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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-60595209-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 5 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-94261118; COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. y otro

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. y otro c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-94261118- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución 24/2023, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12403-54-2013, en cuanto le exige a la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. y al despachante de aduanas, Sr. Juan Pablo Mastrangelo el pago de una multa respecto del P.E. 13083EC01001612E por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A. y a la exportadora el pago de diferencia de derechos más intereses.

II.- Fundamentos del recurso: En IF-2023-94261037-APN-DTD#JGM se presentan la firma exportadora y el despachante de aduana e interponen recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra.* Relatan que se clasificó la mercadería en la P.A. 2309.90.90.900T -posición que tributa 5% de derechos de exportación y tiene 2,05% de reintegros fijos a la exportación- y el fisco entiende que se encuentra mal clasificada la mercadería, con fundamento en el resultado de un análisis efectuado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM). Puntualmente, el servicio aduanero alega que corresponde la P.A. 2304.00.100B -posición que se encuentra gravada con derechos de exportación al 32% y tiene 0% de reintegros, léase: perjuicio fiscal-. Asimismo, explican que el fisco entiende que esta posición debía encontrarse amparada por una DJVE; por lo que el servicio aduanero concluye que la mercadería se encuentra prohibida. Invocan un dictamen clasificatorio emitido por la Organización Mundial de Aduana. Alegan que se violó el derecho de defensa de las partes y la garantía del debido proceso toda vez que no se cumplió con lo dispuesto en la RG AFIP 1582/03. Se agravian de la demora del procedimiento aduanero, atento a que recién con la notificación de la corrida de vista tomaron conocimiento del resultado del análisis. Aducen que solicitaron un segundo análisis, que les fue denegado. Hacen hincapié en que el propio fisco reconoce que las muestras se encuentran en tal estado de deterioro que no puede efectuarse un segundo análisis. Asimismo, sostienen que no hay declaración inexacta. Hacen referencia a la obligación del fisco de preservar las muestras en perfecto estado de conservación -art. 3.7 Anexo II de la RG 1582/2003-. Aducen que como la mercadería es perecedera, se debió haber efectuado el análisis de inmediato y notificar su resultado, lo que no

ocurrió. Respecto a la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A. alegan que la condena sólo se sustenta en que la posición arancelaria denunciada se encontraba sujeta a la obtención de una declaración jurada de venta anticipada al exterior y que esto no implica que la mercadería se encuentre prohibida. Aducen que se viola el *principio de legalidad*. Asimismo, alegan que el Sistema Armonizado contiene reglas de interpretación cuya aplicación resulta obligatoria para el fisco y que las mismas tienen un orden prioritario de aplicación conforme el orden numérico que se les ha asignado, cuya aplicación también resulta obligatoria. Se agravian porque el fisco aplica simultáneamente las reglas 1, 2 b) y 3b). En subsidio, solicitan la aplicación del art. 898 del C.A. En forma subsidiaria, solicitan se reliquide la multa y los tributos con fundamento en que en el fisco toma un valor imponible inexistente -léase: no el valor FOB de la mercadería-. Asimismo, plantean la inconstitucionalidad de los tributos en dólares estadounidenses con fundamento en lo dispuesto en la ley 23.928. A su vez, se agravian de la tasa de interés aplicable a las obligaciones en dólares estadounidenses. Finalmente, en lo que respecta al despachante de aduanas, aducen que efectuó la declaración siguiendo instrucciones de la exportadora. Citan los arts. 902 y 908 del C.A. Alegan que la actuación como despachante queda limitada a la realización de trámites y diligencias ante el servicio aduanero sin que pueda incluirse en este concepto, hechos como los que se investigan, que son propios de la exportadora. Ofrecen prueba. Efectúan reserva de caso federal. Finalmente, solicitan se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2023-134410202-APN-DTD#JGM se presenta el fisco y contesta el traslado que le fuera conferido. En primer término, niega las afirmaciones de las co-actoras que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Respecto al planteo de nulidad, aduce que no puede declararse sin que haya perjuicio y que la nulidad por los vicios procesales carece de un fin en sí misma. En cuanto a la imposibilidad de realizar un segundo análisis, aduce que en el Acta de Extracción de Muestras la firma renuncia a su realización, toda vez que solicitó autorización para liberar la mercadería. En consecuencia, entiende que no pueden plantear que se afectó el derecho de defensa de las partes. Asimismo, alega que la P.A. declarada es incorrecta, lo que ocasiona un perjuicio fiscal -art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.-. Hace referencia al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Alega que del resultado del Protocolo de Análisis LAB surge que la mercadería clasifica en la P.A. 2304.00.10.100 y no en la declarada. Explica que no solo 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 del interesado. Concluye que se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap.1 , inc. a) y b) del C.A. Detalla que la operatoria aduanera se encuentra estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del exportador-importador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Aduce que las co-actoras no cumplen con el *"onus probandi"* para demostrar su exculpación. Respecto a la responsabilidad del despachante de aduanas, alega que no se demostró su actuar diligente y que "como auxiliar del servicio aduanero" cuenta con sumo profesionalismo al momento de ejercer. En cuanto a la moneda en la que se liquidaron los tributos, aduce que la ley 23.928 no derogó la ley 23.905. Asimismo, explica que corresponde aplicar lo dispuesto en el art. 794 del C.A. Efectúa reserva de caso federal. Adjunta las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, con posterioridad, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. En PV-2023-142738271-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba. En IF-2023-152166781-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-153329252-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-153384547-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-153388290-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-153389543-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-153961837-APN-SGASAD#TFN e IF-2023-154475222-APN-SGASAD#TFN luce la prueba. En PV-2024-17376820-APN-VOCXVIII#TFN se certifica la prueba. Con posterioridad, se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a alegar. Se agregan los alegatos. Después se ponen autos a sentencia.

V.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA 12403-54-2013 se inician con la remisión de la muestra correspondiente al P.E. 13083EC01001612E al ITEM el 21-05-13. A fs. 3 luce el Acta de Extracción de muestras del 9-05-13. A fs. 5 se

glosa el P.E. referido. A fs. 8/9 luce el Protocolo de Análisis LAB 93931**.** A fs. 11 luce la notificación vía SICNEA enviada a la firma el 28-9-17 del resultado del Protocolo de Análisis LAB referido. A fs. 13 se labra Acta de Denuncia por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. A fs. 17/18 el fisco detalla que la mercadería clasifica en la P.A. 2304.00.10.100 -posición que tributa 32% de derechos de exportación y 0% de reintegros de derechos fijos a la exportación- y que esta posición posee intervención previa de DJVE, ley 27.423. A fs. 19 el 9-10-18 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y se corre vista a la firma, la que se notifica a fs. 20. Nota: luce la fecha de envío de la notificación el 21-12-20. A fs. 21/31 contesta la vista que le fuera conferida. A fs. 35 se tiene por presentada a la firma y se rechaza la prueba pericial ofrecida. Asimismo, se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea para que informe el estado en que se encuentra la muestra testigo que está en poder de la aduana a efectos de realizar un segundo análisis. A fs. 38 el 6-5-22 se informa que: *"(...) verificada la muestra testigo (Aduana) se constató un grado tal de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM)"*. A fs. 42/44 luce el Dictamen Técnico. A fs. 45 se corre vista al despachante de aduanas, quien se notifica a fs. 46 el 11-8-22, quien a fs. 48/51 efectúa su defensa. A fs. 52 se lo tiene por presentado, por contestada la vista y se rechaza la prueba ofrecida. A fs. 55/56 las co-actoras plantean la nulidad de lo actuado con fundamento en que se violó el procedimiento de la Resolución General AFIP 1582/03, la que es rechazada a fs. 57. Con posterioridad luce el Dictamen 33/23 y la Resolución 24/23, apelada.

VI.- Que, corresponde resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución 24/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12403-54-2013, en cuanto le exige a la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. y al despachante de aduanas el pago de una multa respecto del P.E. 13083EC01001612E por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A. y a la firma el pago de diferencia de derechos más intereses.

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas surge que mediante el PE referido, oficializado el 6-5-13, se documenta la exportación de 30 toneladas de *"Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES"*, mercadería que clasifica en la P.A. 2309.90.90.900T y tributa 5% de derechos de exportación y tiene un reintegro fijo del 2,5% -ver fs. 3 de las actuaciones administrativas-.

Que, el 9-5-13 se realiza la extracción de muestras en los términos de la Resolución General AFIP 1582/03 -ver fs. 3 de las actuaciones administrativas-.

Que, en lo que aquí interesa, el fisco basándose en el resultado del Protocolo de Análisis LAB 93931 de fecha 27-01-16 entiende que la mercadería está mal clasificada, siendo las conclusiones: *"(...) se encuentra constituida por harina de soja -componente mayoritario- porotos de soja molidos y maíz molido. Se observa la presencia de cristales de sal -cloruros agregados- y las demás características mencionadas en el informe"*.

Que, con fundamento en el referido Protocolo de Análisis LAB, el fisco entiende que la P.A. correcta es 2304.00.10.000B -posición que tributa 32% de derechos de exportación y 0% de reintegros fijos-; por lo que, instruye sumario, en lo que aquí interesa, por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y le corre vista a la exportadora, y luego al despachante de aduanas y finalmente, las condena al pago de una multa y le reclama diferencia de derechos más intereses a la firma.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde en primer término, analizar el planteo de las co-actoras vinculado a la vulneración del derecho de defensa en juicio.

Que, resulta pertinente destacar que la Resolución General 1582/2003 AFIP, modificada por la Resol. Gral. 2318/07 regula el régimen de extracción de muestras.

Que, en el art. 4.3 de la misma se establece que: *"La muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario 1020, cumpliendo con el siguiente procedimiento…."*.

Que, primero, corresponde aclarar que no escapa a la vista del suscripto que a fs. 2 de las actuaciones administrativas se

indica que se desglosa el formulario OM-1020.

Que en el formulario referido se detallan una serie de datos relevantes del envío de la muestra, lo que posibilita la total identificación de la mercadería a analizar, no habiendo en las actuaciones constancia del mismo, sino simplemente de su desglose, como ya se dijo.

Que, asimismo, en el punto 3 del Anexo III de la referida Resolución establece 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.***

Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados.

El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán químicos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas:

a) Los peritos actuantes deberán ser químicos diplomados en la Universidad Nacional.

b) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos actuantes la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión.

c) Efectuado el segundo análisis correspondiente se consignarán los datos obtenidos en un protocolo de análisis que firmarán los peritos, el químico actuante y el Jefe del Laboratorio.

d) La extracción de muestras que den lugar al segundo análisis se efectuará con la intervención por parte de la Dirección General de Aduanas del extractor interviniente en el primer análisis (en caso fortuito podrá ser reemplazado por el Jefe de Sección o por quien fuera designado por los Administradores de Aduanas del Interior) y un técnico de la División ITEM extrayéndose por lo menos dos "juegos" de muestras de 2 (dos) envases distintos: uno de ellos deberá ser el que dio origen al primer análisis. La extracción de muestras debe cumplir las normas de la presente Resolución.

e) Los gastos que demande el segundo análisis corren por cuenta del interesado cuando éste sea el que lo solicitare." -el resaltado me pertenece-

Que, como ya se dijo, la aduana se basa en el Protocolo de Análisis LAB 93931 para fundamentar la reclasificación arancelaria y en consecuencia, entender que corresponde abonar mayores derechos de exportación -esto es: perjuicio fiscal, art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.- y que la P.A. posee intervención previa de la DJVE, conforme ley 21.423, y basándose en esto, el fisco sostiene que se trata de mercadería prohibida -léase: art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A.-; y en consecuencia, le reclama a las co-actoras el pago de una multa por las infracciones referidas y a la firma el pago de diferencia de tributos más intereses.

Que, en lo que aquí interesa, el 9-5-13 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería -ver fs. 3 de las actuaciones administrativas-.

Que, las muestras fueron remitidas para su análisis al ITEM el 21-5-13 y el 27-01-16 se obtienen las las conclusiones indicadas en el considerando precedente -ver fs. 8/9 de las actuaciones administrativas-.

Que, en consecuencia, se demora dos años y ocho meses desde la extracción de las muestras hasta la obtención de los resultados.

Que, asimismo, no escapa a la vista del suscripto que a fs. 11 de las actuaciones administrativas luce la fecha de envío de la notificación vía SICNEA a la firma exportadora del resultado del Protocolo referido -esto es: 28-9-17- pero no la de notificación.

Que, con fecha 9-10-18 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y se corre vista a la firma -ver fs. 19 de las actuaciones administrativas-. Léase: la demora es de cinco años y cinco meses desde de la extracción de muestras.

Que, la co-actora se notifica del proveído referido el 21-12-20 -esto es: siete años y siete meses después de la toma de las muestras-.

Que, la firma efectúa su defensa y en lo que aquí interesa, ofrece prueba pericial la que es rechazada a fs. 35 de las actuaciones administrativas.

Que, en lo que aquí interesa, a fs. 38 de las actuaciones administrativas el propio fisco informa que: *"(...) verificada la muestra testigo -Aduana-, se constató un grado tal de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías"*-consecuencia, claramente de la demora en la que incurre el fisco-.

Que, con posterioridad, a fs. 45 de las actuaciones administrativas, el 8-8-22 se corre vista al despachante de aduanas por la infracción tipificada en el inciso a) y b) del C.A. Léase: casi nueve años después de la extracción de muestras.

Que, el despachante de aduanas efectúa su defensa.

Que, en lo que aquí interesa, las co-actoras plantean la nulidad de lo actuado en sede aduanera -ver fs. 55/56 de las actuaciones administrativas- con fundamento en la violación del procedimiento establecido en la Resolución Gral. AFIP 1582/03, planteo que es rechazado con posterioridad.

Que, finalmente, se dicta la Resolución apelada.

VIII.- Que, entonces, de lo actuado en sede aduanera, surge de manera manifiesta la irregularidad en el trámite de las actuaciones administrativas y la vulneración del derecho de defensa de las co-actoras, quienes perseguían la producción de un segundo análisis en el cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución General 1582/03, el que no se pudo efectuar precisamente por la demora en la que incurre el fisco. Notése: la muestra testigo tenía tal grado de deterioro que no se pudo hacer un segundo análisis.

Que, la propia Resolución establece que el mismo"*es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis"*.

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 éste último no puede efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación.

Que, más allá del planteo de las co-recurrentes relacionado a la violación del derecho de defensa en juicio y del debido proceso, en este caso particular, la nulidad surge manifiesta.

Que, desde esta 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 -diez años-, las irregularidades en las que

incurrió el fisco referidas *ut supra*, y las sucesivas dilaciones registradas en el trámite del sumario aduanero no pueden subsanarse en esta instancia.

Que, como ya se dijo, es el propio fisco quien reconoce que: *"la muestra se encuentra en estado deterioro tal que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis"*.

Que, precisamente, la producción del segundo análisis se encuentra dirigido a comprobar si la especie y calidad de la muestra se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Que, 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 definitiva, al demora en la que incurrió el fisco socavó la posibilidad de control de la prueba -prueba en la que precisamente se basa el fisco para fundamentar la Resolución apelada-.

Que, ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir el acto fulmina de nulidad el Protocolo de Análisis LAB 93931, toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por el fisco conculca el debido derecho de defensa en juicio, base de nuestro sistema de derecho y reconocido por la CN.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que habiéndose afectado en forma irreversible la posibilidad de producir un segundo análisis, se vulneró el derecho de defensa de las co-actoras, y siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable del Protocolo de Análisis LAB 93931 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente dejar sin efecto la Resolución apelada, con costas.

Que, a mayor abundamiento, resulta oportuno citar antecedentes jurisprudenciales de la Sala "G" donde se ha expedido en casos similares al presente: EX-2021-36044780-APN-SGASAD#TFN: "BMW DE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" -sentencia del 31-08-21-, EX-2021-32633461-APN-SGASAD#TFN: "BMW DE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" -sentencia del 1-09-21- y EX-2019-111557139- -APN SGASAD#TFN: "LA NUEVA ESPERANZA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" -sentencia del 15-10-21-.

X.- Que, por la forma en que se resuelve, deviene abstracto el tratamiento de las demás cuestiones planteadas por las co-recurrentes.

Por ello, **voto por:**

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 93931 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución 24/2023, recaída en las actuaciones administrativas 12403-54-2013

2.- Imponer las costas al fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 93931 y de todo lo actuado en consecuencia, y por

consiguiente, dejar sin efecto la Resolución 24/2023, recaída en las actuaciones administrativas 12403-54-2013

2.- Imponer las costas al fisco.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.06.02 20:31:10 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: 2025.06.04 15:17:11 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.05 10:45:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.05 10:45:28 -03:00