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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-138629880-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 15 de Diciembre de 2025

Referencia: EX-2021-39490619- -APN-SGASAD#TFN (y acum.) - SOSA MARTA JOSEFA – SENTENCIA.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **“SOSA MARTA JOSEFA c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación”,** Expediente Nº **EX-2021-39490619- -APN-SGASAD#TFN**, y su acumulado: **“FINNING ARGENTINA S.A. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación”**, expediente Nº **EX-2021-41336286- -APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la despachante de aduana Marta Josefa Sosa, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 88/2021 dictada en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5), mediante la cual se la condena, en su carácter de despachante de aduana de la firma “Finning Argentina S.A.”, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero, al pago de una multa de $13.889.729.-, y se le intima una diferencia tributaria de u$s2.620.209,10.- con más intereses, en relación con el permiso de embarque Nº 13 057 EC01 003608M. Se agravia de ese reclamo tributario en cuanto se formula como si la despachante de aduanas hubiese realizado el hecho imponible gravado con tributos a la exportación. Reseña los antecedentes. Explica que por mandato de la exportadora “Finning Argentina S.A.”, en su carácter de despachante de aduanas, documentó el permiso de embarque Nº 13 057 EC01 003608M, y declaró la exportación para consumo de un preparado para alimentación de animales, se adjuntaron las facturas respectivas y el certificado SENASA que evidencia que se trata de un preparado o premezcla para alimentación animal autorizado por la autoridad de aplicación. Agrega que se propuso la clasificación arancelaria establecida en el nomenclador para el alimento balanceado para animales que era la posición NCM 2309.90 pero, al documentarse dicho permiso, el servicio aduanero practicó la verificación y extrajo muestras para su análisis posterior (en el marco de la Resolución General AFIP Nº 1582/03). Señala que, en función del análisis practicado y, específicamente, en atención a la mayor proporción de harina de soja presente en la mezcla, el servicio aduanero entendió que la mercadería exportada se debía por la posición 2304.00.10.100, la cual preveía un arancel del 32%. Afirma que no existe una diferencia entre la mercadería declarada y el resultado de la comprobación, por lo que no se configura el tipo penal. Destaca que no ha existido error en la clasificación arancelaria de la mercadería. Expresa que el dictado del Decreto 2014/2013 confirma la situación planteada en autos, en cuanto evidencia que

se trata de una cuestión arancelaria, y no clasificatoria, pues se eleva el porcentaje de derechos de exportación para los preparados a base de soja como el producto involucrado en autos. Plantea que, en todo caso, se trataría de una cuestión clasificatoria, no punible a la luz de la doctrina y jurisprudencia imperantes en la materia, no obstante haberse derogado a la fecha de los hechos el art. 957 del Código Aduanero. Se agravia del reclamo a su parte del importe de la diferencia de tributos calculada, desde que la despachante de aduanas no es quien realiza el hecho imponible gravado con tales tributos. En subsidio, solicita la absolución en virtud del principio de duda contenido en el art. 898 del Código Aduanero. Recalca que actuó en función de las instrucciones impartidas y la documentación aportada por la firma exportadora, motivo por el cual no podría ser sancionada según lo prevén los arts. 902 y 908 del Código Aduanero. Hace reserva de plantear el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución administrativa apelada en todas sus partes, con costas.

II.- Que se presenta la firma "Finning Argentina S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 42/2020 (AD SALO) dictada en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5), mediante la cual se la condena por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. "a", del Código Aduanero, al pago de una multa de $13.889.729, y se le intima el pago de una diferencia tributaria de u$s2.620.209,10.- con más intereses, en relación con el permiso de embarque Nº 13 057 EC01 003608M. Reseña los antecedentes. Explica que, entre los años 2011 a 2015, la Secretaría de Comercio llevó adelante una política por la cual sólo autorizaba a las empresas a realizar importaciones, en tanto ellas realizaran también exportaciones. En ese contexto, detectó el caso de los productos agropecuarios de baja industrialización, destinados a la alimentación de animales, elaborados a partir de ciertos desperdicios de la industria alimentaria. Señala que luego de obtener su inscripción en el SENASA, mediante la destinación referida documentó, en el año 2013, mercadería que clasifica en la Posición Arancelaria 2309.90.90.900T, correspondiente a "Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales", gravada en ese momento con Derechos de Exportación del 5 %. Indica que en esa oportunidad el servicio aduanero practicó la verificación de estilo de la mercadería en cuestión y extrajo muestras para su análisis posterior en el marco de la Resolución General AFIP 1582/03. No obstante ello, expresa que después de cuatro años desde la registración del permiso de embarque y la extracción de las muestras para análisis, el servicio aduanero le notificó en el año 2017 la instrucción del sumario y corrida de vista por la supuesta incorrecta clasificación, sin que el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) hubiera efectuado el análisis de rigor ni emitido un Protocolo. Añade que, con posterioridad a la contestación de vista, ya en el año 2018, se le notificó un Protocolo elaborado sobre una muestra contaminada, que no se encontraba apta para su análisis. Se agravia por cuanto la imputación infraccional en la causa se realizó sobre la base de un análisis irregular. Plantea la nulidad del sumario tanto por la violación del Procedimiento de la Resolución General Nº 1582/03 (imposibilidad de solicitar un segundo análisis) como por la demora del servicio aduanero en efectuar el análisis, teniendo en cuenta que se trata de preparaciones alimenticias perecederas. Cita jurisprudencia. Sin perjuicio de los planteos de nulidad esgrimidos, afirma que la cuestión central analizada en el caso es de índole clasificatoria. Refiere a los informes del Médico Veterinario Héctor Quintana y del Licenciado Tarnapolsky. Asimismo, sostiene que el caso de autos se resuelve por aplicación de la Resolución General Clasificatoria 2357, que aprueba el Criterio Clasificatorio N° 137/07, en tanto encuadra la mercadería en la Posición Arancelaria 2308.00.00, determina la necesaria revocación de la resolución porque se trata de una posición arancelaria gravada con la alícuota del 5 %, con motivo de lo cual no existe deuda tributaria, ni perjuicio fiscal. Alega que el criterio de clasificación referido atiende a una mercadería que se describe en absoluta concordancia con la de autos. Menciona la Nota Legal 1 del Capítulo 23, y entiende que las Notas Explicativas de la Partida 2309 se refieren expresamente a ese tipo de preparaciones. Por otro lado, cuestiona que el fisco aplique las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado 2b y 3b para clasificar la mercadería en trato. Puntualiza las razones consideradas para declarar las mercaderías en la posición arancelaria que eligió. Señala que, en el año 2013, no sólo se estableció la elevación de los aranceles sino, además, se generó un cambio a nivel

SIM en el nomenclador. En particular, manifiesta que la posición 2309.90.90 se diversificó y tenía a nivel SIM una opción 2309.90.90. 990X que mantuvo el 5% de derechos y una opción 2309.90.90.910W, para los que tienen materia prima sojera, con derechos del 32%. En efecto, con el cambio se ha propiciado que este tipo de productos se sigan clasificando como lo hizo, eso sí, abonando el arancel del 32% en el año 2013 y del 27% con posterioridad, esto es, un arancel equiparado a la harina de soja. Plantea la inconstitucionalidad del art. 755 del C.A. en cuanto establece una delegación de potestades legislativas. Solicita que, en caso de confirmación de la resolución apelada en la especie, no se apliquen los intereses resarcitorios. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal. Finalmente, solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que por sentencia INLEG-2021-59818445-APN-VOCXXI#TFN se dispone la acumulación del expediente Nº EX-2021-41336286- -APN-SGASAD#TFN caratulado: "FINNING ARGENTINA S.A. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación" al que lleva el N° EX-2021-39490619- -APN-SGASAD#TFN, caratulado: "SOSA MARTA JOSEFA c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", que tramitan por ante las Vocalías de la 21a. Nominación y de la 20a. Nominación, respectivamente.

IV.- Que se presenta la representación fiscal contesta los traslados conferidos en la causa (documentos Nros. IF-2021-59475976-APN-DTD#JGM e IF-2021-56825493-APN-DTD#JGM), y adjunta las actuaciones administrativas (en formato digital). Formula negativa genérica. Reseña las actuaciones administrativas. Refiere al marco normativo de la cuestión. Afirma que la posición arancelaria declarada en el PE es incorrecta y que, toda vez que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A., resultan ajustados a derecho la multa y los tributos. Hace referencia a las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado 2 b y 3b. Aduce que el ámbito de actuación del SENASA y del INTI se circunscribe únicamente al aspecto higiénico sanitario de la mercadería a exportar, y a fortalecer la competitividad industrial en todo el país a través de la transferencia de tecnología, el cumplimiento de la legislación metrológica y el impulso al desarrollo tecnológico, y la innovación en todos los sectores productivos, respectivamente, estando reservadas exclusiva e indelegablemente a la AFIP las funciones de clasificación arancelaria de mercaderías, según lo establecido en el Decreto 618/1997 cuya estructura se encuentra asentada en la nomenclatura arancelaria del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Puntualiza que el núcleo fáctico de la declaración inexacta imputada en el caso consiste en que la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada de manera comprometida por la documentante. Agrega que no sólo 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 por parte de la compañía. Explica que las mercaderías pasibles de ser clasificadas en la partida 23.09 son únicamente los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieran la condición de "preparaciones", sin embargo, teniendo en cuenta la composición de la mercadería objeto de la presente, advierte que nunca se permitiría situarla en esa categoría. Concluye que, toda vez que el producto a exportar se corresponde a una mezcla de 2 componentes, uno de los cuales se encuentra en una proporción mayoritaria, su clasificación pertenece a la partida 23.04. Expresa que la supuesta "falta de análisis" del "Informe Quintana – Tarnapolsky" no es tal, y que el mismo resultó inconducente a los efectos de dirimir la cuestión clasificatoria. Analiza la figura infraccional del art. 954 ap 1 inc "a" del C.A., y sostiene que en el caso se reúnen los requisitos exigidos por dicha norma para su configuración. Cita jurisprudencia. En relación con el planteo de inconstitucionalidad, tendiente a cuestionar que se le haya intimado al pago de los tributos en dólares con más los intereses del artículo 794 del C.A., invoca el art. 1164 el C.A. Por otro lado, aduce que los tributos se liquidan en dólares según lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905. Sostiene la procedencia de los intereses e indica las tasas que considera aplicables. Finalmente, solicita se confirme la Resolución N° 42/2020 (AD SALO), con costas.

En relación con la despachante de aduanas, menciona que su intervención cumple con una doble función, toda vez que representa al importador frente al servicio aduanero y también actúa como auxiliar de comercio ante aquel y, por ello, es más que una simple "mandataria". Cita jurisprudencia. Refiere al elevado nivel de responsabilidad que posee ante las infracciones aduaneras. Sostiene que no se acreditó en el caso el requisito necesario para su eximente de responsabilidad, tal como lo exige el art 908 del C.A., esto es, probar haber cumplido con las obligaciones a su cargo. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba. Solicita que se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta, confirmándose la Resolución N° 88/2021 (AD SALO), con expresa imposición de costas.

V.- Que por PV-2025-130313786-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala "G", y por IF-2025-130883934-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

VI.- Que la Actuación Nº **17494-49-2017** se inicia con la Nota Nº 141/17 "SIS" emitida por la Sección Inspección Simultánea con fecha 9/3/2017 al Jefe Dpto. Aduana San Lorenzo respecto de la muestra extraída de la mercadería documentada mediante la DDT Nº 13057EC01003608M correspondiente a "*25.250TN de las demás preparaciones del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales (P.A. 2309.90.90.900-T) con destino PAISES BAJOS*" y, luego de intercambios de Notas internas de la Aduana y requerimientos a la firma y a la despachante intervinientes en la operación en trato, por lo que se estima la multa mínima por infracción al art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A., y la diferencia de D.E. y reintegros. A continuación, obra la Actuación Nº 12517-201-2013 que se inicia con la Nota Nº 129/2013 (Muestras "V") del 18/6/2013 de la Aduana de San Lorenzo por la que se informa la extracción de muestras de la mercadería amparada por la destinación 13057EC01003608M, y se solicita su remisión al I.T.E.M. para su análisis (fs. 1). A fs. 2 se glosa copia de la referida destinación. A fs. 6 obra el Acta de extracción de muestras del 12/6/2013. A fs. 8 luce la Nota Nº 3011/2016 (DV ITEM) del 6/11/2015 mediante la cual se solicita a la División Operativa San Lorenzo el envío de "*la muestra testigo en poder de esa Aduana toda vez que las que fueran inicialmente remitidas no se encuentran en condiciones de ser analizadas por el mal estado de las mismas*" y que, en caso de que la muestra en poder de la Aduana no se encuentre en condiciones, se sugiere solicitar la muestra en poder del exportador. A fs. 13 se agrega la cédula cursada al exportador el 13/1/2017 por la que se requiere la muestra testigo en su poder. A fs. 14 se glosa la Nota Nº 136/2017 (SIS) por la que se informa que la muestra en poder de la Aduana "*posee orificios lo que indicaría que ha estado en contacto con insectos, lo que podría invalidar su análisis*". No obstante, la envía al I.T.E.M. para que defina la utilidad o no de la muestra. A fs. 16 la firma exportadora "Contesta requerimiento" e informa que "*la muestra correspondiente a la mercadería del PE 13057EC01003608M no pudo ser localizada hasta el momento*" (Actuación Nº 13289-3764-2017). A fs. 22 se agrega impresión del SIM "Declaración detallada consulta del cruce de exportación". A fs. 27/31 con fecha 3/5/2017 se dispone la instrucción de sumario y corrida de vista a la firma "Finning Argentina S.A." y a la despachante Marta Josefa Sosa, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A. (notificados el 16/5/2017 y el 30/5/2017, según cédulas de notificación de fs. 34 y fs. 35). A fs. 36/39vta. la despachante contesta vista y a fs. 40/48 ref. la exportadora "Finning Argentina S.A." plantea la nulidad de la apertura de sumario y de la imputación formulada (presentaciones agregadas como Alcance Nº 17494-49-2017/1). A fs. 52/61 la exportadora contesta vista (Alcance Nº 17494-49-2017/2). A fs. 62 ref. por Nota Nº 136/2017 "S.I.S." se remite la contra-muestra al I.T.E.M. (Alcance Nº 12517-201-2013/3). A fs. 63/64 obra el **Protocolo de Análisis 120271** del 14/3/2018 cuyas Conclusiones indican: "*(…) La muestra informada se trata de una mezcla a base de harina de soja (componente principal) y maíz molido, con presencia de carbonatos agregados. Debido a la presencia de algunos insectos en la muestra no se procede a la cuantificación porcentual por separación y pesada. No obstante ello, la observación por microscopía, tal como se describe en el informe, nos permite aseverar que la harina de soja es el componente mayoritario y que el mismo se encuentra presente en una proporción superior al 90%*". A fs. 68 luce

Nota Nº 85/18 “SIS” por la que se ratifica lo informado en Nota Nº 141/17 “SIS” de fs. 1, “*considerando que el resultado del análisis convalidaría en todos sus términos lo expresado en dicho informe*”. A fs. 69/70 ref. obra la presentación de la exportadora titulada “Contesta traslado del análisis. Impugna protocolo por nulidad. Manifiesta” (Alcance Nº 17494-49-2017/4). A fs. 71 con fecha 27/7/2018 el Jefe Int. Dpto. San Lorenzo resuelve no hacer lugar a la nulidad planteada y, respecto de la impugnación, ordena la remisión a la División Clasificación Arancelaria a los fines de que emita informe técnico correspondiente. Asimismo, tiene por presentada a la despachante. A fs. 75 la División Clasificación Arancelaria emite su informe y concluye que “ *teniendo en cuenta el estado de la muestra, el tiempo transcurrido para los análisis y que los mismos obrantes a fs. 63/64 no resultan suficientes para concluir con la correcta posición arancelaria de la mercadería en litis, se sugiere enviar en devolución los presentes actuados al área remitente a los fines que estime corresponder*”. A fs. 76 mediante la Nota Nº 513/19 “SIS” se vuelve a expedir el Jefe de la Sección Inspección Simultánea y ratifica los informes Nros. 141/17 (SIS) y 85/2018 (SIS). A fs. 77/84 se dicta la Resolución Nº 42/2020 (AD SALO) -apelada en autos-, a fs. 86 se emite Dictamen, en los términos del art. 1.115 del C.A., y a fs. 88/90 que resuelve no aprobar el art. 3º de la Resolución Nº 42/2020 (AD SALO) en cuanto fuera materia de elevatoria. A fs. 91/94 se dicta la Resolución Nº 88/2021 (AD SALO) que condena a la despachante Marta Josefa Sosa al pago de una multa por la infracción tipificada por el art. 954 ap. 1 inc. “a” del CA y se la intima a abonar la diferencia de tributos adeudados. A fs. 99/101 y fs. 103/105 la despachante y la exportadora, respectivamente, comunican la apelación ante este Tribunal.

VII.- Que, corresponde resolver si resultan ajustadas a derecho las Resoluciones Nros. 42/2020 (AD SALO) y 88/2021(AD SALO), dictadas en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5).

La cuestión central en autos radica en determinar si la posición arancelaria SIM *2309.90.900T* declarada en el Permiso de Embarque 13 057 EC01 003608M y -sostenida por las recurrentes en sus recursos de apelación- resulta aplicable o, en virtud de la divergencia en el criterio clasificatorio detectada por el servicio aduanero, se habría configurado la infracción prevista en el art. 954, inc. a) del Código Aduanero debido al perjuicio fiscal por diferencia en la tributación (de 5% a 32%) por corresponder la Posición Arancelaria SIM 2304.00.10.100.

En síntesis, se debe determinar si la mercadería cuestionada y analizada en autos se trata de “*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales”* de la Posición Arancelaria 2309.90.90.900T (5 %) o si se trata de “*Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja”*, de la Posición Arancelaria 2304.00.10.100 (32%) como lo sostiene el servicio aduanero.

VIII.- Que, en primer término, se deben analizar en autos los planteos de nulidad formulados por la exportadora.

Que la firma sostiene que han existido vicios en el procedimiento que determinan su nulidad -cfr. arts. 7 inc. “d” y 14 inc. “b” de la L.N.P.A.-. El fundamento de dicho planteo radica, esencialmente, en que la imputación infraccional de autos se sustenta sobre la base de un análisis irregular. Ello, en violación del Procedimiento establecido por la Resolución General Nº 1582/03 (norma expresa sobre análisis de la mercadería de que se trata), máxime teniendo en cuenta que la controversia se ha delineado justamente por la composición de la mercadería exportada.

En sentido concordante, sostiene que la denuncia carece de causa atento la imposibilidad del servicio aduanero de acreditar que el producto exportado es distinto al declarado.

Que cabe recordar lo establecido por la Resolución General N° 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III dispone que el segundo análisis “*Es el que se efectúa*

cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el Importador o el Exportador de la mercadería. El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis".

Que, en el caso, la coactora "Finning Argentina S.A." documentó el 7/6/2013 la exportación de 22.250 toneladas de mercadería clasificada en la P.A. 2309.90.10.900T correspondiente a "*Los demás (R. 2012/93 ex - ANA) Las demás- Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES"*, por la que pagó derechos de exportación a la alícuota del 5%, y cobró un reintegro fijo del 2,05% (cfr. PE agregado a fs. 2 de la Actuación Nº 17494-49-2017).

Que con fecha 12/6/2013 se procedió a la extracción de muestras de la referida mercadería y, por Nota Nº 136/2017 (SIS) del 23/2/17 si bien se informa que la muestra en poder de la Aduana "*posee orificios lo que indicaría que ha estado en contacto con insectos, lo que podría invalidar su análisis*", se la remite al I.T.E.M. para que defina su utilidad.

Que, no obstante ello, el 9/3/2017 la Sección Inspección Simultánea emite la Nota Nº 141/17 "SIS" en la que considera que "*no resultaría necesario contar con los resultados de los análisis, dado que en cuanto a los requisitos técnicos y reglas interpretativas aplicadas a la técnica clasificatoria que se encuentra ampliamente desarrollado en los Dictámenes Clasificatorios, donde se explica de manera categórica, por qué razón la mezcla exportada no constituye una preparación clasificable en la posición arancelaria elegida por el documentante*", y se remite a la Sección "Sumarios" para aperturar sumario (v. fs. 1/3 de la Actuación 17494-49-2017).

Así las cosas, el 3/5/2017 se dispone la instrucción de sumario contra la firma "Finning Argentina S.A." y Marta Josefa Sosa, por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A (v fs. 27/31 de act adm), y a fs. 63/64 obra el Protocolo de Análisis LAB 120271 del 14/3/2018 cuyas Conclusiones indican: "*(…) La muestra informada se trata de una mezcla a base de harina de soja (componente principal) y maíz molido, con presencia de carbonatos agregados. Debido a la presencia de algunos insectos en la muestra no se procede a la cuantificación porcentual por separación y pesada. No obstante ello, la observación por microscopía, tal como se describe en el informe, nos permite aseverar que la harina de soja es el componente mayoritario y que el mismo se encuentra presente en una proporción superior al 90%"*.

Que, de esta manera, el referido análisis fue realizado casi cinco años después de la extracción de la muestra, sin intervención ni citación alguna de las recurrentes, y con posterioridad a la corrida de vista del sumario.

Al respecto, la Cámara ha señalado que "*(…) más allá que la res. RG AFIP nº 1582/03 no establece plazo o forma de notificación específica del primer análisis; lo cierto es que atento la naturaleza perecedera de la mercadería en cuestión, la Aduana debió haber notificado el resultado con una antelación marcadamente mayor* " (*in re* Sala I Causa n° 47891/2022, "VILUCO SA (TF 71237181-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO", del 27/04/2023)

En sentido concordante, la Sala II ha sostenido en un caso similar al de autos que "*en atención a las especiales a las características intrínsecas de la mercadería en trato (producto perecedero), el tiempo transcurrido desde que tuvo lugar la toma de las muestras (…) y la fecha del resultado del laboratorio (…), no permiten concluir con la exactitud y suficiencia requeridas, en este tipo de cuestiones, si la especie y calidad de la mercadería exportada coincidía o no coincidía con lo declarado en la destinación, por no mantenerse inalteradas la condiciones del*

producto analizado, lo que determina la falta de aptitud del análisis practicado, a los fines de arrojar un resultado concluyente e irrefutable sobre la composición de la mercadería, a efectos de condenar a la exportadora por la infracción prevista en el art. 954 ap.1 del C.A." (*in re* Sala II Causa n° 56332/2022 "Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo Externo", del 01/02/2023)

Que, en ese orden de ideas, cabe resaltar que por las particularidades de la naturaleza del producto exportado, sus condiciones de conservación y tiempos de inalterabilidad, las apelantes se vieron imposibilitadas de realizar un segundo análisis, en los términos del punto 3 del Anexo III de la Res. Gral. AFIP Nº 1582/03; lo que vulneró su derecho de defensa. En concreto, de las actuaciones administrativas surge que el PE Nº 13 057 EC01 003608 M se oficializó el 7/6/2013, la muestra se tomó el 12/6/2013 (ver acta de fs. 10/11 de las act. adm.), y las conclusiones del Protocolo de Análisis LAB 120271 son de fecha 14/3/2018. Es decir, con posterioridad a la corrida de vista conferida en el sumario (notificadas el 16/5/2017 y el 30/5/2017, según cédulas de fs. 34 y fs. 35 de act. adm.)

IX.- Que las circunstancias expuestas deben ser analizadas considerando como premisa que, si bien el procedimiento es uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la declaración de nulidad de este último no puede efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación.

Que, desde esa perspectiva, entiendo que, en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del presente recurso, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero en el procedimiento del sumario no pueden subsanarse en esta instancia.

Nótese que en el caso se aperturó y se corrió vista del sumario el 3/5/17 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A. con fundamento en que "*(…) de los Dictámenes Técnicos emitidos por la División Clasificación sobre otras operaciones de la misma firma exportadora, que resultan idénticas a la que estamos analizando surge claramente que se trataría de una simple mezcla por vía de cintas de transporte y carencia de homogeneización suficiente, con lo cual no reunirían las condiciones técnicas y jurídicas para ser elevadas a la condición de `Preparación´ que requiere el tipo clasificatorio declarado por la documentante*", y el 7/6/17 la firma planteó la nulidad de dicha apertura de sumario en razón de que "*el servicio aduanero no ha analizado la muestra de mercadería oportunamente extraída en los términos de la Resolución General AFIP 1582/03, ni ha emitido consecuentemente un Protocolo que describa las características y/o la composición de la mercadería exportada*" (v. fs. 27/31 y fs. 40/48 ref. de act. adm.).

Asimismo, el servicio aduanero reconoce en reiteradas oportunidades la imposibilidad de analizar la mercadería en trato por el estado de las muestras testigo (v. fs 8, fs. 14 y fs. 75 de act. adm.). No obstante, el I.T.E.M. elabora el Protocolo de Análisis LAB 120271 y concluye que "*(…) La muestra informada se trata de una mezcla a base de harina de soja (componente principal) y maíz molido, con presencia de carbonatos agregados.* ***Debido a la presencia de algunos insectos en la muestra*** *no se procede a la cuantificación porcentual por separación y pesada. No obstante ello, la observación por microscopía, tal como se describe en el informe, nos permite aseverar que la harina de soja es el componente mayoritario y que el mismo se encuentra presente en una proporción superior al 90%"* (énfasis añadido).

Que, al respecto, corresponde poner de manifiesto que la División Clasificación Arancelaria se expide con fecha 16/10/18, es decir, luego de la emisión del referido Protocolo de Análisis y, categóricamente, indica que " *teniendo en cuenta el estado de la muestra, el tiempo transcurrido para los análisis y que los mismos obrantes a fs. 63/64* ***no resultan suficientes para concluir con la correcta posición arancelaria de la mercadería en litis***

(...)" (énfasis añadido). A pesar de ello, la Sección Inspección Simultánea emite la Nota Nº 513/19 (SIS) mediante la cual ratifica los informes Nros. 141/17 (SIS) y 85/2018 (SIS).

Que, asimismo, cabe recordar que el sumario tiene por finalidad la de investigar si se ha cometido la supuesta infracción e individualizar a los responsables, y reconocido el carácter penal de las infracciones aduaneras, no parece razonable admitir una condena cuando el documento sobre el que se formula denuncia es inválido.

En ese orden de ideas, la representatividad de la muestra, es decir, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, es el principio básico sobre el cual se encuentra estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable de modo tal que, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil.

Que, en efecto, el tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra y el resultado de la práctica del análisis pertinente, socavó la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada. Ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, fulminando de nulidad el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5).

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que habiéndose afectado en forma irreversible la posibilidad de la actora de requerir y/o producir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la exportadora y declarar la nulidad absoluta del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5) y, por consiguiente, dejar sin efecto las resoluciones apeladas.

X.- Que atento la forma en que se resuelve la presente deviene inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la coactora “Finning Argentina S.A.” y declarar la nulidad absoluta del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5) y, por consiguiente, dejar sin efecto las resoluciones apeladas en autos.

2.- Imponer las costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por razones de economía procesal, me remito al relato de los antecedentes fácticos efectuado en el voto del vocal preopinante, los que doy aquí por reproducidos en su integridad.

II.- La actora plantea la nulidad del sumario contencioso aduanero, argumentando que el servicio aduanero demoró indebidamente la realización del primer análisis de la mercadería y que, al practicarse el segundo análisis previsto en la Resolución General AFIP N° 1582/03, las muestras se encontraban contaminadas con insectos, lo que -a su entender- afectó su derecho de defensa al impedir una correcta verificación de la clasificación arancelaria.

No obstante ello, la cuestión de la nulidad carece de virtualidad decisoria en este caso.

Ello es así porque el litigio suscitado —relativo a la correcta clasificación arancelaria de la mercadería exportada— es sustancialmente idéntico al analizado en el precedente "FINNING ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" (INLEG-2024-66572292-APN-VOCXIX#TFN), en el cual los análisis fueron practicados en tiempo y forma y donde se resolvió íntegramente la cuestión técnico-clasificatoria que aquí vuelve a plantearse.

III.- La cuestión sustancial a resolver consiste en determinar si la posición arancelaria SIM 2309.90.900T, declarada en el Permiso de Embarque N° 13057EC01-003608M, resulta aplicable; o si, por el contrario, corresponde reclasificar la mercadería en la posición 2304.00.10.100, como sostiene el servicio aduanero, configurándose así la infracción prevista en el art. 954, inc. a), del Código Aduanero debido al presunto perjuicio fiscal derivado de la diferencia de alícuota (5 % frente a 32 %).

En definitiva, debe establecerse si la mercadería analizada se trata de: a) una preparación alimenticia para animales. P.A. 2309.90.900T (5 %), conforme la declaración efectuada, o b) tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja. P.A. 2304.00.10.100 (32 %), conforme la postura del servicio aduanero.

IV.- Las cuestiones jurídicas involucradas fueron analizadas de manera exhaustiva en el referido precedente FINNING ARGENTINA S.A., al cual me remito en lo sustancial, destacando los siguientes puntos:

1. El servicio aduanero verificó la destinación sin cuestionar la clasificación declarada, conformando la liquidación tributaria y ordenando el libramiento en los términos del art. 347 del Código Aduanero.

2. No se objetaron los sufijos de valor y estadística previstos en la Res. ANA 1394/97, empleados en el SIM para describir las características de la mercadería y de la operación.

3. La Res. ANA 2012/93 exige la previa intervención del SENASA para productos de la partida 2309, lo cual importa un reconocimiento respecto del carácter alimenticio y del proceso de elaboración de la preparación declarada.

4. La Aduana disponía de la facultad —prevista en la RG AFIP N° 1618/2003— de requerir información técnico-clasificatoria adicional en caso de dudas, lo que no fue ejercido oportunamente.

5. El principio de seguridad jurídica, la razonabilidad y el límite a la discrecionalidad administrativa imponen aplicar los criterios clasificatorios vigentes al momento de la oficialización, sin retroactividad de criterios posteriores o internos no publicados.

6. El informe técnico clasificatorio del Lic. Tornapolsky —cuya metodología y conclusiones comparto— determinó que la mercadería corresponde a la posición 2309.90.900T, en función de las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado, en especial la Regla 1, y de la descripción técnica del producto como "preparación".

Estos fundamentos —plenamente aplicables al caso de autos— conducen a la misma solución adoptada en el precedente citado.

V.- En nuestro ordenamiento, el Código Aduanero tutela el principio de veracidad y exactitud que deben observar las declaraciones y manifestaciones formuladas ante el servicio aduanero. Bajo esta premisa, el art. 954 reprime a quien, al efectuar una operación o destinación de importación o exportación, presente una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produzca o pueda producir un perjuicio fiscal, o cualquiera de las otras consecuencias allí previstas.

En el caso, la mercadería exportada mediante la destinación 13 057 EC01 003608M fue declarada correctamente bajo la posición arancelaria SIM 2309.90.900T, extremo que surge con claridad de las constancias obrantes en el expediente.

No se verifica, por lo tanto, una discordancia relevante entre la mercadería efectivamente exportada y la consignada en la declaración aduanera que permita configurar la infracción imputada.

Con fundamento en lo expuesto y en concordancia con lo resuelto en el precedente citado, corresponde concluir que la mercadería exportada mediante la destinación 13 057 EC01 003608M fue correctamente clasificada en la posición arancelaria SIM 2309.90.900T. En consecuencia, no se configura la infracción de declaración inexacta atribuida por el servicio aduanero.

Por las razones expuestas, voto por:

1.- Revocar las Resoluciones (AD SALO) Nº 42/2020 y 88/2021 dictadas por la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5)

2.- Costas a la demandada.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la coactora “Finning Argentina S.A.” y declarar la nulidad absoluta del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en la Actuación SIGEA 17494-49-2017 (sumario SC57-33-2017/5) y, por consiguiente, dejar sin efecto las resoluciones apeladas en autos.

2.- Imponer las costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.10 15:12:13 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.15 15:15:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.15 16:47:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.15 16:49:45 -03:00