**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-131036265-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Noviembre de 2025

**Referencia:** Sentencia; Expte. n° 40002-A; "CAFFA MELINA LUCIA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" y acumulados.-

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para resolver en los autos caratulados "CAFFA MELINA LUCIA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", expte. n° 40002-A, y sus acumulados "BIC ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", expte. n° 40005-A y "BIC ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", expte. n° 40006-A.

**El Dr. González Palazzo dijo**:

**I.—** Que, a fs. 29/31, se presenta, la despachante de aduanas, Sra. Melina Lucía Caffa, e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones (AD CAMP) n° 91/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-229-2014/K- y n° 96/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-230-2014/K-, por las cuales se resolvió condenar a la encartada al pago de una multa y se le exigió tributos a la firma exportadora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. "a)" del Código Aduanero, ello con relación a las operaciones de exportación documentadas mediante los permisos de embarque nros. 13 008 EC01 001794M y 13 008 EC01 009199T, respectivamente, en el entendimiento de que se había declarado inexactamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, circunstancia que derivó en un tratamiento tributario distinto al correspondiente, ocasionando un perjuicio fiscal. Realiza consideraciones respecto de la responsabilidad del accionar como despachante. Afirma que la posición arancelaria declarada tiene su justo correlato en la información brindada por el exportador. Sostiene la ausencia de fundamentos del decisorio aduanero. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal la cuestión constitucional y solicita se decrete su sobreseimiento.

Que, a fs. 55/92 y 109/146, se presenta, por apoderado, la firma BIC ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones n° 91/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-229-2014/K- y n° 96/19 -

dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-230-2014/K-, por las cuales se resolvió condenarla al pago de una multa y se le exigió tributos por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. “a)” del Código Aduanero, ello con relación a las operaciones de exportación documentadas mediante los permisos de embarque nros. 13 008 EC01 001794M y 13 008 EC01 009199T, respectivamente, en el entendimiento de que se había declarado inexactamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, circunstancia que derivó en un tratamiento tributario distinto al correspondiente, ocasionando un perjuicio fiscal. Se refiere a los antecedentes de la causa. Realiza consideraciones respecto del giro comercial de la firma, la implementación de la exigencia de exportar mercadería a efectos de poder importar y el acuerdo celebrado a tal efecto con Agrocereales del Plata S.A., la mercadería exportada y su composición y destino, la clasificación arancelaria, el encuadre realizado por el servicio aduanero, el criterio de la Resolución General AFIP 2357/2007 en relación a la cuestión. Plantea la inconstitucionalidad de los derechos de exportación conforme los fundamentos que desarrolla, solicitando, a todo evento, la aplicación de la doctrina emanada por el precedente de la CSJN “Camaronera Patagónica S.A.”. Entiende que se configuró la violación del principio de legalidad. Afirma que no se ha producido una inexactitud punible, no se generó un perjuicio fiscal y no se ha configurado el tipo previsto.

Hace reserva de la cuestión federal, ofrece prueba y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

**II.—** Que, a fs. 158/163 vta., 167/185 vta., se presenta la representación fisca, contesta los traslados que le fueron conferidos y acompaña como prueba las actuaciones administrativas objeto de la causa. Menciona los antecedentes de la causa. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de las contrarias. Realiza consideraciones respecto de la responsabilidad del despachante de aduanas, la cuestión clasificatoria, la infracción imputada, el planteo de la inconstitucionalidad de los derechos de exportación aplicables y la liquidación tributaria. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas a la demandante.

**III.—** Que, a fs. 200 se dispone la apertura de la causa a prueba, disponiendo la clausura a fs. 239. Elevados los autos a la Sala “F”, a fs. 249 se dispone la producción de alegatos, agregando a fs. 253/258 el presentado por la firma co-recurrente BIC ARGENTINA S.A. y, a fs. 259, el realizado por la demandada. A fs. 262, los autos quedaron para sentencia.

**IV.-** Que, respecto de lo actuado en instancia administrativa surge que la actuación 12578-160-2013 (08-SC-229-2014/K) se inició con la remisión de la muestra de la mercadería correspondiente a la operación documentada mediante la destinación 13 008 EC01 001794 M, agregando a fs. 2 la copia del anverso de la destinación mencionada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de “PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”, con destino VIETNAM, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.10.900T, oficializada el **08/02/2013**. Seguidamente, se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis). A fs. 5 se agrega el acta de extracción de muestras de fecha 25/02/2013 –siendo el digito 2 impreso -correspondiente al año- modificado con bolígrafo sin enmendar.

A fs. 6/7 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91130**, de fecha **11/07/2014 –fecha de entrada 21/03/2013**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a “Mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (aprox. 99%) y maíz molido (aprox. 1%). También presenta cloruros agregados.”, tratándose, en cuanto a las características generales, de una mezcla de grumos de color pardo claro y granos molidos de color amarillo.

A fs. 10 se labra el acta de denuncia.

A fs. 15 se dispone la instrucción del sumario y la corrida de vista (12/08/2014), notificada a la firma y a la despachante el 13/8/2014.

A fs. 24/68 la firma exportadora contesta la vista conferida, ofrece prueba y acompaña documental.

A fs. 74/77 la despachante efectúa su defensa.

A fs. 104/105 vta. se agrega el Dictamen Jurídico n° 66/19.

El 22/02/2019, conforme luce a fs. 106/108 vta. se dicta la Resolución (AD CAMP) 91/19, apelada en autos.

Que, en relación a la actuación 12578-278-2013 (08-SC-230-2014/4) se inició con la remisión de la muestra de la mercadería correspondiente a la operación documentada mediante la destinación 13 008 EC01 009199T, agregando a fs. 2 la copia del anverso de la destinación mencionada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino VIETNAM, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.10.900T, oficializada el **17/07/2013**. Seguidamente, se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis). A fs. 5 se agrega el acta de extracción de muestras de fecha 19/07/2013.

A fs. 6/7 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **94881**, de fecha **11/07/2014 –fecha de entrada 13/08//2013**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "Mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (aprox. 96%) y maíz molido (aprox. 4%). También presenta cloruros agregados.", tratándose, en cuanto a las características generales, de una mezcla de grumos de color pardo claro y granos molidos de color amarillo.

A fs. 10 se labra el acta de denuncia.

A fs. 15 se dispone la instrucción del sumario y la corrida de vista (12/08/2014), notificada a la firma y a la despachante el 13/8/2014.

A fs. 24/68 la firma exportadora contesta la vista conferida, ofrece prueba y acompaña documental.

A fs. 75/81 la despachante efectúa su defensa.

A fs. 109/110 vta. se agrega el Dictamen Jurídico n° 65/19.

El 22/02/2019, conforme luce a fs. 111/113 vta. se dicta la Resolución (AD CAMP) 96/19, también apelada en autos.

**V.—** Visto lo hasta aquí señalado y a efectos de resolver si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho, corresponde centrar como objeto de la cuestión a la controversia suscitada entre el organismo de control y la empresa exportadora en razón de la posición arancelaria que la Aduana reputa incorrecta a la luz del informe técnico realizado en el marco de la exportación en trato, en tanto se trataría de una mezcla constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de cloruro de sodio.

Con ello, la Aduana consideró que la posición arancelaria correspondiente era la 2304.00.10.100B cuya descripción reza "Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos…", ello en base a la interpretación de las Reglas Generales para Interpretación del Sistema Armonizado 2b) y 3b).

Ahora bien, sin dejar de considerar que la mercadería analizada es de origen orgánico y, por lo tanto, perecedera (cuestión fuera de controversia), analizado el procedimiento probatorio llevado a cabo en instancia administrativa, se advierte:

- la ausencia del formulario OM 1020 no garantiza la trazabilidad entre la mercadería extraída y la efectivamente analizada;
- la excesiva demora en el examen de las muestras, transcurriendo entre un año y año y medio entre su extracción y la producción de los informes del ITEM, afectando sin duda alguna la representatividad del material en razón de la naturaleza orgánica de la mercadería;

Apriorísticamente, lo sentado precedentemente, alcanzaría –para quien suscribe- para, tras una sesuda ponderación de los hechos y del mérito de la prueba producida, dar por tierra la pretensión punitiva del fisco, pues ésta se sienta sobre un andamiaje cuyo sustento jurídico –y probatorio- es insuficiente para convalidarla.

**VI.—** La expansión de lo verificado en el Considerando anterior alcanza la lógica impresa por el servicio aduanero para encuadrar la acción que entiende ilícita en los términos de lo establecido por el legislador en el art. 954 ap I, incs. a) del Código Aduanero.

Veamos, la ahora demandada –el Fisco-, entendió que la firma incurrió en una declaración inexacta porque consideró que la mercadería exportada clasificaba en la P.A. 2304.00.10.100B y no la declarada por la exportadora, posición SIM 2309.90.90.900T, lo que arrojaba un tratamiento arancelario distinto.

La cuestión aquí evaluada es sustancialmente análoga a la causa 38675-A caratulada **“FINNING ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN” (rta. el 13/06/2025),** resuelta por esta Sala F a cuyos fundamentos cabe remitirse por razones de mérito y brevedad.

Destaqué entonces y traigo a colación a este entuerto, que la clasificación realizada por la exportadora y la adopción de la regla interpretativa específica, encuentra sustento en las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado y en la Nota 1 del Capítulo 23, que habilitan el encuadre de mezclas destinadas a alimentación animal en la partida 23.09 siempre que: (i) sean aptas para tal fin, (ii) no estén comprendidas en otra partida específica, y (iii) hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, extremos se verifican en autos.

En conclusión, la clasificación en la P.A. 2309.90 se fundamenta en que la mercadería involucrada es:

- **una preparación utilizada para alimentación de los animales**;

- **la aduana no demostró que la preparación no ha perdido sus características vegetales originarias, limitándose a afirmar que era una mezcla**;

- **la naturaleza de piensos complementarios ha sido reconocida por la OMA y el Comité del Sistema Armonizado, descartándose su encuadre en la P.A. 2304.**

En síntesis, frente a este contexto de orfandad probatoria crítica y –centralmente- de sustento técnico-jurídico suficiente que avale la postura del servicio aduanero y corrobore el desacierto clasificatorio imputado a la exportadora, donde el principal y el único fundamento radicó en el análisis - y su forzada aplicación- de las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado en base a un informe cuali-cuantitativo realizado sobre mercadería perecedera fenecido el plazo de su conservación, la pretensión punitiva del Fisco debe ser revocada en tanto no se configuró inexactitud alguna en la declaración que conformó el zenit de la cuestión aquí debatida.

**VII.-** Por la forma en que se resuelve, deviene innecesario el tratamiento de los restantes agravios introducidos por las co-recurrentes.

**VIII.—** En cuanto a las costas del proceso, conforme el principio general de la derrota, las mismas deben imponerse a la demandada vencida.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1. Revocar las Resoluciones (AD CAMP) n° 91/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-229-2014/K- y n° 96/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-230-2014/K-, por las cuales se resolvió condenar a la encartada al pago de una multa y se le exigió tributos a la firma exportadora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. “a)” del Código Aduanero

2. Imponer las costas a la demandada.

*Así lo voto.-*

**El Dr. Garbarino dijo:**

Adhiero al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

**1) Revocar las Resoluciones (AD CAMP) n° 91/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-229-2014/K- y n° 96/19 -dictada en el marco de la actuación administrativa N° 008-SC-230-2014/K-.**

**2) Imponer las costas a la demandada.**

**Regístrese y notifíquese.**

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.26 16:00:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.11.26 16:39:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.26 16:40:22 -03:00