análisis de la misma que no le fue notificada. Expresa que recién con la corrida de vista del sumario administrativo de esta causa tomo conocimiento del resultado de dicho análisis. Aclara que a ese momento habían transcurrido más de cinco años. Relata que en virtud de ello solicitó la producción -como prueba pericial- de un segundo análisis sobre las muestras de la mercadería exportada, lo que fue denegado por Aduana. Sostiene la inexistencia de la infracción endilgada. Hace referencia a al art. 954 incs a) y b) del CA. Refiere a que la propia Administración se ha manifestado en cuanto a que las muestras se han deteriorado y que no

resultaban aptas para la realización de un segundo análisis. Expresa que ante esta imposibilidad de realizar un nuevo examen con su intervención, dicha situación reflejó un sinfín de irregularidades procedimentales en la instrucción del sumario infraccional que la colocaron en una situación absoluta de indefensión contraria al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso tutelado en el art. 18 de Constitución Nacional. Considera que hubo un menoscabo de estos derechos que no resultan susceptibles de reparación ulterior en esta instancia, dado que las muestras de la mercadería no están por razones únicamente atribuibles al servicio aduanero. En cuanto al inc b) del art. 954, manifiesta que no se ha suscitado ninguna transgresión a una prohibición de exportación por lo que no corresponde su aplicación. Manifiesta que de un sistema de fijación de alícuotas y bases imponibles la Aduana lo interpreta como una prohibición a las exportaciones, lo cual resulta totalmente erróneo. Realiza consideraciones respecto de la posición arancelaria declarada. Aclara que los residuos sólidos de aceite de soja no registran presencia de maíz ni cloruro de sodio como si ocurren en la premezcla exportada y que la mercadería es una composición de distintas sustancias (harina desgrasada de soja, vegetales, maíz, sal) por lo que no podría ser válidamente clasificada como un residuo. Manifiesta que la resolución condenatoria aparenta la existencia de un cuestionamiento clasificatorio cuando en realidad lo que se pretende es la aplicación retroactiva de los efectos del Decreto n° 2014/13 en violación al principio de legalidad tributaria. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 898 del CA. Se agravia de la liquidación practicada y de la determinación de los tributos en dólares, planteando la inconstitucionalidad de esto último. Asimismo, reclama la improcedencia de la tasa de interés que se pretende aplicar al caso. Manifiesta la inexistencia de responsabilidad infraccional del despachante de aduana. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada en autos.

II.-Por medio del IF-2023-132288764-APN-DTD#JGM, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora. Expresa que del análisis de la mercadería se concluyó que atento a la cantidad de harina de soja debe clasificarse en la P.A. 2304.00.10.100 B. Hace referencia al art. 12 del CA y al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Sostiene que no solo se trata de una divergencia clasificatoria, sino que además la imputación responde a la diversa calidad de la mercadería presentada en el despacho y a una falaz declaración por parte de la firma exportadora. Hace referencia al art. 954 del CA y a la Resolución General AFIP n° 1582/03. Refiere a la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Manifiesta que la contraria pretende desligarse de responsabilidad mediante una argumentación huérfana de todo fundamento fáctico y legal. Considera que el acto verificatorio de extracción de muestras, análisis posterior e informe técnico no fue desvirtuado con la prueba correspondiente, gozando dichos actos presunción de legitimidad. En cuanto al inc b) del art. 954 C.A, sostiene que la recurrente evadió un régimen particular y específico regulado por la Ley n° 21.453. Realiza consideraciones referidas a las prohibiciones económicas y la imposibilidad del Tribunal de poder declarar la inconstitucionalidad de las leyes. En cuanto al agravio relacionado a la liquidación en dólares, expresa que el art. 20 de la Ley n° 23.905 se encuentra plenamente vigente por lo que debe rechazarse el planteo de la recurrente. Expresa que la tasa de interés aplicable es la que resulta de lo establecido en el art. 794 del C.A. Manifiesta que el despachante de aduana resulta responsable toda vez que sabía que el permiso de embarque no estaba siendo amparado por lo allí declarado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba.

Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- Que, las actuaciones administrativa n° 17475-14-2015 se inician a fs. 1, con la Nota n° 26/15 de la Aduana de San Luis. A fs. 3, luce copia de la destinación n° 15 083 EC01 001528 M. A fs. 6, consta el Acta de Extracción de Muestra n° 45/2015 (SIO). A fs. 9/11, obra el Protocolo de Análisis 112025. A fs. 23, consta el Acta de Denuncia de fecha 3/10/18. A fs. 28, luce la Nota n° 190/18 de la Aduana de San Luis. A fs. 29/29 vta., se dispone la instrucción de sumario y se corre vista de lo actuado a MOLINO CAÑUELAS S.A. y al despachante JUAN PABLO MASTRANGELO. A fs. 30, se notifica a la firma recurrente (23/12/20). A fs. 31/40 vta. y 58/61, la firma exportadora y el despachante contestan la vista conferida. A fs. 49, consta la Nota de fecha 10/5/22. A fs. 70/71 vta., obra el Dictamen Técnico n° 42/23. A fs. 72/74, se dicta la Resolución (AD SALU) n° 34/23, apelada en autos.

IV.- Sentado lo precedente, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho y, para ello, como primer estamento, se verificará si el personal preventor cumplió con el debido proceso legal que enmarca un sumario infraccional como el aquí puesto en crisis.

El servicio aduanero, mediante la Resolución (AD SALU) n° 34/23, resolvió condenar a la firma MOLINO CAÑUELAS S.A. al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), a la vez que intimó a la exportadora al pago en concepto de derechos de exportación, por entender que existió una discrepancia entre la posición arancelaria declarada en la Destinación n° 15 083 EC01 001528 M y la mercadería efectivamente exportada, resultando ello en una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, habría producido un perjuicio fiscal en tanto se abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

La mercadería cuestionada fue documentada bajo la P.A. 2309.90.90.911Y, descripta como *"Presentados en bolsas rotuladas, de peso neto inferior o igual a 50 kg. Productos que contengan soja en su composición Los demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás –Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES"*, la cual tributaba un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que la misma debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.100B, con un gravamen del 32% en concepto de derechos de exportación.

El servicio aduanero basó su condena en el protocolo de laboratorio n° 112025 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías realizado sobre las muestras extraídas de la mercadería exportada mediante la destinación n° 15 083 EC01 001528 M.

Que, a fs. 6 de las actuaciones administrativas, obra agregada el acta de extracción de un juego de tres muestras respecto de la operación en trato y en los términos de la Resolución n.° 2318/07 (AFIP), a fin de someterla a un análisis de carácter presuntivo.

Que, a fs. 1, se remitieron las actuaciones al ITEM para realizar el pertinente análisis lo solicitado por el verificador y que, a fs. 2, obra constancia del desglose del Formulario OM 1020, sin que el servicio aduanero haya agregado copia alguna al expediente.

Sin perjuicio de ello, en base al informe de análisis del ITEM y sus respectivas conclusiones, el servicio aduanero en fecha 29/1/19, aperturó sumario contencioso en los términos del art. 1090, inc. c) del Código

Aduanero, por considerar que se había configurado la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del cuerpo normativo citado.

Por el referido artículo, se establece que: “el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) 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 (…)”.

La firma MOLINO CAÑUELAS S.A. había declarado la mercadería exportada en la partida arancelaria 2309.90.90.911Y que tributaba un 5% de derecho de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que correspondía ubicarla en la P.A. 2304.00.10.100B, la cual tributaba un 32% de derechos de exportación. En ese sentido, el Fisco sostuvo que el perjuicio fiscal era del 27%, por lo que se habría configurado la infracción aduanera. Además, sostuvo que dicha posición traía asociada la intervención previa de la Ley 21.453, lo que implicaba, además, la imputación del inc b) de la aludida infracción.

V.- Sentado ello, y para dar una respuesta jurisdiccional justa, entiendo que, en base al contexto fáctico reseñado, corresponde evidenciar la particularidad de algunas aristas que, a la luz del debido proceso legal que impera el procedimiento en crisis, presenta el caso y que serán definitorios para arribar a la decisión que propondré infra.

a) No se verifica acollarado al sumario el Formulario OM 1020.

La Resolución General n° 1582/03 establece en su art. 4.3 que la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020, cuya incorporación al expediente administrativo es de vital importancia a efectos de determinar si las mercaderías analizadas mediante el protocolo de laboratorio n° 112025 se corresponden efectivamente con aquellas extraídas oportunamente en el marco de la operación de exportación objeto de la controversia.

En el referido formulario deben detallarse una serie de datos relevantes del envío de la muestra que permiten la correcta identificación del objeto a analizar, entre ellos: el origen de la muestra, la destinación a la que pertenece, datos referenciales del exportador y despachante, la mercadería declarada, su nombre comercial, la posición arancelaria, etc.

En este sentido, en caso de autos no obra constancia alguna de dicho formulario, circunstancia que, para quien suscribe, no permite arribar con el grado de certeza que exige este tipo de proceso de naturaleza incuestionablemente penal, si las mercaderías analizadas coincidían con aquellas extraídas de la Destinación en trato.

En cambio, de lo que sí tengo certeza es de que el personal aduanero preventor, incumplió con lo establecido por la Resolución General n° 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n° 2318/07, respecto de la extracción y análisis de muestras en el marco de un control presuntivo de mercadería.

b) Protocolo de laboratorio n° 112025 del ITEM. Sus conclusiones.

Conforme surge a fs. 9/11 del expediente administrativo, verifícase la parte neurálgica del informe forense, destacándose que, en los puntos 2) y 3), referidos a la "identificación y cuantificación de estructuras vegetales" —los cuales consistían en harina de soja desgrasada, maíz molido e impurezas vegetales —, los profesionales intervinientes del ITEM incluyeron la siguiente nota aclaratoria: "el alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación". Esta afirmación —que no admite duda— es reiterada por los mismos profesionales al momento de dar a conocer las conclusiones del análisis, no obstante lo cual, concluyen, en franca contradicción con lo afirmado, que, a partir de la observación de campos visuales, el componente principal y mayoritario era la harina de soja desgrasada.

Ahora bien, lo expuesto precedentemente, impone formular los siguientes interrogantes a los efectos de determinar si el razonamiento aplicado por los expertos del ITEM —dependencia orgánica que dependía de la DGA— resulta válido a los fines pretendidos por la autoridad sancionadora.

1) Si el alto grado de molienda de los componentes no permitía su cuantificación, ¿cómo pudo el ITEM determinar que el componente mayoritario era la harina de soja?

2) En base a lo señalado respecto al método analítico y de procedimiento, ¿se puede, a través de la mera "observación de los campos visuales" —es decir a simple vista del especialista— determinar que más del 95% de la harina de soja desgrasada es el componente mayoritario de la muestra?

La respuesta, conforme la lógica que predomina en el sentido común y la experiencia de quien suscribe, no podría ser otra que negatoria.

Si los especialistas no pudieren arribar a un resultado contundente, debieran señalarlo y limitarse a los puntos de pericia requeridos. Lo presuntivo o dudoso debe destacárselo como tal para despejar todo tipo de falsa afirmación o falacias que intoxican la conclusión profesional, científica y objetiva esperable de un análisis forense independiente de toda pretensión acusatoria que pudiere tener la autoridad de control.

Es supina la contradicción en la que incurren los "especialistas" de la dependencia aduanera "ITEM": o es tan alto el grado de molienda que no se puede determinar la cuantificación de sus componentes, o la mercadería posee un porcentaje de harina de soja mayoritario.

Lo detallado en un primer término en el informe y la conclusión a la que arribó el ITEM respecto de la composición química de la mercadería, implica una falta grave que cierne de nulidad el protocolo de análisis n° 112025 en tanto resulta falaz y, por ello, atenta contra la lógica —que determina su razonabilidad— desnaturalizando así el procedimiento científico esperado.

VI.- Segundo análisis sobre las muestras. El tiempo y su impacto en la mercadería.

Cabe destacar que la Resolución General n° 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".

El resultado del análisis técnico incide —consecuente y fundamentalmente— con el del control presuntivo que se efectúa cuando, por alguna circunstancia, existen elementos de juicio necesario y suficiente para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.

La actora se agravia particularmente de que, tuvo conocimiento del resultado del análisis forense elaborado por el ITEM con la notificación de la corrida de vista del auto de apertura de sumario de la infracción que le fuere imputada, oportunidad en la que solicitó al servicio aduanero que se produzca una prueba pericial a los efectos de un segundo análisis, -en los términos de la Resolución General n° 1582/03- sobre las muestras de la mercadería exportada, la cual le fue denegada.

Cabe recordar y evidenciar que, para el supuesto de que la primera pericia haya surgido un resultado motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador (o importador, según el caso), la normativa contempla el derecho de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado el resultado del primero.

A su vez, la Resolución destaca que el segundo análisis constituye “la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis”.

Solicitar un segundo análisis es un derecho de prevenido.

Atendiendo a las particularidades del caso traído a conocimiento, corresponde señalar que el producto exportado se trata de un suplemento alimenticio proteico esencialmente de origen vegetal (tal como lo reconoce la división ITEM) destinado a la alimentación animal.

Dado el origen vegetal de la mercadería, se puede afirmar y reconocer el carácter perecedero de la mercadería que es objeto de la controversia en tanto se trata de un alimento que tiene duración limitada y que está destinado a acabarse o extinguirse (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.6 en línea].).

En consecuencia, toda mercadería del carácter como la aquí en trato, sufre un deterioro natural en su composición originaria y el transcurso del tiempo vicia fatídicamente cualquier examen pericial que pudiere tener lugar cuando el plazo para realizarlo exceda los parámetros temporales y de conservación del producto en trato.

Nótese que el servicio aduanero procedió a notificar a las partes los resultados del análisis al momento de correr vista del sumario contencioso en fecha 23/12/20, es decir, exactamente cinco años (5) y cuatro meses (4) después de la extracción de las muestras.

No resulta ser un detalle menor —a los fines de cuantificar el plazo que demandó la extracción de muestras, la pericia y la notificación del resultado obtenido por la División ITEM— y es que, al no colegirse adunado el Formulario OM 1020, es imposible determinar con certeza cuándo se envió la muestra al ITEM a fin de realizar la pericia.

En definitiva, estamos frente a una mercadería perecedera, cuyas cualidades constitutivas en un buen estado de conservación son garantidas por doce meses, que fue sometida a un análisis pericial elaborado por una División dependiente de la demandada, desconociéndose cuándo recibió la muestra, donde los

especialistas concluyen “a simple vista” lo que reconocen no pueden determinar cuantitativamente emitiendo un informe puesto en conocimiento de la prevenida más de cinco años después de la extracción de las muestras.

Lo sintético de lo reproducido supra desnuda irregularidad supina y determinante que vicia fatídicamente el proceso, en tanto realizar un segundo examen —como es derecho de la actora— aún inmediatamente después de notificado primigenio, era una prueba de imposible reproducción ulterior, pues la mercadería originalmente sometida a estudio no será la misma teniendo en cuenta el plazo mencionado precedentemente.

Esa afirmación es indubitable y determinante a los fines de dar la respuesta jurisdiccional pretendida por quien excitó esta jurisdicción quien, con el obrar de la demandada, vio vulnerado su incólume derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional al no permitírsele ejercer oportunamente su derecho a obtener un segundo análisis con una muestra idónea para realizarlo.

En este orden de ideas, teniendo en consideración lo establecido en las normas citadas y lo advertido respecto del proceder en la instancia anterior, se concluye que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General nº 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General nº 2318/07 fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el protocolo de análisis n° 112025 hasta la Resolución n° 34/23 dictada por la Aduana de San Luis en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 17475-14-2015 —aquí apelada—, producto de aquél ponzoñoso acto administrativo y así cabe declararla.

VII.- Respecto de las costas del proceso, en virtud de lo expuesto precedentemente, no advirtiendo razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, estimo ajustado a derecho imponer los gastos causídicos a la demandada perdidosa.

VIII.- Por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la parte en su apelación.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Declarar la nulidad de la Resolución (AD SALU) n° 34/23 dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n° 17475-14-2015, respecto de la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.

2. Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el

Considerando VII del presente voto.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Declarar la nulidad de la Resolución (AD SALU) n° 34/23 dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n° 17475-14-2015, respecto de la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.

2. Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el

Considerando VII del voto del Vocal Preopinante.

Regístrese y notifíquese.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 16:20:52 -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: 2025.04.15 10:57:56 -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: 2025.04.15 10:57:57 -03:00