Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-76656207-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Julio de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. n.° 40.116-A; "SOCIEDAD AGRÍCOLA E INMOBILIARIA LAS PIEDRAS LTDA. (AGROIN) c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para resolver en los autos caratulados " **SOCIEDAD AGRÍCOLA E INMOBILIARIA LAS PIEDRAS LTDA. (AGROIN) c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN**", expte. n.° **40.116-A**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, a fs. 141/157, se presenta, por apoderado, la firma SOCIEDAD AGRÍCOLA E INMOBILIARIA LAS PIEDRAS LTDA. (AGROIN) e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones nros. 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 22/2019, 24/2019 y 25/2019 dictadas por la aduana de Mendoza en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA nros. 12448-104-2013, 12448-242-2013, 12448-110-2013, 12448-101-2013, 12448-391-2013, 12448-1329-2012, 12448-100-2013 y 12448-1330-2012, por las cuales se resolvió condenar a la encartada al pago de una multa y tributos por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. "a)" del Código Aduanero, ello con relación a las operaciones de exportación documentadas mediante los permisos de embarque nros. 13 038 EC01 005074 K; 13 038 EC01 006143 X; 13 038 EC01 004864 Z; 13 038 EC01 004948 T; 13 038 EC01 007097 R; 12 038 EC01 023281 J; 13 038 EC01 003113 D y 12 038 EC01 022660 J, en el entendimiento de que se había declarado inexactamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, circunstancia que derivó en un tratamiento tributario distinto al correspondiente según el servicio aduanero. Se refiere a los antecedentes de la causa. Realiza consideraciones respecto del procedimiento sumarial, la cuestión clasificatoria, el proceso productivo y los destinatarios de la mercadería. Ofrece

prueba, hace reserva de la cuestión constitucional y solicita se revoque las resoluciones apeladas, con costas al Fisco vencido.

II.— Que, a fs. 170/184, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera conferido y ofrece como prueba las actuaciones administrativas objeto de la causa, las que acompaña a fs. 185. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la contraria. Sostiene que las resoluciones recurridas contienen una descripción acabada y razonada de los hechos que las motivaron y un análisis detallado de las conclusiones obtenidas por la división ITEM, a la vez que se consideran las razones que hacen a la correcta clasificación de la mercadería, que la posición arancelaria declarada por la compañía en los PE. en trato es incorrecta ya que se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación, ello en virtud de sus características intrínsecas que impiden su clasificación en la partida 2309 como una "preparación del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales".

Finalmente, realiza consideraciones respecto de la infracción imputada a la actora.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas a la demandante.

III.— Que, a fs. 193/193vta. se abrió la causa a prueba, clausurado a fs. 429. A fs. 432 se ponen los autos para la producción de alegatos.

A fs. 438/439 produce su alegato la representación fiscal, señalando que la prueba producida por la actora no revierte las conclusiones arribadas por el servicio aduanero.

A fs. 440/443 vta. produce su alegato la actora. Se refiere al análisis del ITEM, las características de la mercadería, la respuesta por parte de SENASA y las contestaciones de las distintas empresas incorporadas en autos.

IV.- Que, de lo actuado en instancia administrativa, resulta que:

Respecto de la actuación 12448-104-2013, la misma se inició con la remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 005074K. A fs. 2 se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis). A fs. 3 se agrega el acta de extracción de muestras de fecha **8/3/2013**. A fs. 4 se agrega en copia la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada en fecha **8/3/2013**. A fs. 6 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91619**, de fecha **3/9/2013**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con maíz partido y molido (aprox. 54%); semillas de soja partidas y molidas (aprox. 34%) y expeller de soja (aprox. 12%); con presencia de sales de cloruros agregadas...".

A fs. 9 se incorpora la actuación 12448-173-2013, cuya tramitación fue idéntica a lo mencionado precedentemente, referida a la misma operación, con la diferencia en el PROTOCOLO DE ANALISIS incorporado a fs. 15/16, n° **92917**, de fecha **3/9/2013** y respecto de las muestras extraidas en fecha **15/3/2013** del la mercadería cuya exportación se documentó mediante la misma destinación que la señalada en el primer párrafo, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con maíz partido y molido (aprox. 61%); semillas de soja partidas y molidas (aprox. 30%) y expeller de soja (aprox. 9%); con presencia de sales de cloruros agregadas...".

A fs. 18 se incorpora la actuación 12448-236-2013, cuya tramitación es idéntica a lo mencionado precedentemente, referida a la misma operación, con la diferencia en el PROTOCOLO DE ANALISIS incorporado a fs. 24/25, n° **91728**, de fecha 3/9/2013 y respecto de las muestras extraidas en fecha **22/3/2013** del la mercadería cuya exportación se documentó mediante la misma destinación que la señalada en el párrafo precedente, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con maíz partido y molido (aprox. 58%); semillas de soja partidas y molidas (aprox. 31%) y expeller de soja (aprox. 11%); con presencia de sales de cloruros agregadas...".

Realizado el aforo, en fecha 20/02/14 se instruye el sumario contencioso y se dispone la corrida de vista, ello por considerar el servicio aduanero que, conforme los resultados de los protocolos de análisis, se trataría de una mezcla de maíz partido (regla n° 2) correspondiéndole la PA 1104.23.00.000D y no la declarada (PA 2309.....) con una diferencia de tributos del 10%.

A fs. 58/67 la sumariada contesta la vista conferida, señalando que, ante orfandad documental y de un análisis clasificatorio sobre la mercadería cuestionada, no puede ejercer su derecho de defensa por cuanto no identifica cuál es el criterio de la Aduana para considerar la posición arancelaria correspondiente. Asimismo, hace referencia al proceso productivo, al análisis clasificatorio y a los resultados obtenidos por el ITEM.

El 24/11/2017 el servicio aduanero tiene por contestada la vista y hace lugar a la prueba pericial ofrecida por la exportadora, esto es, la realización del segundo análisis de la mercadería para determinar su clasificación.

A fs. 81/82, el Jefe de la Sec. Insp. Simultánea de la División Operativa Mendoza realiza consideraciones en relación al protocolo n°91619 señalando:

- El despachante ha validado para la posición mencionada en la destinación analizada los sufijos "AA(AGROIN 1) = MARCA"; "AI(SO30%MA60%HA10%) = CODIGO DE PRODUCTO O ARTICULO"; "AJ (A GRANEL) = PRESENTACIÓN";

- "...en el marco de la actuación N° 12425 84 2010, se emitió Dictamen Técnico N° 41/11 del Departamento Técnico de Normas y Clasificaciones Arancelarias de la DGA, dónde en controversia similar, se concluyó que este tipo de producto tiene efectivamente el carácter de preparación alimenticia en el contexto de lo establecido por la partida 23.09, en concordancia con la respuesta obtenida de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de

Aduanas. La referida respuesta de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas, alegó que la composición y la descripción de los productos en cuestión, no sólo han sido sometidos a varios procedimientos de fabricación, sino también, sus diferentes ingredientes han sido mezclados en proporciones determinadas y adicionados a varias sustancias que tienen por objeto adaptar las mezclas a la alimentación de los animales, por lo que concluye estos productos tienen efectivamente el carácter de preparaciones en el sentido de la partida 23.09. Posteriormente, en el año 2012 la Sub Dirección General de Legal y Técnica Aduanera, dictaminó que otros suplementos alimenticios con la misma o similar composición (soja y maíz preponderante) encuadraba en la partida 23.09 de la nomenclatura, a traves del criterio de clasificación N° 47/12 aprobado por la Res. Gral. N° 3427/12 AFIP. Más específico aún, en relación al producto de la firma en cuestión, AGROIN 1, objeto del presente análisis, el Dictamen Técnico N° 40/11 [agregado en copia] de la División de Clasificación Arancelaria, que se adjunta a fs. 79, en el marco de la actuación 12425 39 2010, determinó que **el mismo AGROIN1 debe conceptuarse como las preparaciones utilizadas como complemento energético proteico de uso exclusivo en alimentación animal, de diversas composiciones y características**, siendo presentadas a despacho a granel, molida o en pellets, **resultando clasificables en la posición 2309"**.

- En cuanto a la muestra testigo en poder de la Aduana, refiere que "de la simple observación se hace evidente que la misma está humedecida, además se advierte una porción más molida, con presencia de pequeñas manchas negras, que podrían ser gorgojos o larvas. Por todo lo expuesto se remiten las presentes actuaciones, a fin de rever las mismas, con el objeto de establecer la validez de realizar un segundo análisis, como lo ordena el proveido de fojas 75, considerando las cuestiones técnicas y antecedentes normativos analizados anteriormente.".

Seguidamente al informe analizado, el servicio aduanero decidió intimar a la firma exportadora *para que aporte la muestra en su poder por cuanto, la muestra que tenía la Aduana estaba en un estado que no permitía la realización del análisis*. La notificación del acto fue enviada en fecha 30/11/2018.

La exportadora cumple con lo requerido sin perjuicio de señalar que la muestra "a simple vista se encontraba en mal estado debido al plazo transcurrido".

Seguidamente, y sin más trámite, se dicta la resolución apelada en autos, señalando el Jefe de Departamento Aduana de Mendoza que, en virtud de los protocolos de análisis y, siendo que la partida 23.09 "...comprende, entre otras mercaderías, a las preparaciones para la alimentación animal, que consisten en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinadas a: proporcionar al animal una alimentación cotidiana.... ***lleva a suscripto al grado de convicción necesaria para entender que la exportadora declaró una mercadería que no se correspondía con la efectivamente embarcada***".

Así fue que, entendió incursa a la aquí recurrente en los términos de lo dispuesto en el art.954 ap1 inc. a) del C.A.

Respecto de lo actuado en las actuaciones administrativas 12448-242-2013, 12448-110-2013, 12448-101-2013, 12448-391-2013, 12448-1329-2012, 12448-100-2013 y 12448-1330-2012, su tramitación resulta ser casi idéntica, radicando las diferencias en las destinaciones involucradas, determinando el ITEM en su análisis cualicuantitativo que las muestras analizadas consisten en "Mezcla de semillas partidas y molidas,

de colores amarillo y pardo claro; con presencia de polvo.", esto es, "...una mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con maíz partido y molido (aprox. 39, 42, 53, 56, 58, 62, 64, 68, 69 o 70%); semillas de soja partidas y molidas (aprox. 20, 22, 25, 26, 28, 31, 32, 34, 36, 37 o 38%) y expeller de soja (aprox. 4, 9, 10, 11 o 13%) o harina de soja (aprox. 2, 4, 5 o 11%) o semillas partidas y enteras de sorgo (aprox. 16 o 21%); con presencia de sales de cloruros agregadas...".

Se advierte del informe del Jefe de la Sec. Insp. Simultanea de la División Operativa Mendoza, que "...se comparten en términos generales las explicaciones alegadas por la defensa, en materia clasificatoria...", como así también la imposibilidad de la realización del segundo análisis debido al estado de la muestra.

En las actuaciones 12448-391-2013, 12448-1329-2012 y 12448-1330-2012 se observa que fue incorporado el informe bromatológico respecto del estado de las muestras, el Dictamen Técnico 40/11 referido -en copia-, sin visualizar el referido informe del Jefe de la Sec. Insp. Simultánea de la División Operativa Mendoza.

V.- Visto lo precedente y a efectos de resolver si las resoluciones aquí apeladas se ajustan a derecho, corresponde realizar algunas consideraciones.

A efectos de delimitar el análisis del caso, cabe ceñir la controversia en determinar si la posición arancelaria impresa por el exportador en el cuerpo de la destinación fue correcta y, eventualmente, si la imputación efectuada por el Fisco tiene sustento para convalidar la condena cuya revisión conforma el objeto de estos obrados.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo actuado en el marco de las actuaciones administrativas reseñadas y la documental obrante en autos, cabe señalar las siguientes particularidades:

1) El génesis de las instrucciones de sumario no están precedidas por una pesquisa que persuadiere a la administración de la existencia de alguna irregularidad en el marco de la operación de exportación, sino más bien, en razón de una orden jerárquica impartida al personal aduanero que finalmente se constituyó como preventor de lo que la superioridad le requirió.

Nótese en tal sentido que, compulsadas las actuaciones, las mismas se encuentran plagadas de referencias sindicando que la motivación de la investigación radicaba en "...dar cumplimiento a las instrucciones impartidas a fin de aperturar sumario contencioso por presunta infracción al Art. 954 del C.A., respecto de la firma del asunto.", "...En atención al correo electrónico enviado por la Subdirección General Técnico Legal Aduanera...".

Puedo afirmar entonces que quien ordenó instruir sumarios no tuvo siquiera acceso ni intervención directa en la operación en trato, no tuvo en cuenta la mercadería en sí, sino más bien quién era el exportador.

Nótese, al funcionario interviniente le fue impartida la orden de aperturar los sumarios respecto de la firma exportadora sin importar, individualizar o tener en consideración alguna operación de exportación en particular, sino el universo de operaciones realizadas por el mismo sujeto.

En este orden de ideas, resulta claro que las instrucciones de los sumarios fueron producto de una orden del superior y no de una investigación correspondiente llevada a cabo a raíz de los indicios que generarían una duda inicial de que lo declarado por la exportadora no resultaba ajustado a derecho.

En otros términos, no hubo hecho que motivara la investigación sino empresa a imputar.

Es latente la percepción de una excursión de pesca comandada por la superioridad jerárquica de la Aduana.

2) En cuanto a la mercadería involucrada, es indiscutible que consistía en una mezcla de origen vegetal, producto perecedero, por lo cual, el plazo 6 meses entre la extracción de muestras y el resultado de análisis -en algunos casos-, y el de cinco años entre la extracción de las muestras y el segundo análisis, resultaban excesivos para determinar la composición de la mercadería, tornándolo, al menos en caso de segundo análisis, de imposible producción.

Nótese que, al momento de la notificación del acto requiriendo a la exportadora la muestra en su poder -enviada en fecha 30/11/2018-, transcurrieron más de cinco años desde la operación.

En otras palabras, un proceso de dudosa motivación con irregular sustanciación.

3) En cuanto a las conclusiones del ITEM, respecto de algunas operaciones involucradas, se verifican conclusiones disímiles con las mismas muestras en los hasta tres análisis formulados.

En síntesis, un proceso de dudosa motivación, con irregular sustanciación y deficiente sustento probatorio

VI.- Lo hasta aquí referenciado constituye la antesala del castillo de naipes erigido por el servicio aduanero al evaluar –o más bien amalgamar- los hechos con la prueba colectada para dar sustento a las resoluciones apeladas.

Entiéndase, como bien lo plasmó la defensa de la sumariada en oportunidad de contestar la vista, no existió un informe y/o un análisis clasificatorio sobre la mercadería cuestionada. O sea, la Aduana jamás sustentó técnicamente el porqué lo declarado difería de lo comprobado.

No casó su “sospecha” con los resultados de los informes periciales para poder emitir la conclusión que conforma la piedra basal de su pretensión sancionatoria, ergo, no ha fundado ni explicado en ningún momento del proceso sumarial por qué estaría incursa en una infracción quien se limitó a exportar mercadería cuya clasificación no fue rebatida razonablemente. Al no colegirse sustancia en la imputación se advierte arbitrariedad en los fundamentos que la contienen

Véase el informe realizado por el Jefe de la Sec. Insp. Simultánea de la División Operativa Mendoza quien, sin hesitación, reconoce razón a la exportadora al igual que la División de Clasificación que apoyó tal fundamento. Huelgan las palabras para poner de manifiesto el sin razón reinante a lo largo de la sustanciación de todo este proceso y ciertamente desconciertan algunas medidas adoptadas en ese marco, como por ejemplo, la repetición de análisis con muestras que no se encontraban en condiciones de pericia por su naturaleza perecedera.

Párrafo aparte merece la particular concepción de congruencia que se verifica en el marco de la imputación, pues el cuestionamiento primigenio consistió en que **la mercadería embarcada debió ser clasificada en otra posición arancelaria debido a su composición.**

Ahora bien, al momento de resolver el Jefe del Departamento Aduana de Mendoza entendió –y así resolvió- que **se embarcó mercadería distinta a la que fue declarada**, dejando a la luz una dificultad que se presentó a lo largo de todo el camino trazado por el Fisco y esto es, hallar motivo para sostener una condena.

En prieta síntesis, el servicio aduanero, por instrucción jerárquica inicia una investigación sin más, decidió extraer muestras de la mercadería exportada por la firma AGROIN, las envió a analizar al ITEM.

Sin observar las variaciones de la composición en relación a las muestras extraídas de una sola operación en distintas oportunidades, prescindiendo de un informe técnico clasificatorio, instruyó el sumario y prescindiendo sustancialmente de lo manifestado por la ahora recurrente, se descartó la clasificación primigenia y sin explicar cómo ni por qué, omitiendo explicar el nexo causal que daría razonabilidad a la inteligencia que conformó todo este derrotero y –lo más grave- prescindiendo del dictamen técnico de la División Clasificación Arancelaria que desalentó seguir con la pesquisa, se resolvió condenar a Agroin en los términos de lo dispuesto en el art.954 ap1 inc.a) del C.A.

Insisto, no se colige elemento probatorio alguno que permita sostener con razonabilidad el temperamento sancionador del organismo de control, por el contrario, previo al dictado de las resoluciones en crisis, existían sobrados fundamentos para dar por tierra la pretensión inicial de las autoridades de la Aduana (que asertivamente alertaron los funcionarios subalternos) y es por ello que, desde el convencimiento de que nos encontramos frente a un derrotero que no debió llegar a esta instancia de revisión es que cabe asistirle razón a la defensa de la imputada en el sentido revocatorio esgrimido con costas a la perdidosa.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar las Resoluciones nros. 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 22/2019, 24/2019 y 25/2019 dictadas en el marco de las actuaciones administrativas nros. 12448-104-2013, 12448-242-2013, 12448-110-2013, 12448-101-2013, 12448-391-2013, 12448-1329-2012, 12448-100-2013 y 12448-1330-2012.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

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

1. Revocar las Resoluciones nros. 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 22/2019, 24/2019 y 25/2019 dictadas en el marco de las actuaciones administrativas nros. 12448-104-2013, 12448-242-2013, 12448-110-2013, 12448-101-2013, 12448-391-2013, 12448-1329-2012, 12448-100-2013 y 12448-1330-2012.

2. Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese y notifíquese.

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.14 19:20:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.15 15:46:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.15 15:47:49 -03:00