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

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2025-58285265-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 30 de Mayo de 2025

**Referencia:** Sentencia; Expediente n° EX-2020-11295231- -APN-SGASAD#TFN; "AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L 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 " **AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **EX-2020-11295231- -APN-SGASAD#TFN**.

**El Dr. González Palazzo dijo**:

**I.—** Que, mediante RE-2020-11295209-APN-SGASAD#TFN, se presentan, por apoderado, la firma del epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 003/2020 dictada por la Aduana de Córdoba en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12665-192-2013, por la cual se condenó al pago de una multa por la presunta infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero, y también se intimó a la firma exportadora AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L al pago en concepto de tributos adeudados con relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación n.° 13 017 EC01 007168 N.

Realiza una sucinta descripción de los hechos: que la mercadería, dadas sus características, fue sometida a un análisis de control de carácter presuntivo por parte del servicio aduanero en los términos de la Resolución General n.° 2318/07 (AFIP) —modificatoria de la Resolución General n.° 1582/03—, el cual inició con la extracción de tres muestras de los efectos a exportar y culminó con el dictado del protocolo de laboratorio n.° 118.967 del Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías (en adelante, ITEM). Plantean la nulidad del procedimiento de control en razón de la pérdida de representatividad de la muestra sobre la cual se realizó el análisis de laboratorio. Sostienen que, conforme las recomendaciones de conservación expuestas por el SENASA una muestra de mercadería perecedera no puede ser representativa de lo

exportado luego de haber transcurrido tres años o más desde su elaboración. Se agravian de que, debido a la demora excesiva del órgano de control en efectuar el pertinente análisis, la muestra utilizada, al tratarse de un alimento perecedero, habría perdido la calidad exigida por la normativa, es decir, de ser “realmente representativa del conjunto o partida”.

A su vez, propugna la invalidez de la Resolución apelada en tanto no se le ha cursado notificación alguna a la parte del resultado del protocolo de laboratorio, impidiéndoles solicitar al servicio aduanero la realización de un segundo análisis en los términos del punto 3, Anexo III de la Resolución n.° 1582/03, el cual constituye, acorde al reglamento. Sostienen que dicha omisión vulneró gravemente su derecho de defensa y el debido procedimiento.

En razón de ello, concluyen que el servicio aduanero no demostró acabadamente la comisión de la infracción ya que la condena se fundamenta en un análisis parcial. Finalmente, solicitan se revoque la resolución aduanera, con costas a la demandada vencida.

**II.—** Que, mediante IF-2020-61985006- -APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Se refiere a los hechos y antecedentes del caso. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por la contraria. Realiza postulaciones respecto de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, inc. a) y los hechos del *casus*. Sostiene que la mercadería exportada mediante la Destinación n.° 13 017 EC01 007168 N no corresponde con la declarada, resultando así una posición arancelaria inadecuada. Cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la demandante.

**III.—** Que, en fecha 31/08/22, se declaró la causa de puro derecho, y en fecha 10/04/25 se elevó al conocimiento e intervención de la Sala “F” y quedaron los autos en estado de dictar sentencia.

**IV.—** Que, en fecha 29/08/22, la representación fiscal acompañó el sustento documental de la litis, el expediente administrativo SIGEA n.º 12665-192-2013, en formato digital en un total de 60 fojas, el cual culminó con el dictado de la Resolución 003/20 (AD CORD), apelada en autos.

**V.—** 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.

Que, el servicio aduanero, mediante la Resolución n.° 003/2020 (AD CORD), condenar a la firma AGRICULTORES FEDERALES ARGENTINOS S.C.L. al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), a la vez se 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.° 13 017 EC01 007168 N 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.

Que, la mercadería cuestionada fue documentada bajo la P.A. 2309.90.90.900T, *Las demás - Las demás*

*preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de 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. 2304.00.90.900Y, comprensiva de "*Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní, incluso molidos o en pellets"*, con un gravamen del 32% en concepto de derechos de exportación.

Que, el servicio aduanero basó su condena en el protocolo de laboratorio n.° 118.967 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías realizado sobre las muestras extraídas de la mercadería exportada mediante la destinación n.° 13 017 EC01 007168 N.

Que, a fs. 3, 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.

Finalmente, a fs. 7,8 y 9, consta agregado el informe de análisis del ITEM y sus respectivas conclusiones.

En base a ello, la Aduana de Córdoba a fs. 15/16 y en fecha 07/11/2023, 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) del cuerpo normativo citado.

Que, 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 (...)*".

Que, la firma AGRICULTORES FEDERALES ARGENTINOS S.C.L. había declarado la mercadería exportada en la partida arancelaria 2309.90.90.900T que tributaba un 5% de derecho de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que correspondía ubicarla en la P.A. 2304.00.90.900Y, 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.

**VI.—** Que, 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*.

1. **No se verifica acollarado al sumario el Formulario OM 1020.**

Como bien se relató ut supra, las actuaciones administrativas principiaron con la remisión del expediente al ITEM a fin de determinar mediante análisis lo solicitado por el verificador en el Formulario O.M. 1020, el cual, conforme surge de la constancia obrante a fs. 2, fue desglosado a sus efectos.

Al respecto cabe señalar que, en consonancia con lo expuesto por la actora en su contestación de vista (fs. 18/23 de las actuaciones administrativas), 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.°_118.967 se *corresponden efectivamente con aquellas extraídas oportunamente* en el marco de la operación de exportación objeto de la controversia.

Que, 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 razón de que no obra en autos constancia alguna de dicho formulario, quien suscribe **no puede 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.

**VII.— b) Protocolo de laboratorio n.° 118.967 del ITEM. Sus conclusiones**.

Conforme surge a fs. 7,8 y 9 el expediente administrativo, verificase 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 maíz molido, expeller de soja—, los profesionales intervinientes del ITEM incluyeron en que: "***el componente mayoritario mediante la observación de campos ópticos es el expeller de soja".***

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 el expeller de soja.

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 compactación que presenta la muestra no permitía su cuantificación, ¿cómo pudo el ITEM determinar que el componente mayoritario era el expeller 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 ópticos" —es decir *a simple vista* del especialista— determinar que el expeller de soja es una proporción superior al 90% 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.° 118.967 en tanto resulta falaz y, por ello, atenta contra la lógica —que determina su razonabilidad— desnaturalizando así el procedimiento científico esperado.

**VIII.— c) 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 necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.

La actora se agravia particularmente de que, debido a la demora de la Aduana en notificar la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A. (que correspondía el resultado del análisis forense elaborado por el ITEM), el servicio aduanero afectó su derecho de requerir un segundo análisis o contraprueba idóneo para eventualmente controvertir los resultados del primero.

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.

Que, conforme surge a fs. 26/38, de las actuaciones administrativas, obra agregada la certificación emitida por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), 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_07/11/16, es decir, exactamente (3) años 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 seis (6) meses (según certifica el SENASA), 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 (3) 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 tres (3) años, después de la extracción de las muestras.

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 n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n.º 2318/07 fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el protocolo de análisis n.° 118.967 hasta la Resolución n.° 003/20 dictada por la Aduana de Córdoba en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12665-192-2013 —aquí apelada—, producto de aquél

ponzoñoso acto administrativo y así cabe declararla.

**IX.—** Que, 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.

**X.—** Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la actora en su apelación.

Por ello, **VOTO POR**:

**1.** Declarar la nulidad de la Resolución n.° 003/20 dictada por la Aduana de Córdoba en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12665-192-2013, respecto de la firma AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L.

**2.** Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del presente voto.

*Así lo voto.—*

**El Dr. Garbarino dijo:**

Que adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal Preopinante.

ASÍ LO VOTO.-

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1. Declarar la nulidad de la Resolución n.° 003/20 dictada por la Aduana de Córdoba en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12665-192-2013, respecto de la firma AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L.**

**2. Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del Dr. González Palazzo.**

**Regístrese y notifíquese.**

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 15:51:53 -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: 2025.05.30 15:55:36 -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: 2025.05.30 15:55:37 -03:00