Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-78348261-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Julio de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2019-72825737- -APN-SGASAD#TFN; "BIO PRODUCCIONES S.A. 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 **"BIO PRODUCCIONES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN"**, expte. n.° **EX-2019-72825737- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, IF-2019-72825218-APN-SGASAD#TFN, se presenta, por apoderado, la firma BIO PRODUCCIONES S.A. e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones nros. 457/2018, 456/2018, 455/2018, 459/2018, 458/2018, 440/2018, 453/2018 y 454/2018, dictadas en el marco de las actuaciones administrativas nros. 12517-130-2014 (SC 57-195-2014/4), 12517-131-2014 (SC 57-148-2014/8), 12517-132-2014 (SC 57-149-2014/6), 12517-133-2014 (SC 57-153-2014/K), 12517-134-2014 (SC57-130-2014/9), 12517-135-2014 (SC57-152-2014/1), 12517-137-2014 (SC57-151-2014/3), 12517-470-2014 (SC57-195-2014/4), respectivamente, mediante 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 distintos permisos de embarque, 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.

Solicita se declare la nulidad de las denuncias de cada uno de los sumarios, por no haberse acreditado en ninguno de ellos que: a)… la posición arancelaria declarada por mi representada era improcedente; ni que b)… la posición arancelaria que la Aduana dice que debió haberse declarado sea aplicable a esa

mercadería; pues, respecto del punto a) las acusaciones de la Aduana carecen de argumentos que fundamenten esas pretensiones; y respecto del punto b) no existe opinión fundamentada de la División Clasificación Arancelaria, en relación con la mercadería indicada en estos permisos de embarque (art. 7°, incisos d) y e) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos – LNPA-) generando su nulidad conforme art. 14 inciso b) de la LNPA.

Sostiene que el procedimiento llevado a cabo en instancia administrativa es nulo por entender que: a)… la Aduana hizo caso omiso del debido proceso adjetivo y del derecho de defensa en juicio (art. 1° inciso f) de la LNPA y art. 18 de la C.N.); y b)… lo dispuesto en el párrafo anterior, genera su nulidad conforme art. 14 inciso b) de la LNPA añadiendo que además no hizo lugar a la prueba ofrecida por esta parte aduciendo causales de celeridad que la propia aduana se encargó de contradecir con la dilación con que tramitó las actuaciones, siendo por lo tanto excusas para privar a mi parte de la acreditación de que las muestras estaban perjudicadas por el tiempo transcurrido desde su extracción, sobre todo a los fines de detectar los elementos esenciales para acreditar la existencia de la mezcla completa para animales que se declaró.

Afirma que sido correctamente declarada la posición arancelaria que correspondía de conformidad con la naturaleza, especie y calidad de la mercadería exportada.

Realiza consideraciones respecto el origen de la controversia, la actividad de la empresa, la extracción de las muestras y los protocolos de análisis del ITEM., la representatividad de las muestras, la falta de producción del segundo análisis, la falta de fundamentación de las resoluciones condenatorias, la afectación del derecho de defensa y la cuestión clasificatoria. Ofrece prueba, hace reserva de la cuestión constitucional y solicita se revoque las resoluciones apeladas, con costas al Fisco vencido.

II.— Que, IF-2019-101021037-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera conferido y acompaña como prueba las actuaciones administrativas objeto de la causa. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la contraria. Realiza consideraciones respecto de los antecedentes, las nulidades planteadas por la contraria, la extracción de las muestras, la cuestión clasificatoria, la infracción imputada y el deber probatorio. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba. Solicita se rechace la apelación interpuesta por el actor, confirmando el fallo recurrido, con expresa imposición de costas

III.— Que, mediante PV-2019-105591169-APN-VOCXVII#TFN se abrió la causa a prueba. Clausurado el periodo probatorio y puestos los autos para alegar, mediante IF-2025-16333950-APN-DTD#JGM produce su alegato la actora. Mediante IF-2025-33473701-APN-VOCXVII#TFN los autos quedan en estado de dictar sentencia.

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

El sumario 057-SC-152-2014/1 -Actuación 12517-135-2014- se inicia con la remisión de las muestras

relativas a la mercaderia, cuya exportación fue documentada mediante la destinación 13 057 EC01 008419 R, al ITEM. a efectos de su análisis. Seguidamente, se incorpora el acta de extracción de muestras -involucrando a la destinación mencionada- suscripto por el personal aduanero y la despachante de aduana de fecha **17/12/2013**. A fs. 3 se agrega en copia -sólo primera foja- la destinación 13 057 EC01 008419 R -**3/12/2013**-, mediante la cual se oficializó la exportación de mercadería ubicada en la PA. 2309.90.10.900P, consitente en "Los demás (R. 2012/93 ANA) Preparaciones destinadas a proporcionar al animal la totalidad de los elementos nutritivos necesarios para una alimentación diaria, racional y balanceada (piensos compuestos "completos") - Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES.". A continuación se agrega la copia de la presentación realizada por firma exportadora por ante la Aduana detallando la composición de la mercadería, y la certificación emitida por SENASA. A fs. 7/9 se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS N° 98588 -**fecha de entrada de las muestras 10/02/14, fecha del informe 11/07/2014,-** cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (96%), maíz molido (3,5%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.".

A fs. 14/16 se agregan las impresiones de pantalla del intercambio epistolar -vía correo electrónico- entre distintas áreas de la administración, a efectos de "...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...". Asimismo, se visualiza el correo del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, en relación al Protocolo 98588 -entre otros- señalando que "... del análisis clasificatorio paracticado ...no resulta aplicable la partida 23.09 del Sistema Armonizado.".

Notificado a la firma el resultado del primér análisis **-fecha de notificación 1/9/2014-**, se agrega el informe del servicio aduanero mediante el cual se consideró que, en razón del análisis realizado por ITEM., el resultado difería de lo declarado por la exportadora, debiendo haber clasificado la mercadería en la P.A. 2304.00.10.100B -Harina de soja, elemento que predominaba y determinaba el carácter esencial- y no en la P.A.2309.90.10.900P, y que dicha diferencia, en caso de haber pasao inadvertida, ocasionaba perjuicio fiscal por la falta de pago de una diferencia de derechos de exportación y el potencial cobro de reintegros sin corresponder.

En fecha 29/10/2014 se dispone la instrucción del sumario y la corrida de vista.

Anoticiado de ello la presunta infractora, la firma se presenta, formula su defensa, se refiere al pedido del segundo análisis realizado el 30/9/2014 sin cumplimentarse a la fecha de su presentación -29/12/2014-, formula manifestaciones y acompaña documental.

En fechas 31/10/2014 -enviado por SICNEA- y 23/01/2015 -notificación por correo- se le comunica a la firma el acogimiento favorable de la realización del segundo análisis peticionado.

En fecha 25/02/2015 y ante la falta de respuesta del peticionante -sin perjuicio de no advertir en el expediente administrativo la notificación fehaciente- se dispone el archivo.

A fs. 127/129 la exportadora y la despachante interponen revocatoria, rechazada a fs. 131.

A fs. 136/198 la exportadora aporta documental respecto de la composición de la mercadería, el proceso productivo correspondiente y el destino o el uso del producto exportado.

A fs. 199 la Sección Sumarios de la Aduana San Lorenzo solicita a la Sección Inspección Simultanes que adjunte el resultado del segundo análisis y emita informe técnico, ello previo a la remisión a la División Clasificación Arancelaria.

Mediante la Nota de fs. 208/209 la Sección Inspección Simultanea informa que el Item devolvió la segunda muestra sin analizar debido al incumplimiento del exportador -no obrando constancias de tal circunstancia-, realiza consideraciones respecto de la mercadería, destacando que "... la mercadería en sí misma no pierde las propiedades tanto protéicas como físicas de una harina de soja desgrasada, al contrario los demás elementos por sus proporciones mínimas perderían sus propiedades específicas, con lo cual por aplicación de la regla general interpretativa 1 la mercadería debería clasificarse por la PA 2304 "... Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molido o en pellets...", tratándose de una "...simple mezcla y no una preparación alimenticia...".

El Dictámen Técnico de fecha 23/05/2017 recoge el fundamento señalada, sosteniendo que "...la condición de alimento de los tipos utilizados para la alimentación de los animales no es condición 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 Nomenclatura.", entendiendo que el producto exportado es "...una mezcla de granulometría heterogénea de sustancias..." y no una "preparación homogénea" del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida 23.09 del S.A.. En este orden, el servicio aduanero llega a la conclusión que lo exportó la firma era "... Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molido o en pellets..." por ser la harina de soja desgrasada el componente mayoritario de la mezcla que confiere a la misma su carácter esencial, correpondiendo en consecuencia la P.A. NCM 234.00.10 con un derecho a la exportación del 32%.

En base a los fundamentos señalados se dicta la Resolución N° 440/2018 (AD SALO), condenando a la exportadora al pago de multa y tributos por incurrir en la infracción al art. 954 inc. a).

En cuanto a la actuación n° 12517-134-2014 -057-SC-130-2014/9-, se inicia con la remisión de las muestras relativas a la mercaderia, cuya exportación fue documentada mediante la destinación 13 057 EC01 008473 R, al ITEM. a efectos de su análisis. Seguidamente, se incorpora el acta de extracción de muestras -involucrando a la destinación mencionada- suscripto por el personal aduanero y la despachante de aduana de fecha **18/12/2013**. A fs. 3 se agrega en copia -sólo primera foja- la destinación 13 057 EC01 008473 R -**3/12/2013-**, mediante la cual se oficializó la exportación de mercadería ubicada en la PA. 2309.90.10.900P, consitente en "Los demás (R. 2012/93 ANA) Preparaciones destinadas a proporcionar al animal la totalidad de los elementos nutritivos necesarios para una alimentación diaria, racional y balanceada (piensos compuestos "completos") - Lasdemás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES.". A continuación se agrega la copia de la presentación realizada por firma exportadora por ante la Aduana detallando la composición de la

mercadería, y la certificación emitida por SENASA. A fs. 7/9 se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS N° 98585 -**fecha de entrada de las muestras 10/02/14, fecha del informe 11/07/2014,-** cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (95%), maíz molido (4,5%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.".

La tramitación de esta actuación no difiere de la narrada anteriormente, se agregan las impresiones de pantalla del intercambio epistolar -vía correo electrónico- entre distintas áreas de la administración, a efectos de "...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...", Asimismo, se visualiza el correo del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, en relación al Protocolo 98585 -entre otros- señalando que "... del análisis clasificatorio paracticado ...no resulta aplicable la partida 23.09 del Sistema Armonizado.". Se agregó el informe del servicio aduanero mediante el cual se consideró que, en razón del análisis realizado por ITEM., el resultado difería de lo declarado por la exportadora, debiendo haber clasificado la mercadería en la P.A. 2304.00.10.100B -Harina de soja, elemento que predominaba y determinaba el carácter esencial- y no en la P.A.2309.90.10.900P, y que dicha diferencia, en caso de haber pasao inadvertida, ocasionaba perjuicio fiscal por la falta de pago de una diferencia de derechos de exportación y el potencial cobro de reintegros sin corresponder.

En fecha **28/10/2014** se dispone la instrucción del sumario y la corrida de vista.

Anoticiado de ello la presunta infractora, la firma se presenta, formula su defensa, se refiere al pedido del segundo análisis realizado el 30/9/2014 sin cumplimentarse a la fecha de su presentación -29/12/2014-, formula manifestaciones y acompaña documental.

Al igual que en el expediente administrativo analizado anteriormente, la tramitación siguió de forma idéntica, no se realizó el segundo análisis, la exportadora aportó documental respecto de la composición de la mercadería, el proceso productivo correspondiente y el destino o el uso del producto exportado, se agregó el informe de la Sección Inspección Simultanea, el Dictámen Técnico y el jurídico, y en base a los idénticos fundamentos señalados se dicta la Resolución N° 458/2018 (AD SALO), condenando a la exportadora al pago de multa y tributos por incurrir en la infracción al art. 954 inc. a).

Misma situación con la actuación n° 12517-470-2014 (12517-136-2014) -057-SC-195-2014/4-, destinción n° 14057EC01000235G -oficializada 16/01/2014- Item 2, extracción de muestras 17/01/2014, 18/01/2014, 20/01/2014 y 22/01/2014, Protocolo de Análisis n° 98587 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 10/02/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (94,5%), maíz molido (5%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". A fs. 14 obra otro informe del INTI. -28/03/2014- conforme el cual no se detecta la vitamina A, otro informe de fs. 24 -19/06/2014- determina la presencia de vitamina A. Instruido el sumario en fecha 3/12/2014, se corre vista

a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n° 454/2018 (AD SALO).

Igual situación con la actuación n° 12517-137-2014 -057-SC-151-2014/3-, destinción n° 14057EC01000235G -oficializada 16/01/2014- Item 1, extracción de muestras 21/01/2014 y 22/01/2014, Protocolo de Análisis n° 98589 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 11/07/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (95%), maíz molido (4,5%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". A fs. 14 obra en copia otro informe del INTI. -28/03/2014- conforme el cual no se detecta la vitamina A, sin especificar el ítem de la mercadería analizada respecto de la destinación involucrada. Instruido el sumario en fecha 29/10/2014, se corre vista a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n° 453/2018 (AD SALO).

Idéntica situación con la actuación n° 12517-130-2014 -057-SC-150-2014/5-, destinción n° 13057EC01008427Z -oficializada 3/12/2013-, extracción de muestras 18/12/2013, Protocolo de Análisis n° 98590 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 11/07/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (96,5%), maíz molido (3%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". Instruido el sumario en fecha 29/10/2014, se corre vista a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n° 457/2018 (AD SALO).

Misma situación con la actuación n° 12517-132-2014 -057-SC-149-2014/6-, destinción n° 13057EC01008560Y -oficializada 6/12/2013-, extracción de muestras 19/12/2013, Protocolo de Análisis n° 98592 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 11/07/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (97%), maíz molido (2,5%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". A fs. 14 obra en copia otro informe del INTI. -28/03/2014- conforme el cual no se detecta la vitamina A, sin especificar el ítem de la mercadería analizada respecto de la destinación involucrada. Instruido el sumario en fecha 29/10/2014, se corre vista a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora en fecha 11/09/2014 y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n°

455/2018 (AD SALO).

Igual situación con la actuación n° 12517-131-2014 -057-SC-148-2014/8-, destinción n° 13057EC01008437R -oficializada 3/12/2013-, extracción de muestras 18/12/2013, Protocolo de Análisis n° 98591 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 11/07/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (95,5%), maíz molido (4%), estructuras vegetales noidentificadas (0,5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". Instruido el sumario en fecha 29/10/2014, se corre vista a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora en fecha 11/09/2014 y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n° 456/2018 (AD SALO) -15/8/2018-.

Idéntica situación con la actuación n° 12517-133-2014 -057-SC-153-2014/K-, destinción n° 13057EC01008472Z -oficializada 3/12/2013-, extracción de muestras 18/12/2013, Protocolo de Análisis n° 98586 -fecha de entrada 10/02/2014 y fecha de informe 11/07/2014-, conclusión "...una mezcla de granulometría heterogénea, con una porción aproximada de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (76%), maíz molido (19%), estructuras vegetales no identificadas (5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable)." y que "... se detectaron los agregados de cristales de carbonatos, de cloruros y microesferas de vitamina A.". Instruido el sumario en fecha 29/10/2014, se corre vista a la imputada, continuando la tramitación. No se realiza en segundo análisis peticionado por la exportadora en fecha 30/09/2014 y concluye la tramitación, en cuanto a lo que aquí interesa, con el dictado de la Resolución n° 459/2018 (AD SALO) -15/8/2018-.

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

El nudo gordiano de la cuestión quedó enmarcada en el aspecto clasificatorio discutido, a saber, si la mercadería documentada mediante por la aquí actora debía ser clasificada en la P.A. 2309.90.10.900P "Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales", con una alícuota de derechos de exportación del 5% o, conforme lo entiende la Aduana, debió clasificarse en la PA 2304.00.10.100 "Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja", con una alícuota de derechos de exportación del 32%.

Desde ya se adelanta que la debilidad de la estructura lógica de la imputación y la falta de sustento probatorio, anidan razón a la firma exportadora.

El servicio aduanero sienta su imputación -en los términos de reglado en el art. 954 ap1 inc. a) del C.A.- en la interpretación que formula del resultado de un análisis cuanti-cualitativo de muestras que

evidenciaría que la composición de la mercadería difería de lo declarado por la parte y por ello, le correspondía una posición arancelaria distinta y, en consecuencia, distinto tratamiento arancelario.

Para fundamentar tal postulado, estimo necesario analizar la causa desde dos perspectivas, una relativa al procedimiento del análisis de las muestras y la consecuente conclusión al que arribó el organismo examinador, y la otra relativa a la cuestión netamente clasificatoria.

Respecto de las muestras, su extracción y análisis, cabe señalar lo siguiente:

- No se encuentra agregado en las actuaciones administrativas el formulario que acredite el trazado entre las mercaderías extraidas y las analizadas. Nótese, más allá de que el protocolo señala la destinación respecto de la cual se extrajeron las muestras, no obra constancia fehaciente alguna que acredite que las muestras analizadas eran efectivamente las extraidas.

- El resultado del análisis del ITEM., más allá de lo señalado en cuanto a la falta de identidad respecto de las muestras analizadas, y teniendo en consideración que, en la mayoría de los casos, entre la extracción de las muestras en fecha 17/12/2013, fecha de entrada al ITEM. -10/2/2014- y la conclusión de fecha 11/07/14, transcurrieron aproximadamente SIETE MESES, plazo que resulta excesivo en razón de la caracteristica de orgánica y perecedera de la mercadería involucrada, implicando ello sin duda alguna la alteración en su composición al momento de emitir el referido informe;

- El resultado del ITEM., sin perjuicio de lo señalado precedentemente, arrojó la siguiente composición: harina de soja desgrasada (entre 76 y 97%), maíz molido (entre 2,5 y 19%), estructuras vegetales no identificadas (entre 0,5 y 5%) y cáscara de arróz molida (inferior al límite cuantificable), deifiriendo, en la mayoría de los casos de las cantidades aproximadas declaradas (94,94% respecto de harina de soja desgrasada, 4% respecto de maíz molido) en un máximo de 2,06% y 0,5% respecto de la soja y maíz.

Entiéndase, si el principal fundamento del servicio aduanero para la reclasificación arancelaria radicó en el componente mayoritario y la principal prueba era el informe del ITEM., no hacía falta ningún exámen cuali-cuantitativo ya que la diferencia entre lo observado y lo declarado era el 1,06% y 0,5%, insignificante a los fines pretendidos por el servicio aduanero, máxime cuando se observó un porcentaje de estructuras vegetales no identificadas que, por el grado de molienda, pudieron pertenecer a cualquiera de los dos elementos señalados.

Además, es indiscutible que el transcurso prolongado de tiempo afecta -amén las condiciones de conservación- la estructura y composición de la mercadería orgánica como la involucrada en autos, motivo por el cual la conclusión a la que llegó el ITEM. no es ni puede tomarse como determinante, máxime cuando se le negó a la exportadora el legítimo ejercicio de su derecho para el segundo análisis.

Respecto de la cuestión clasificatoria cabe señalar:

El punto de partida respecto de la discusión clasificatoria radica en que el servicio aduanero descartó que

el producto exportado era “ PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”, y afirmó que se trataba de “... Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molido o en pellets...”, una “...simple mezcla y no una preparación alimenticia...”.

Tal consideración sirvió de fundamento de las resoluciones apeladas y tuvo lugar en el Dictamen Técnico elaborado por la División Clasificación Arancelaria.

Lo que destacaron los funcionarios de la Aduana es que, para estar incluida la mercadería analizada en la P.A. 23.09 del S.A., no resultaba suficiente la condición de alimento de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, sino que debió ser una mezcla o preparación homogénea, y no una mezcla heterogénea de sustancias.

Se hizo hincapié en que la partida 23.09 “PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES” comprende preparaciones que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos destinados a -proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos); -completar los piensos producidos en las exportaciones agricolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios).

Arguye la Aduana que la mercadería debió clasificarse en la partida 23.09 del S.A. “HARINA DE SOJA”, por ser el componente que predomina, determinando carácter esencial, ello en razón de la conclusión a la que llegó el servicio aduanero mediante la interpretación del Sistema Armonizado, reglas generales 1, 2 b) y 3 b).

Las señaladas reglas para la interpretación establecen:

Regla 1 - Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes:

Regla 2 - a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía. b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.

Regla 3 - Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue: a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de

mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa; b) Los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo; c) Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

La Nota 1 del Capítulo 23 del Sistema Armonizado que establece la inclusión en la partida del SA. 23.09 de los productos de los tipos utilizados para la alimentación de animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales…".

Asimismo, señala que, para estar comprendida la mercadería en dicha partida, deben darse tres condiciones: 1) que sea utilizada para la alimentación de animales, 2) que no esté expresada ni comprendida en otra parte y 3) que se obtenga por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia haya perdido las características esenciales de la materia originaria.

En este estadio de análisis, no encuentro razones jurídicas ni técnicas para dar por tierra con la declaración efectuada por la exportadora, pues lo referenciado supra describe –perfectamente- la mercadería exportada, a saber, PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES, siendo su composición estructuras vegetales compatibles con harina de soja y maíz molido, entre otros elementos para ser considerado pienso completo.

Tampoco advierto razonabilidad o motivación suficiente para afirmar –en la lógica del organismo de control- que correspondía la aplicación de las Reglas para la Interpretación del Sistema Armonizado 2.b y 3.b., y en consecuencia debió declararse "Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja".

Sin perjuicio de desconocer la demandada la prueba acompañada por la contraria y que no obre en las actuaciones acompañadas, lo cierto es que dicha prueba no fue desvirtuada.

Los elementos de convicción obrantes en la causa, a los que me referiré a continuación, en definitiva, resultan conmovedores para arribar a un temperamento exculpatorio, consolidando los argumentos de la actora:

- El especialista en clasificación arancelaria y alimentos y ex Director de Clasificaciones Arancelarias de la Aduana Argentina Lic. Julio Tarnapolsky, solicitó a la empresa las facturas de los elementos adquiridos para la preparación del producto y determinó que "salvo la P.A- 23.09 ninguna otra hace referencia en su texto a preparaciones con elementos ajenos al Capítulo 23, tales como las vitaminas y oligoelementos" y que "cuando el texto de una partida contempla a cierta mezcla o preparación, esa opción clasificatoria prevalece sobre la opción de acudir a la P.A. del componente mayoritario o esencial".

El profesional afirmó que el producto cumple con la Regla 1 porque el texto de la partida lo describe específicamente y cumple también las notas legales que afectan la Partida y su certificado general emitido por Senasa es ratificado en particular por la autoridad oficial en materia de acuicultura.

Como consecuencia es clasificable en la Partida 2309 del Sistema Armonizado. Se finaliza esta clasificación sin necesidad de recurrir a otras Reglas, señalando que la clasificación por la Aduana como producto de la partida 2304 es consecuencia de haber considerado que no es posible clasificar por Regla 1, dado que solo es posible clasificar en 2304 considerando la no aplicación de la Regla 1 y utilizando Reglas 2 y 3.

Por lo expuesto, consideró el profesiona que no se debió recurrir a otras Reglas. (VER RE-2019-72825429-APN-SGASAD#TFN y IF-2019-72985620-APN-DNTEID#JGM);

- Informe del 21/05/2014 emitido por el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaría relativo a las “Pautas generales sobre la clasificación arancelaría en la partida 23.09 del Sistema Armonizado", en el cual se establece tres tipos de elementos nutritivos que deben contener los piensos compuestos completos para que se clasifiquen en la P.A.2309.90.10, que son: a) elementos energéticos (grasas y carbohidratos de alto valor calórico como almidón, azúcar y celulosa) dan al animal la energía para la vida y se queman (consumen) en el desarrollo de las mismas (caso cereales, sebo, remolacha, azucarera, paja). b) elementos ricos en sustancias proteicas o minerales o “de construcción” porque intervienen en la formación de tejidos y de los subproductos (leche, huevos, etc). No se queman por el organismo animal, se puede mencionar a las semillas de leguminosas, tortas de extracción de aceites, subproductos lácteos, etc.; y c) elementos que favorecen la asimilación de carbohidratos, proteínas y minerales por el organismo animal. Tal es el caso de las vitaminas, los oligoelementos, los antibióticos, la insuficiencia de ellos traen problemas de salud.

(VER RE-2019-72825506-APN-SGASAD#TFN)

- Dictamen Tecnico incorporado mediante RE-2019-72825406-APN-SGASAD#TFN

Huelga destacar que sendos informes técnicos han sido especialmente tenidos en cuenta por su claridad, conducencia, contundencia y solvencia, amén de que no han sido rebatidos por la dirección letrada de la contraria.

Lo señalado precedentemente, evidencia la forzosa y errada interpretación del servicio aduanero, al descartar la clasificación realizada por la exportadora conforme la regla general 1, y acudir a las reglas 2 b) y 3 b) del sistema armonizado

Ni los mencionados informes, la certificación por parte del SENASA como “Alimento Balanceado Completo” destinado a “Bovinos, Ovinos, Caprinos, Porcinos, Equinos, Aves y Peces de consumo”, la explicación del proceso productivo, las consideraciones respecto del destino del alimento, ni que se trataba de mercadería presentada “a granel” -circunstancia por la cual arrojó distintos porcentajes en los análisis

practicados-, pudieron influir en la consideración del servicio aduanero de que la mercadería era simplemente tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja.

En base a los fundamentos expuestos, considero que las resoluciones apeladas en autos no se ajustan a derecho, ello por cuanto la posición arancelaria declarada por la firma exportadora –aquí recurrente- en relación a las operaciones de exportación documentadas mediante las destinaciones analizadas resulta la correspondiente a la mercadería involucrada y, en consecuencia, no se configuran los extremos de la infracción imputada.

Por ello, corresponde revocar las resoluciones apeladas dictadas en las actuaciones administrativas individualizadas en el Considerando IV del presente voto.

VI.— Que, respecto a los gastos causídicos, no advirtiendo razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, estimo ajustado a derecho imponerlos a la demanda perdidosa.

VII.— Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la actora en su apelación.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar las resoluciones apeladas dictadas en el marco de las actuaciones administrativas individualizadas en el Considerando IV del presente voto.

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, conforme los votos que anteceden, SE RESUELVE:

1. Revocar las resoluciones apeladas dictadas en el marco de las actuaciones administrativas individualizadas en el Considerando IV del presente voto.

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), conforme el art. 1162 del CA.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.17 17:48:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.18 14:30:00 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: 2025.07.18 14:30:24 -03:00