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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-39928916-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 16 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente n° 32917-A; "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A y OTRA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados " **MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A y OTRA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación**", expediente n° 32917-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs 12/17 vta., se presentan, por apoderado y por derecho propio, la firma del epígrafe y la despachante de aduanas Raquel Delia Flores e interponen recurso de apelación contra la Resolución AD PASO n° 1317/12 recaída en la actuación administrativa nro. 12312-900-2006, mediante la cual se las condenó al pago de multa y tributos por configurarse la infracción prevista en el art. 954 inc. A) del C.A. Se refieren a los antecedentes de la causa. Realizan consideraciones respecto de la mercadería exportada, la cuestión clasificatoria, la Resolución General AFIP 2099/2006, la prescripción del reclamo de la DGA, la inexistencia de la infracción imputada y el rechazo de las medidas probatorias solicitadas en instancia administrativa. Ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y solicitan se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 29/33, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Se refiere a los hechos que dieron origen al expediente y lo decidido en la instancia administrativa. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora. Realiza consideraciones respecto de la infracción imputada y la Resolución General AFIP 2099/2006. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el resolutorio aduanero, con costas a la contraria.

III.- Que, a fs. 34, se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 36/44, 64 y a fs. 72/83. A fs. 85 se deja constancia de que la prueba pericial ordenada en autos no se pudo producir por la falta de muestra de la mercadería y se declara clausurado el periodo probatorio. A fs. 93 se elevan los autos a la Sala "F", se deja constancia de que la prueba obrante en autos no ameritaba la producción de alegatos por cuanto se trató de las contestaciones respecto de la inexistencia de las muestras, quedando los autos en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la actuación administrativa n° 12312-900-2006 obra agregada por cuerda en un total de 77 fojas, en las que obra la AD PASO n° 1317/12, apelada en autos.

V.- Que, la infracción imputada por servicio aduanero tiene su origen en la operación de exportación realizada por la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., documentada mediante la destinación 05 042 EC01 005547 L, oficializada en fecha 22/08/2005, respecto de la mercadería ubicada en la P.A. SIM/DC 1901.90.90.000B, consistente en "Los demás –Los demás EXTRACTO DE MALTA; PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE HARINA, GRAÑONES, SEMOLA, ALMIDÓN, FECULA O EXTRACTO DE MALTA, QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 40% EN PESO CALCULADO SOBRE UNA BASE TOTALMENTE DESGRASADA, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE; PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE PRODUCTOS DE LAS PARTIDAS 04.01 A 04.04 QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 5% EN PESO CALCULADO…".

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que las mismas se iniciaron con el resultado del análisis tramitado por la solicitud N°05-1142, en relación a la mercadería documentada en la destinación 05 042 EC01 005547 L, mediante el Protocolo S.O.T. N°86-3471, dando cuenta que **se había detectado un porcentaje de cloruro de sodio o sal inferior al 0,5% en peso, motivo por el cual la mercadería debió clasificarse en la P.A. N.C.M. 1101.00.10, y tributar un derecho de exportación del 20% y no el 5%** conforme la posición arancelaria declarada por la exportadora, derivando ello en un perjuicio fiscal de un 15%, opinando el área informante que se estaría frente a la infracción prevista en el art. 954 ap1 inc. a) del CA.

A la postre, se agrega el informe de ensayo del INTI y se labra la denuncia, pues, para el servicio aduanero, ***la diferencia en la cantidad de cloruro de sodio –menor o mayor del 0.5%- implicaba distinta posición arancelaria***, esto es, que para la posición arancelaria declarada por la exportadora la cantidad de cloruro de sodio debió haber sido superior a 0.5% de peso y de análisis realizado por el INTI resulto ser inferior al 0,5%.

Agregado el sobre contenedor de la destinación comprometida, el 26/04/2004, el servicio aduanero instruyó el sumario administrativo y corrió vista a las imputadas, notificando a la despachante el 04/07/2007 y a la exportadora el 03/07/2007.

En oportunidad de contestar la vista, *la importadora sostuvo que la exigencia de un porcentaje de cloruro de sodio mayor al 0,5% corresponde a las "premezclas para elaborar el pan francés"*, mientras que *el producto exportado consistió en "premezcla para la elaboración de macarrao"*, existiendo para este producto una resolución general clasificatoria n° 2099/2006, lo cual se corrobora con la documentación

complementaria obrante en el sobre contenedor.

Para acreditar lo dicho, en tanto la pasta seca o “macarrao” es un producto que requiere un mínimo de sal (cloruro de sodio), la exportadora solicitó la realización de un nuevo análisis técnico, mediante observación del proceso de elaboración realizado en la planta.

Asimismo, solicitó que se examine una nueva muestra y se determine si el producto exportado cumplía con los requisitos de la Resol. Gral. AFIP 2099/2006.

Tales argumentos fueron compartidos por la despachante al momento de contestar la visa conferida, quien agregó los fundamentos referentes a su responsabilidad.

Por su parte, el servicio aduanero entendió que la prueba ofrecida era *superflua y meramente dilatoria*, motivos por los cuales decidió rechazar lo peticionado.

Así las cosas, *en el dictamen jurídico el área interviniente entendió que la posición arancelaria correspondiente era la fijada por la resolución general clasificatoria n° 2099/06, conforme la cual se requería una proporción inferior al 0,5% en peso de sal*. Por ello, **recomendaba absolver a las imputadas**, tal como se hizo mediante la Resolución n° 516/2007 (AD PASO), dictada en fecha 7/11/2007.

Elevada dicha resolución para su aprobación en los términos del art. 1115 del C.A., se agregó la revocatoria presentada por la exportadora respecto de la denegatoria de las medidas de prueba ofrecidas en oportunidad de contestar la vista conferida.

En esa instancia, se emitió un nuevo dictamen jurídico sosteniendo que *el fundamento adoptado al momento de dictar la absolución era erróneo, por cuanto el criterio de clasificación y la Resolución 2099/06 eran posteriores a la fecha de oficialización de la operación*, por lo cual no correspondía aprobar la resolución, sino continuar con la investigación.

Seguidamente, en fecha 11/03/2008, la Subdirectora General dicta la Resolución N° 162/2008, conforme la cual se dispuso no aprobar la Resolución N° 516/2007 y devolver los actuados a la Aduana de origen para su intervención.

Devueltos los actuados, el servicio aduanero hace lugar a la revocatoria, supeditando la producción de la prueba ofrecida hasta tanto se expida la División de Clasificación Arancelaria.

Como se puede observar del reverso de la fs. 55, **la muestra testigo que quedaba en poder del servicio aduanero habría sufrido deterioro debido al tiempo transcurrido** –informe que tuvo lugar entre las fechas 21/10/2008 y 12/04/2011-.

En consecuencia, no se pudo realizar un segundo examen de la mercadería involucrada, por lo cual el servicio aduanero tomó como referencia el análisis primigenio.

Agregado el criterio clasificatorio de fecha 20/3/2006, la División Clasificación Arancelaria emite, en fecha 13/12/2012, la Nota N° 2198/12. En dicho documento, se analiza lo señalado por la firma en su

contestación de la corrida de vista: que para la posición arancelaria 1901.90.90 –declarada en la destinación- la mercadería debía contener una porción menor al 0,5% en peso de sal y cúrcuma.

La División Clasificación Arancelaria recoge el dato relativo a la presencia de cúrcuma como elemento determinante para la posición arancelaria mencionada –esencial para determinar la correcta clasificación según el área- y se remite al examen del INTI, del cual no se develaba fehacientemente la presencia de la misma en la muestra analizada.

En base a estos fundamentos, en fecha 28/12/2012 se dicta la resolución condenatoria apelada por ante estos estrados.

VI.- Conforme las pautas reseñadas y a efectos de analizar si la resolución apelada es ajustada a derecho, por razones metodológicas corresponde en primer término referirme al planteo de prescripción esbozado por las co-recurrentes.

El plazo prescriptivo –tanto para la acción del fisco para imponer penas como para exigir tributos- conforme los lineamientos del Código de rito, comenzó a correr el 01/01/2006.

Dicho plazo se interrumpió –en cuanto a la acción del Fisco para imponer penas- y se suspendió –en cuanto a la acción de exigir tributos- con el dictado de la instrucción del sumario de fecha 26/04/2007.

Entonces, respecto de los tributos, la acción del Fisco para exigirlos quedó suspendida hasta el dictado del acto que habilite su exigencia –entiéndase resolución definitiva- conforme art.805 inc.a) del C.A.

En cuanto a la acción para imponer penas, el efecto interruptivo (art.937 inc.a) del CA) tuvo como consecuencia la reanudación del plazo de cinco años, a partir del siguiente día hábil del dictado del auto de instrucción. En este caso, al momento del dictado de la Resolución n° 1317/12 (AD PASO), en fecha 28/12/2012, la acción del Fisco para imponer penas se encontraba prescripta por haber transcurrido en exceso el plazo quinquenal y así cabe declararlo, con costas a la demandada.

VII.- Resuelto lo anterior, resta expedirse respecto de la legitimidad y procedencia del relamo tributario.

Es aquí donde corresponde poner énfasis en el argumento utilizado por el servicio aduanero para descartar la posición arancelaria declarada por la exportadora y, en consecuencia, exigir el pago de la diferencia entra la alícuota en concepto de derechos de exportación abonada por la firma y la que, a criterio del Fisco, correspondía.

Veamos, el marco fáctico que contiene a la presente está delimitado por un informe técnico pericial realizado el 20/03/2006 amén de que las muestras fueron ingresadas el 12/10/2005.

Hasta entonces la discusión entre el servicio aduanero y la exportadora radicó en la cuantificación de presencia de cloruro de sodio (sal) en la mezcla.

Empero, el 11/3/2008, por razones que no se comparten ni comprenden, la pesquisa por la cantidad de cloruro de sodio mutó a la existencia de cúrcuma en la mezcla como elemento esencial en la discusión.

Veamos, la línea de tiempo que podemos trazar es la siguiente: **22/08/2005** se oficializa la operación, casi **siete meses** después se realiza el primer análisis -20/03/2006-, en oportunidad de contestar la vista la exportadora pide el segundo análisis, habiendo ya transcurrido por lo menos **un año y seis meses**, se deniega la prueba y, al momento de reconsiderarlo, a la fecha en que se ordena la prueba –supeditada- **tres años y un mes desde la operación**, dándose cuenta el servicio aduanero que la muestra que quedaba en su poder era inservible.

Claro está que, por la naturaleza y composición de la mercadería en cuestión y como está reconocido expresamente en el sumario, la realización de un nuevo estudio para entonces resultaba imposible por el deterioro de las muestras (material perecedero), pese a lo cual, en lugar de finalizar oportunamente con este derrotero, se emite un dictamen sobre el tópico basándose en el informe primigenio, que jamás tuvo como punto de análisis u objeto a la cúrcuma.

Cabe recordar que la RG 1582/03 reglamenta en sus tres anexos el procedimiento que debe llevarse a cabo para la extracción y análisis de muestras.

El anexo II establece, entre varias cuestiones, quién debe extraer las muestras, cuántos juegos deben extraerse, los modos de preservación de las mismas, cantidades que deben extraerse dependiendo el tipo de mercadería, la forma de identificarlas y su certificación.

Por su parte, anexo III regula el procedimiento que debe llevarse a cabo para realizar el análisis de las muestras y otorga la posibilidad de realización de un segundo análisis, en caso de que el primero arroje un resultado que pueda ser motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador de la mercadería.

Y es aquí donde radica el punto neurálgico de la discusión.

Entiéndase, el contribuyente para controvertir la sospecha del fisco intentó –oportunamente- la realización de un segundo examen. La aduana lo entendió innecesario o superfluo pues para determinar la cantidad de cloruro de sodio presente en la muestra, alcanzaba el informe primigenio.

Empero, al variar el eje de su pesquisa, como no tenía la posibilidad de emitir uno nuevo en razón del deterioro de la mercadería, entendió probada su sospecha, pues nada se dice respecto de la presencia de cúrcuma.

Claramente, el criterio impreso por el Fisco en este caso denota una desigualdad de armas entre las partes, pues cuando la parte pidió un segundo examen el fisco se lo denegó, y cuando éste advirtió que le asistía razón a la exportadora, halló una nueva razón para mantener la imputación que, por la imposibilidad material de ser acreditada mediante un análisis técnico pericial, parece antojadiza y por demás arbitraria.

Por ello, corresponde hacer lugar al recurso incoado por las co-actoras y revocar la Resolución AD PASO n° 1317/12 recaída en la actuación administrativa nro. 12312-900-2006, mediante la cual se exige el pago de tributos por no configurarse la infracción prevista en el art. 954 inc. A) del C.A., con costas a la demandada.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Declarar la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas, en relación a las aquí co-recurrentes respecto de la documentada mediante la destinación 05 042 EC01 005547 L, oficializada en fecha 22/08/2005;

2.- Revocar la Resolución AD PASO n° 1317/12 recaída en la actuación administrativa nro. 12312-900-2006, mediante la cual se exige el pago de tributos por no configurarse la infracción prevista en el art. 954 inc. A) del C.A.;

3.- Costas a la demandada.

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 prescripción de la acción del Fisco para imponer penas, en relación a las aquí co-recurrentes respecto de la documentada mediante la destinación 05 042 EC01 005547 L, oficializada en fecha 22/08/2005;

2. Revocar la Resolución AD PASO n° 1317/12 recaída en la actuación administrativa nro. 12312-900-2006, mediante la cual se exige el pago de tributos por no configurarse la infracción prevista en el art. 954 inc. A) del C.A.;

3. Costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17a Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16a Nominación) en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.15 17:46:37 -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: 2025.04.16 10:08:58 -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: 2025.04.16 10:08:59 -03:00