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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140307419-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA, 36864-A, LAKERS CORP SA c/ DGA s/ recurso de apelación

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de resolver en el **Expediente N° 36.864-A** caratulado: **“LAKERS CORP. S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 32/58 la recurrente, por apoderado interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo N° 122/15** dictada en el marco de las **actuaciones administrativas SIGEA Nº 12634-84-2012 (Sumario N° 060-SC-539-2013/8)**, por la que se le imputó la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del C.A., con relación al **PE Nro 12 06 EC01 004611 A** y se le intimó el pago de una **multa** por la suma **$409.220,32** y de **tributos** por la suma de **u$s 87.796,68**, estos últimos con más intereses, previstos en el art 794 del CA

En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes del caso y realiza un breve análisis de la resolución recurrida. Sostiene que el producto en cuestión encuadra específicamente en la posición arancelaria comprometida ya que se trata de una preparación consistente en una mezcla destinada a la alimentación de animales. Afirma que no se trata de una mera exportación de harina y semillas de soja partidas y que aunque éste resulta ser su elemento mayoritario, se encuentra mejorado por adición de otros componentes. Alude que el producto en trato posee obligatoriamente un certificado fitosanitario emitido por el SENASA dando cuenta que se trata de un suplemento alimenticio para alimentación animal registrado como “ACDP 42 P”. Indica que dicho producto se estuvo exportando sin inconvenientes bajo la posición arancelaria que ahora se cuestiona y que tal situación estaría dada por un cambio interpretativo. Menciona la regla establecida en el art. 793 del C.A. y sostiene que no puede aplicarse una modificación del criterio clasificatorio de forma retroactiva. Refiere al contenido del dictamen técnico N° 05/2015. Manifiesta que la clasificación fue efectuada sobre la base de la certificación expedida por el SENASA. Hace referencia a un caso idéntico iniciado ante la Aduana de Mendoza y alude a la consulta efectuada en tal oportunidad a la OMA, que se expidió mediante la Nota N° 843/11 (SDG TLA), concluyendo que este tipo de productos tiene efectivamente el carácter de preparación alimenticia en el marco de lo establecido por la partida 23.09. Considera que es factible la clasificación por la regla general

interpretativa 1. Asegura que no se configura la declaración inexacta imputada, para lo cual analiza pormenorizadamente la figura y cita el texto del art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia. Hace referencia al principio de la buena fe y de la confianza legítima del administrado. Cita jurisprudencia. Alude a lo dispuesto en el art. 902 del C.A. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se revoque el fallo aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 109/114 la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto en autos y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, realiza un breve análisis las constancias de las act. adm. que acompaña y formula una negativa genérica de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias que contenga el escrito en traslado, que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Hace referencia a lo normado por el art. 954 inc. a) del C.A. Cita jurisprudencia. Sostiene que conforme las constancias obrantes en las act adm, solicita que se rechace el recurso interpuesto por la recurrente. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 123 se abre la causa a prueba, obrando la misma producida a fs. 130/138, 139/144 y 146/192. A fs. 214 se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 215 se pasan los autos para alegar y no habiendo las partes hecho uso del derecho conferido, posteriormente se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA Nº 12634-84-2012 (Sumario N° 060-SC-539-2013/8)** se inician con una copia del **PE Nro 12 060 EC01 004611 A**, oficializado el **13/09/2012**, por el que se documentó la exportación de mercadería de la **PA 2309.90.90.900T** (ver fs. 1/7). A fs. 10 se glosa el Acta de extracción de muestras de fecha 03/10/2012 y a fs. 13 se agrega el "Informe Sección V Nro 97/2012 (AD SAPE), del 19/10/2012. A fs. 15 se remiten las muestras extraídas al Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) y a fs. 16/18 se agrega el **Protocolo de ANALISIS LAB 89397**. A fs. 33 se agrega la carpeta del **PE Nro 12 060 EC01 004611 A** y a fs. 34/37 se glosa un informe que da cuenta de la presunta declaración inexacta efectuada por la recurrente. A fs. 39 se glosa el ACTA DENUNCIA formulada por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA. A fs. 40/44, mediante la **Resolución Nro 876/2013 (AD SAPE)**, de fecha 01/10/2013, se resuelve instruir sumario y correr vista de lo actuado. A fs. 47 se glosa la constancia de la notificación SICNEA de dicha resolución dirigida a la firma exportadora que data del 03/10/2013. A fs. 49/76 se presenta la firma exportadora y acompaña prueba documental. A fs. 117/118, en fecha 24/10/13, se tiene por presentado el descargo formulado por la imputada, que se notifica el 28/10/2013 (ver fs. 119). A fs. 122/125, se agrega el Dictamen Técnico Nro 04/15, del 13/01/2015. Seguidamente luce el alcance N° 12634-84-2012/1 iniciado con motivo de la presentación efectuada por la firma exportadora en fecha 17/09/14. A fs. 143, con fecha 03/02/15, se ponen los autos para alegar. A fs. 147, con fecha 27/02/15 se remiten las actuaciones a fin de emitir dictamen jurídico. A fs. 148/153 obra el dictamen jurídico N° 79/2015 de fecha 17/03/15. A fs. 157/165 obra la resolución fallo N° 122/2015 (AD SAPE), aquí apelada, mediante la cual se condena a LAKERS CORP. S.A. por la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del C.A y se absuelve a la firma de la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. b) del C.A. A fs. 168/169 luce el dictamen N° 1427/15 (DV DSAD) y a fs. 170/173 luce la Resolución N° 138/16 (SDG TLA) que aprueba la Res. N° 122/15.

V.- Que, corresponde dilucidar si la resolución aduanera aquí apelada se ajusta a derecho. Ello, por cuanto mediante la misma se condenó a la firma LAKERS CORP. S.A. por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del C.A., en relación al **PE Nro 12 060 EC01 004611 A**.

Que dicho artículo 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 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...".

Que, mediante el permiso de embarque antes referido, oficializado el 13/09/12, la aquí recurrente documentó la exportación de **500,00 TN** de la mercadería clasificada en la **PA 2309.90.90.900T**, cuya descripción reza "Los demás (R. 2012/93 ex -ANA) Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES.", abonando un derecho de exportación del 5%.

Que el servicio aduanero sostiene que, de acuerdo al resultado del análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría constatado que la misma no clasificaba en la posición declarada por la firma y que, en su lugar, correspondía ser clasificada en la **PA 2304.00.10.100G**, tratándose a su criterio de harina de soja, tras considerar que "… los componentes presentes en la mezcla exportada son necesarios para la preparación de alimentos para animales pero son insuficientes para considerarlos una premezcla alimenticia…", y que –por ende- dicha situación traería aparejada –en cuanto aquí interesa- consecuencias tributarias. Entiende en tal sentido que se habría ocasionado un perjuicio fiscal, al haberse declarado una posición arancelaria que tributaba un porcentaje menor de derechos (5%) que el que correspondía (32%). (ver INFORME SECCIÓN "V" N° 57/2013 (AD SAPE) obrante a fs. 34/37 de las act. adm.)

Que para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se basó en el **Protocolo de Análisis LAB N° 89397** elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), el cual concluyó que la muestra informada "… corresponde a una mezcla a base de harina de soja desgrasada (94%), pellets de cáscara de soja (3%), con un contenido de cloruro de sodio de 2% presentado en forma de cristales apreciables a simple vista, con las demás características mencionadas en el informe." (ver fs. 16/18 de las act. adm.).

Que, por su parte, la recurrente sostiene que el producto exportado se trata efectivamente de una mezcla destinada a la alimentación de los animales, la cual, si bien posee como elemento mayoritario la harina y semilla de soja partidas, se encuentra mejorado por la adición de otros componentes. Lo cual, a su criterio, la torna en una preparación que excede el universo que abarca la PA sostenida por la Aduana, aun admitiendo que no hay una regla interpretativa que establezca porcentajes mínimos ni máximos. Asimismo, destaca que el producto exportado cuenta con una certificación obligatoria por parte del SENASA que lo considera como un suplemento alimenticio para alimentación animal y lo registra como "ACDP 42P".

VI.- Que, cabe señalar que conforme se desprende de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, el servicio aduanero ha dado cabal cumplimiento a lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03 (modificada por Res. Gral. AFIP Nº 2318/2007 y Res. Gral. AFIP Nº 2683/2009, vigentes a la fecha de la operación de autos, y actualmente derogada por Res. Gral. AFIP Nº 3891/2016). De esta manera, se sometió a la muestra extraída -de la mercadería aquí involucrada- a un análisis de carácter estadístico por parte del ITEM, dando origen al **Protocolo de Análisis LAB 89397**, cuyo resultado fuera debidamente notificado a la exportadora, sin que la misma lo cuestionara hasta la oportunidad en que contestara la vista respectiva.

VII.- Que, de esta manera, la cuestión central en autos radica en analizar si la recurrente clasificó correctamente la mercadería exportada. Es decir que debe establecerse si la **PA SIM 2309.90.90.900T (5%)**, declarada en el **PE Nro 12 060 EC01 004611 A** y sostenida por la actora en su recurso de apelación, resulta aplicable o bien, si correspondía clasificar la mercadería bajo la **PA SIM 2304.00.10.100G (32%)**, determinada por la Aduana. Ello así, por cuanto al constatarse el supuesto determinado por el servicio aduanero resultaría procedente analizar la posible configuración de la infracción endilgada por la Aduana.

Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar y determinar cuáles son las condiciones exigidas por el sistema

clasificatorio para ubicar la mercadería en una y otra posición arancelaria.

Que, el sistema de Clasificación Arancelaria es un sistema lógico donde las mercaderías se ordenan en categorías, las que a su vez se subdividen en subcategorías hasta, mediante la aplicación de reglas y principios, llegar al producto singular. Todas las mercaderías son susceptibles de ser clasificadas en la nomenclatura, pero no todas las mercaderías se encuentran literalmente mencionadas, de allí la necesidad de entender el sistema clasificatorio para que, mediante la aplicación de dichas reglas y principios, se pueda ubicar la correcta posición arancelaria de todas las mercaderías susceptibles de ser negociadas a nivel internacional.

Que mediante la Ley 24.206 (B.O. 6/8/93), nuestro país aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, en cuyos considerandos se refiere, entre otras cuestiones relevantes, a la necesidad de disponer de datos exactos y comparables para las negociaciones comerciales internacionales y a la importancia de mantener al día el Sistema Armonizado siguiendo la evolución de las técnicas y estructuras del comercio internacional. Las partes contratantes de dicho Acuerdo, en virtud de lo establecido en el art. 3º, se encuentran obligadas a utilizar todas las partidas y subpartidas del Sistema Armonizado, sin adición ni modificación, así como los códigos numéricos correspondientes y a aplicar las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, así como todas las Notas de las Secciones, Capítulos y subpartidas y, a no modificar el alcance de las secciones, capítulos, partidas o subpartidas del Sistema Armonizado debiendo seguir el orden de numeración del Sistema Armonizado.

Asimismo, establece que cada Parte contratante podrá introducir las adaptaciones de texto que sean indispensables para dar validez al Sistema Armonizado en relación con su legislación nacional, respetando las referidas obligaciones, permitiéndoles crear en sus nomenclaturas arancelarias o estadísticas, subdivisiones para la clasificación de mercancías a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel ulterior al del código numérico de seis cifras que figura en el anexo a este Convenio.

Que, por su parte, el artículo 6º establece la creación de un Comité del Sistema Armonizado, compuesto por representantes de cada una de las Partes contratantes, entre cuyas funciones, se encuentran las de redactar Notas Explicativas, Criterios de Clasificación y otros criterios para la interpretación del Sistema Armonizado, así como formular recomendaciones para asegurar la interpretación y aplicación uniforme del Sistema Armonizado. En dicho marco, se analizará –a su turno- la respuesta emitida por la Organización Mundial de Aduanas a requerimiento del servicio aduanero, la cual forma parte de la prueba producida en autos (ver copia certificada de la respuesta de la OMA a la Nota N° 834/2011 SDGTLA obrante a fs. 137 y vta de las act adm).

VIII.- Que, en virtud del informe elaborado por el ITEM sobre la muestra de la mercadería cuestionada, el servicio aduanero entiende que por aplicación de la Regla General de Interpretación 2b) y 3b) del Sistema Armonizado, se debe clasificar a la misma bajo la PA 2304.00.10.100G (“TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓNDEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN«PELLETS. Harina y «pellets»”), por ser la harina de soja el componente mayoritario de la mezcla.

Que, de este modo, el proceder de la Aduana llevó a ignorar el texto de la Partida 2309 (“PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”), el cual –como se verá seguidamente- resulta obligatorio por Regla General Interpretativa 1.

Que las Notas Explicativas aplicables a la mercadería de la Partida 23.09 (las cuales, como se dijo, resultan obligatorias) establecen lo siguiente: “Esta partida comprende las preparaciones forrajeras con melazas o azúcares

añadidos, así como las preparaciones para la alimentación animal, que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinadas a: 1) proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos); 2) completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios); 3) o, incluso, a la fabricación de piensos completos o complementarios".

Que, según lo dispone la aludida Regla General 1, la clasificación se encuentra determinada legalmente por los textos de las partidas, por los textos de las Notas de Sección, y por los textos de las Notas de Capítulo, pudiéndose acudir a las demás Reglas Generales cuando la clasificación no sea posible por aplicación de la primera. Esto significa que, cuando el texto de una partida contempla a cierta mezcla o preparación, esa opción clasificatoria prevalece por sobre la opción de acudir a la posición arancelaria del componente mayoritario o esencial. Por tal motivo, no corresponde aplicar los criterios de clasificación que establecen las Reglas Generales 2 y 3, que eventualmente conducirían a la clasificación en la Partida 23.04, como lo determinara la Aduana. Precisamente, en las Notas Explicativas de la Regla General 2b) aparece una referencia específica a esta cuestión (Nota Explicativa X, 2do. Párrafo) en los siguientes términos: "Los productos mezclados que constituyan preparaciones descritas como tales en una Nota de Sección o de Capítulo o en el texto de una partida se clasificarán por aplicación de la Regla 1". Se trata de la misma circunstancia analizada previamente: no corresponde clasificar a los productos mezclados bajo la PA de la materia que le confiere su carácter esencial cuando dicha mezcla resulta una preparación contemplada en el texto de una partida específica. De este modo, no corresponde clasificar a la mercadería cuestionada en la Partida 23.04 determinada por la Aduana.

IX.- Que, por su parte, y tal como lo refiere la resolución aduanera apelada, el servicio aduanero "…como medida para mejor proveer (…) solicitó dictamen técnico clasificatorio a la División Clasificación Arancelaria conforme a lo normado en el punto 4 del Anexo I de la Resolución General (AFIP) N° 1618/2003…") atento haberse comprobado la presunta existencia de una clasificación arancelaria inexacta y, haberse controvertido la firma exportadora la posición arancelaria determinada por el agente Verificador actuante …". En tal sentido, la RG AFIP N° 1618/2003 brinda una herramienta para el caso en que se considere necesario dar precisiones respecto a cantidades, procesos productivos, componentes que correspondan a una posición arancelaria.

Que a fs. 122/125 de las actuaciones administrativas, obra el Dictamen Técnico Nº 04/15, de la División Clasificación Arancelaria del Dpto. Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, de fecha 13/01/2015.

Allí se indica que "… la Partida 23.09 del Sistema Armonizado (SA) comprende solo a los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieren la condición de "Preparaciones". En términos generales las "Preparaciones" se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, que no solo se han sometido a variados procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas y, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales. …".

Que, en tal sentido, le asiste razón a la actora en cuanto a que no se cuenta a nivel técnico con porcentajes mínimos o máximos en los que quepa ubicar a las materias primas que se utilizan para la elaboración de preparaciones para la alimentación animal del tipo de las alcanzadas en la PA 23.09, de modo que se puede concluir que no hay ninguna relación preestablecida a nivel técnico clasificatorio entre la posición arancelaria 2309.90.900T y porcentajes correctos de cereales/leguminosas/núcleo vitamínico que deban utilizarse para su consecución.

Que las cuestiones relativas a las cantidades de composición del producto y otras cuestiones técnico

clasificatorias, deben estar previamente determinadas por el servicio aduanero y, en caso de que estime corresponder, deberá proceder a actualizar o modificar los criterios clasificatorios vigentes, mientras ello no ocurra, corresponde aplicar los que estén vigentes al momento de la oficialización de la destinación aduanera en cuestión, ello en concordancia con los principios aplicables de seguridad jurídica, razonabilidad, proporcionalidad y limitación a la discrecionalidad de la autoridad administrativa.

X.- Que respecto del requisito relativo a la previa certificación de la mercadería por parte del SENASA, cabe señalar que la Resolución N° 2012/93 de la ex ANA del 10/8/93 (citada en el propio campo relativo a la "DECLARACIÓN DE LA MERCADERÍA" del permiso de embarque) dispuso que la importación y exportación de las mercaderías de la partida 23.09 quedaba sujeta a la previa "autorización" emitida por el SENASA.

Consecuentemente, para oficializar la destinación aduanera en el Sistema Informático Malvina, en la posición arancelaria declarada SIM 2309.90.900T, se requería contar con la aprobación del SENASA (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Alimentaria) cuyo certificado implica el reconocimiento por parte de dicho organismo de la calidad sanitaria y alimenticia de la preparación, incluyendo el método de preparación. A tal fin cobra especial relevancia lo declarado en el campo "documentos a presentar AL-L/CERTISENASA= Docs. Carátula: DEC-FORM-VAL- EXP = SE ADJUNTA" del PE N° 12 060 EC01 004611 A y el original del certificado correspondiente (ver carpeta del PE agregada a fs. 33 de las act. adm.).

Que, asimismo, a fs. 4/7 de las actuaciones administrativas lucen copias (autenticadas por la Aduana de San Pedro) de distintas intervenciones del SENASA relacionadas a la firma elaboradora del producto ACDP 42 (AGROCEREALES DEL PLATA S.A.), a la firma exportadora y al producto en sí. Específicamente, obra el certificado N° 10-530/A, de fecha 25/02/11 (con validez hasta el 07/09/20), mediante el cual el SENASA certifica que el producto "ACDP 42" consiste en un "TIPO DE ALIMENTO: Suplemento Alimenticio – Concentrado Proteico", "DESTINADO A: Bovinos – Porcinos y Aves (Gallinas ponedoras-Reproductoras y Parrilleros)", "HABIENDO CUMPLIDO CON TODOS LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA REGLAMENTACIÓN VIGENTE".

XI.- Que corresponde me expida respecto de la respuesta brindada en fecha 20/07/11 por la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas a raíz de una requisitoria efectuada por la DGA, la cual obra agregada a fs. 137 y vta de las act adm.

Que a partir de la descripción de la mercadería en la referida nota de la OMA, se observa que el producto objeto de la presente encuadra en la respuesta que la Dirección de Cuestiones Arancelaria y Comerciales dio oportunamente a la DGA, favoreciendo la inclusión del producto en la partida 23.09. La descripción que hace del producto es la siguiente: "… complementos alimentarios destinados a los animales (pájaros, porcinos, bovinos y ovinos), obtenidos a partir de habas de soja molidas o a partir de ("expeler") de soja y de maíz, que son sometidos a procesos de dosificación, mezcla y de homogeneización. Los productos contienen pequeñas cantidades de antioxidantes y secuestrantes de micotoxinas de cloruro de sodio y/o carbonato de calcio. Los productos en cuestión pueden contener 80% de soja y 20% de maíz (aproximadamente 24% de proteínas brutas y un 15% de extracto etéreo), o 90 a 95% de expeller de soja y 5 a 10% de maíz molido (aproximadamente 37% de proteínas brutas y 7% de extracto etéreo). Los productos son presentados a granel…."

Que, específicamente, la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la OMA indica en su respuesta que la partida 23.09 comprende las "Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales". Como la composición y la descripción de los productos en cuestión lo indican, no sólo los productos han sido sometidos a varios procedimientos de fabricación, sino también sus diferentes ingredientes han sido mezclados en

proporciones predeterminadas y adicionados de varias sustancias que tienen por objetivo adaptar las mezclas a la utilización considerada (la alimentación de los animales). Por esto, la Secretaría estima que los productos sometidos a su examen por su administración tienen efectivamente el carácter de “preparaciones” en el sentido de la partida 23.09. Por lo que precede, la Secretaría estima que las preparaciones para la alimentación de los animales en cuestión deben clasificarse en la partida 23.09 (subpartida 2309.90), por aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1 y 6.”.

XII.- Que los términos de lo expuesto precedentemente, corresponde concluir que la mercadería exportada por **LAKERS CORP. S.A.** mediante el **PE Nro** 12 060 EC01 004611 A ha sido correctamente declarada en la posición arancelaria SIM 2309.90.900T, por lo que en el caso no se ha incurrido en la infracción de declaración inexacta endilgada por el servicio aduanero.

XIII.- Que en el mismo sentido me he expedido en la Sala “G”, en la que me desempeño como Vocal Titular, en los autos caratulados FINNING ARGENTINA S.A. (Expte. N° 39.331-A) INLEG-2024-66572292-APN-VOCXIX#TFN, FINNING ARGENTINA S.A. (Expte. N° 39.329-A) INLEG-2024-110470533-APN-VOCXXI#TFN y FINNING ARGENTINA S.A. (Expte. N° 39.217-A) INLEG-2024-107011494-APN-VOCXXI#TFN y, en una causa de igual caratula que la presente (Expte. Nro 36861-A) INLEG-2025-99665112-APN-VOCXXI#TFN.

XIV- Que atento al modo en que se resuelve, deviene abstracto el tratamiento de las demás cuestiones planteadas por la actora.

XV.- Que las costas deben imponerse a la parte vencida.

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la **Resolución Fallo N° 122/15** dictada en las actuaciones administrativas **SIGEA Nº 12634-84-2012 (Sumario N° 060-SC-539-2013/8)** en cuanto condena a LAKERS CORP. S.A. por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del C.A., en relación al **PE Nro 12 06 EC01 004611 A** e intima el pago de una **multa** por la suma **$409.220,32** y de **tributos** por la suma de **u$s 87.796,68**, estos últimos con más intereses, previstos en el art 794 del CA

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto de la Dra. Sarquis, en los Considerandos I a IV.

II.- Que corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a la recurrente la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 12 060 EC01 004611 A, se ajusta a derecho.

El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: “EI 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, produjera 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 el servicio aduanero imputa a la recurrente la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. nro. 12 060 EC01 004611 A, oficializado el 13/9/2012, se exportaron -con destino a Países Bajos-, 500 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T "Las demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás –Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de exportación.

El servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.10.100G, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%, tal conclusión se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 89397 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "corresponde a una mezcla a base de harina de soja desgrasada (94%), pellets de cáscara de soja (3%), con un contenido de cloruro de sodio de 2% presentado en forma de cristales apreciables a simple vista, con las demás características mencionadas en el informe" (ver fs. 18 de act. adm.).

III.- Que no se encuentra controvertido que el servicio aduanero dió cabal cumplimiento al procedimiento establecido por la entonces vigente Resolución General nro. 1582/03, por lo que corresponde expedirse en cuanto al fondo de la cuestión, esto es la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 12 060 EC01 004611 A.

Que, en primer lugar, hay que señalar que el único Protocolo de Análisis con el que se cuenta es el LAB 89397 del ITEM, pues la actora no lo impugnó, ni hizo uso de su derecho a realizar un segundo análisis, encontrándose debidamente notificada del resultado conforme contancia de fs. 26 de las act. adm. Tampoco ofreció la muestra que le fue entregada con el Acta de fs. 10 de las act. adm. para un nuevo análisis, ni produjo prueba adicional tendiente a justificar la PA declarada, lo que constituye su carga y responsabilidad primaria.

El Protocolo de Análisis (ver fs. 18 de las act. adm.) es claro en cuanto a que las muestras extraídas consisten en una mezcla compuesta por harina de soja desgrasada (94%), pellets de cáscara de soja (aprox. 3%) y cloruro de sodio (2%).

Frente a lo anterior la actora afirma que no hay inexactitud en su declaración comprometido en cuanto a la PA. Sostiene que del Protocolo de Análisis surge que el producto exportado contiene agregados adicionales a la harina de soja como semillas de soja partidas y agregados de cantidades de fosfatos minerales, antioxidantes, emulsionantes y cristales de sal. En base a ello concluye que se trata de una "preparación para alimento de animal". Vale oponer que tal afirmación no es exacta, el único "agregado" que se identifica es el cloruro de sodio, pero el compenente mayoritario de la mezcla del Protocolo de Análisis se encuentra integrado por harina de soja y pellets de cáscara de soja.

Para fundar su posición la actora trae a colación el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas de fecha 20/7/11 y el Dictamen Técnico 41/11 del Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria dictado en el marco de las actuaciones SIGEA Nº 12425-84-2010/1, cuya copia obra agregada en las actuaciones administrativas y es acompañada como prueba documental, los cuales carecen de valor probatorio en tanto hacen referencia a la mercadería declarada y exportada por medio de una destinación que no es la aquí involucrada, resultando improcedente argumentar la clasificación arancelaria sobre una

mercadería determinada, de la que se posee un Protocolo de Análisis emergente de una muestra de laboratorio de dicha mercadería, recurriendo a una analogía documental de casos relativos a otras mercaderías y otras muestras, incontrolables e incontrastables.

No puede apelarse a la analogía conceptual frente a la realidad del Protocolo de Análisis de autos y su resultado, relativo a una muestra real, representativa de toda la mercadería exportada. Así, estos informes y dictámenes traídos a colación por la actora carecen de fuerza de convicción frente al concreto Protocolo de Análisis de fs. 16/18 de las act. adm. de autos junto al Dictámen Tecnico nro. 04/15 de fs. 122/125 de dichas actuaciones en cuanto a lo que respecta a la muestra expresamente dice: "(...) en la Partida del SA 23.04 quedan comprendidos las tortas y demás residuos sólidos, resultantes de la extracción por prensado, disolventes o centrifugación, del aceite contenido en las habas de soja (soya). Asimismo, de los resultados obtenidos del ensayo practicado a la mercadería en litis surge claramente que se trata de una harina d soja desgrasada (materia grasa; 1,6%).

(…) En tanto que la Partida 23.09, cuyo texto reza "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", comprende, entre otras mercaderías, a las preparaciones para la alimentación animal, que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinados a:

Proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos)

Completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios);

O, incluso, a la fabricación de piensos completos o complementarios.

Es importante mencionar que la Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen, en la Partida del S.A. 23.09, los productos de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales y que, por este hecho, hayan perdido la características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamiento.

En otras palabras la condición de alimento de los tipos utilizados para la alimentaciónde los animales no es suficiente para incluir a una mercadería en la Partida 23.09 del S.A., ya que además deben ostentar la característica de preparación y no deben estar expresados ni comprendidos en otra parte de la Nomenclatura.

(…) En términos generales, las "Preparaciones" se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, que no solo se han sometido a varios procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas y, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir, la alimentación de los animales.

Esto excluye a todos los tipos de productos resultantes de una mezcla de sustancias que no respondan a estos principios y que, en consecuencia, se correspondan con títulos de otras partidas que resultan más específicas o que cumplan los preceptos de las Notas Legales de Sección o de Capítulo del SA.

Por su parte no resulta correcto el razonamiento clasificatorio seguido por la defensa en relación con la aplicación de las Reglas Generales Interpretativas en la medida que pretende agotar el análisis con la simple aplicación de la RGI 1 cuando, tal como se rconoce, el producto a exportar resulta de la mezcla de dos componentes un de los cuales se encuentra en proporción mayoritaria. No parece redundante en estas circunstancias recordar la RGI 2b) se ocupa precisamente de los casos de materias mezcladas con otras materias y que la conclusión final se obtiene

por aplicación de la RGI 3).”

En este punto vale señalar que la ley 24.206 (BO: 06.08.93) por la que se aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de Bruselas (en adelante el “Sistema Armonizado”) señala respecto de la partida 2309 lo siguiente en cuanto a su descripción:

23.09	2309.10 2309.90	PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES. - Alimentos para perros o gatos acondicionados para la venta al por menor. - Los demás.

En contraste, la partida 2304 en la que la Aduana clasificó la mercadería, conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 89397 del ITEM (fs. 18 de la act. adm.) corresponde a “Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en ‘pellets’, correspondiendo al producto la posición SIM 2304.00.10.100G, Harina de tortas (ley 21.453). Asimismo, los fundamentos de la correcta clasificación arancelaria enunciada, frente a la composición de la muestra LAB 89397 del ITEM, aparece suficientemente fundada en el informe precedentemente descripto, por los que se descarta la aplicación a la muestra de las partidas 12.08 y 23.09, cuya composición, aplicando las reglas generales 1, 2.b) y 3.b) del Sistema Armonizado queda bajo la Posición Arancelaria NCM 2304.00.10 (Harinas y Pellets), SIM 2304.0010.100G. Se remite íntegramente al contenido de dictamen nro. 04/15 como fundamento de la corrección de la clasificación arancelaria realizada por la Aduana respecto de las muestras extraídas y conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 89397 del ITEM de fs. 18 de las act. adm.

En tal sentido, no exige mayor esfuerzo considerar, respecto del resultado de la muestra -mezcla a base de harina de soja desgrasada 94% y pellets de cáscara de soja 3%, con contenido de cloruro de sodio 2%- que: (i) la Regla General 1 asigna preponderancia a las Notas de Capítulo, como la del Capítulo 23, que establece el carácter residual de la partida 23.09, esto que los productos se clasifican en esa partida si no pueden clasificarse en otro: claramente, una muestra que arroja como resultado más del 94% de harina de soja en su composición, siendo una mezcla, debe clasificarse bajo la partida que corresponde a la harina de soja, y no a una residual de alimentos para animales; (ii) que, en línea con lo anterior, si hubiera dudas porque la muestra tiene dos componentes (harina de soja y pellets de cáscara de soja) la Regla 2 b) prevé que una partida que referencia a una materia la alcanza tanto; a) pura como, b) mezclada o asociada con otras materias, y que la clasificación de esos productos se realiza de acuerdo a los principios de la Regla 3; (iii) esta Regla 3, en su inciso b) -paralelo al inciso b) de la Regla 2 en cuanto refiriera a las mezclas o materias asociados con otras, y ambas poseen especificidad bajo la regla 3 inc. a)- establece que la mercadería se clasificará por la materia que le confiere su carácter esencial que, en la muestra bajo análisis, es, sin dudas, la harina de soja, que representa un 94% de la composición que se define como “mezcla”.

Que asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y el resultado del Protocolo de Análisis, que la cuestión excede la mera divergencia clasificatoria. La mercadería presentada a despacho, frente al resultado del Protocolo de Análisis representativo de toda esa mercadería, difiere notablemente de la declarada en el PE, apareciendo como falaz la declaración del exportador.

En definitiva, asiste razón a la Aduana en cuanto descalifica el razonamiento clasificatorio de la actora, con fundamento en que la composición de la mezcla no permite situarla en la categoría de “preparaciones” conforme las Notas Explicativas de la partida 23.09., tanto por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, como por su proceso de producción. La misma Regla General 1 del Sistema Armonizado, invocada por la actora, obliga a contemplar las Notas de Sección o de Capítulo, tal como la transcriptas del Capítulo 23, a las que nuevamente se remite.

Esto así, la clasificación arancelaria realizada por la actora, tal como lo señala la Aduana, solamente pudo orientarse a una única finalidad, que es la única motivación que sobrevive a la errónea clasificación realizada en la PA de la declaración comprometida originaria, frente a la claridad del Protocolo de Análisis del ITEM: sostener un nivel de tributación en el 5% como alícuota de derechos de exportación sobre el valor FOB de la mercadería.

En conclusión, resulta inexacta la clasificación originaria realizada por la actora en el PE 12 060 EC01 004611 A de la mercadería exportada, bajo la 2309.90.900T (preparación para alimentación de animales), siendo correcta la reclasificación realizada por la Aduana –NCM 2304.00.10 (“Harina y ‘pellets’”), posición SIM 2304.00.10.100G (“Harina de tortas, ley 21.453”)- con base en el Protocolo LAB 89397 del ITEM, con sus consecuencias en cuanto a los derechos de exportación que debieron pagarse por la actora: alícuota del 5% sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la actora- versus alícuota del 32 % sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la Aduana-.

IV.- Establecido que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue errónea, corresponde revisar si tal conducta se encuentra comprendida por la sanción del art. 954.1. inc. a) del CA, conforme la sanción impuesta a la actora mediante el art. 1 de la resolución apelada.

El art. 954.1 del CA establece como presupuesto de hecho para su aplicación que el servicio aduanero verifique una diferencia respecto del contenido de la declaración aduanera del exportador o del importador: la detección de tal diferencia, con todos sus fundamentos, constituye la comprobación aduanera. La sanción prevista por el art. 954.1 del CA se completa en su tipicidad cuando la diferencia detectada por la comprobación tiene como consecuencia producir -real o potencialmente- alguno de los hechos descriptos en los tres incisos del referido apartado 1 del art. 954. En el caso que nos ocupa la DGA consideró configurado el inciso a), que cristaliza cuando la diferencia detectada en la comprobación aduanera resulta, o puede resultar, en “un perjuicio fiscal” en los términos del art. 956 inc. b) del C.A. Tal supuesto se ha configurado en autos, por lo corresponde concluir que se encuentra configurado en autos el tipo infraccional previsto y penado por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

Que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, in re: “Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución” (S 227 XXII), “Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la A.N.A. practique las tareas de control que le están asignadas...” (Considerando 8°).

Que, en virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución Fallo nro. 122/15 (AD SAPE) dictada

por el Administrador de la Aduana de San Pedro, en la Actuación Administrativa nro. 12634-84-2012, con costas (art. 1163 del C.A.).

V.- Que en igual sentido se resolvió el 11/07/22 en los autos "ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. c/ DGA s/APELACIÓN", Expte. nro. EX2021-24456182-APN-SGASAD#TFN, en trámite ante esta Sala "E", Vocalía de la 13° Nominación, cuyo caso es sustancialmente similar al presente.

Por todo lo anterior, VOTO POR:

Confirmar la Resolución Fallo nro. 122/15 (AD SAPE) dictada en el expediente administrativo SIGEA nro. 12634-84-2012 en cuanto condena a la firma exportadora "LAKERS CORP S.A." por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, inc. a) del C.A., con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto de la Dra. Sarquis, atento las particularidades del presente caso.

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

1.- Revocar la **Resolución Fallo N° 122/15** dictada en las actuaciones administrativas **SIGEA Nº 12634-84-2012 (Sumario N° 060-SC-539-2013/8)** en cuanto condena a LAKERS CORP. S.A. por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del C.A., en relación al **PE Nro 12 06 EC01 004611 A** e intima el pago de una **multa** por la suma **$409.220,32** y de **tributos** por la suma de **u$s 87.796,68**, estos últimos con más intereses, previstos en el art 794 del CA

2.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 23-12888039-9 (Dr. Alais) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.18 13:57:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.18 15:53:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.18 16:09:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 16:10:10 -03:00