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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-91512394-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Agosto de 2025

Referencia: EX-2021-39472109- -APN-SGASAD#TFN; Sosa, Marta Josefa; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “SOSA, MARTA JOSEFA c/ DGA s/Recurso de Apelación”, EX-2021-39472109- -APN-SGASAD#TFN y su acumulado caratulado “FINNING ARGENTINA SA c/ DGA s/ recurso de apelación”, EX-2021-41359243- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la Sra. Marta Josefa Sosa, en su carácter de despachante de aduana e interpone recurso de apelación contra la decisión del Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, plasmada en la Resolución nro. 87/2021, de fecha 26 de abril de 2021, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 17494-46-2017, que la condena al pago de una multa de $15.621.448, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, apartado primero, inciso a) del CÓDIGO Aduanero, respecto del permiso de embarque 13 057 EC01 002679T; y le exige el pago de u$s 3.011.653,90.-, en concepto de diferencia de tributos, más intereses.

Manifiesta que en su carácter de despachante de aduana documentó el permiso de embarque Nº 13 057 EC01 002679T, registrado ante la Aduana de San Lorenzo, declarando la exportación para consumo de un preparado para alimentación de animales. Agrega que la posición arancelaria declarada fue correctamente consignada, en función de que efectivamente se trataba de una premezcla, a base de harina de soja, destinada a la alimentación de animales con la previa validación de la autoridad de aplicación (SENASA). Sostiene que del permiso de embarque y de la documentación complementaria del mismo, surge evidente que se exportó el producto inscripto y certificado por el SENASA como apto para el consumo animal. Añade que la clasificación arancelaria propuesta es la correcta y se corresponde con la mercadería constatada, incluso teniendo en cuenta el análisis (precario) de la mercadería practicado por el ITEM. Señala que, aún en la hipótesis de considerar que a la mercadería exportada le corresponde una posición arancelaria distinta, la mercadería ha sido correctamente declarada y clasificada, por ende la conducta de no puede ser encuadrada en la figura infraccional del artículo 954 de la ley 22.415. Se refiere a la improcedencia de reclamar tributos a la despachante de aduana. A todo evento, invoca los prescripto en el artículo 898 del CÓDIGO Aduanero. Hace alusión a la falta de responsabilidad de la despachante de aduana y al cumplimiento de los deberes a su cargo. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal

y solicita que se revoque la resolución apelada.

II.- Que, a su turno, se presenta, por apoderado, la firma exportadora “Finning Argentina S.A.” e interpone recurso de apelación contra la decisión del Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, plasmada en la Resolución nro. 41/2020, de fecha 3 de febrero de 2020, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 17494-46-2017, que la condena al pago de una multa de $15.621.448, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, apartado primero, inciso a) del CÓDIGO Aduanero, respecto del permiso de embarque 13 057 EC01 002679T; y le exige el pago de u$s 3.011.653,90.-, en concepto de diferencia de tributos, más intereses.

Dice que durante el período 2011–2015, en plena vigencia de restricciones comerciales, se vio forzada a exportar para poder importar. Agrega que, en ese contexto, decidió incursionar en el rubro de alimentos para animales, aprovechando que ciertos productos con bajo nivel de industrialización estaban sujetos a derechos de exportación del 5 %, frente a otros que pagaban hasta un 32 %.

Señala que se inscribió como elaborador y exportador en el SENASA y fue habilitado por la Aduana. Manifiesta que la operación cuestionada fue una exportación de piensos complementarios, elaborados principalmente con harina de soja y maíz molido, inscriptos bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T, correspondiente a “preparaciones utilizadas para la alimentación animal”.

Afirma que la propia Aduana clasificó y verificó la mercadería en el año 2013 sin objeciones; no obstante, cuatro años después (en 2017) se inició un sumario por supuesta clasificación incorrecta.

Sostiene que las muestras extraídas para análisis se encontraban en mal estado y contaminadas, por lo que no pudieron ser analizadas correctamente. Se agravia, sin embargo, de que el servicio aduanero elaboró un protocolo y basó en él la imputación, sin que existiera una verificación válida del contenido ni un segundo análisis.

Destaca que el criterio usado para re-clasificar la mercadería —como si se tratara solo de harina de soja— contradice no solo lo que había hecho la misma Aduana años atrás, sino también resoluciones anteriores, dictámenes de la Organización Mundial de Aduanas y la propia jurisprudencia nacional.

Advierte que no puede sostenerse una acusación basada en una muestra inviable y criterios inconsistentes, cuando desde el inicio ha actuado con buena fe y dentro del marco legal vigente.

Invoca jurisprudencia. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal. Solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la Sra. Marta Josefa Sosa en su carácter de despachante de aduana. Niega todas las copias y documentación acompañadas por la actora que no sean objeto de un especial reconocimiento de su parte.

Manifiesta que la mercadería había sido declarada bajo la posición arancelaria 2309.90.90, como una preparación para alimentación animal. Sin embargo, tras un análisis técnico (Protocolo LAB 120272), se determinó que se trataba principalmente de harina de soja desgrasada (95 %) mezclada con maíz molido (5 %), sin evidencias de aditivos nutricionales ni procesos que le otorgaran el carácter esencial requerido para una “preparación”. En función de esto, consideró que correspondía su clasificación bajo la posición 2304.00.10, que refiere a subproductos de la extracción de aceite de soja.

Sostiene que la clasificación arancelaria es una facultad indelegable del organismo, no del SENASA ni del INTI, y que el producto exportado no cumplía con las condiciones exigidas por el Sistema Armonizado ni por las Reglas Generales de Interpretación (Reglas 1, 2b y 3b), especialmente en lo relativo a mezclas con un componente mayoritario que determina el carácter esencial.

Considera que se configura una declaración inexacta en los términos del artículo 954, inciso a), apartado 1 del CÓDIGO Aduanero, ya que la diferencia entre lo declarado y lo efectivamente exportado pudo generar un perjuicio fiscal.

Menciona que los tributos aduaneros se determinan en dólares y se convierten a pesos al momento del pago, lo cual no constituye actualización prohibida.

Cita normativa y doctrina aplicable, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

IV.- Que, con posterioridad, la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la firma “Finning Argentina S.A.” (véase IF-2021-62561538-APN-DTD#JGM). Niega todas las copias y documentación acompañadas por la actora que no sean objeto de un especial reconocimiento de su parte.

Sostiene que la mercadería declarada como “preparación para la alimentación animal” (posición 2309.90.90) no cumplía con las condiciones técnicas requeridas para encuadrarse en esa partida, ya que no se trataba de una preparación propiamente dicha, sino de una mezcla donde el 95 % correspondía a harina de soja desgrasada, con un 5 % de maíz molido, lo que responde a la posición arancelaria 2304.00.10 (residuos de la extracción de aceite de soja).

Menciona que según el dictamen técnico del Departamento de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, la mercadería carecía de los elementos típicos de una preparación, como proporciones específicas de nutrientes, aditivos o procesos tecnológicos que le otorgaran el carácter esencial requerido.

Argumenta que se configuró una declaración inexacta, infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. a) del CÓDIGO Aduanero, ya que dicha clasificación errónea produjo —o pudo haber producido— un perjuicio fiscal al tributar un derecho de exportación del 5 % en lugar del 32 % correspondiente.

Entiende que tanto la moneda de liquidación como el tipo de interés son válidos y legales. Invoca lo resuelto por la Corte Suprema en casos como “Volkswagen Argentina S.A.”. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Cita normativa y doctrina aplicable, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

V.- Que el servicio aduanero mediante las Resoluciones nros. 41/20 y 87/21 (AD SALO), condenó a la firma exportadora “Finning Argentina SA” y a la Sra. Marta Josefa Sosa, en su carácter de despachante de aduana, respectivamente, al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, apartado primero, inciso a) del CÓDIGO Aduanero, a la vez que intimó, a ambos, al pago de tributos en concepto de derechos de exportación.

Que mediante la destinación 13 057 EC01 002679T las recurrentes documentaron la exportación de 32.000 toneladas de preparaciones alimenticias para animales bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T, sujeta a un derecho de exportación del 5%.

Que el servicio aduanero, sin embargo, sostuvo que la mercadería, en realidad, correspondía a la partida 2304 comprensiva de “TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SOLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOJA), INCLUSO MOLIDO O EN PELLETS” sujeta a una alícuota del 32%, lo que daría lugar a un perjuicio fiscal en los términos del artículo 956, apartado b, de la ley 22.415, encuadrando dicha conducta dentro de las previsiones del artículo 954, apartado 1, inciso a) del citado texto legal.

Que, en lo que hace a la cuestión debatida en autos, el 27 de mayo de 2013 se procedió a la extracción de un juego de muestra que constaba de tres sobres por declaración detallada conforme lo dispuesto en la RG AFIP 1582/03 -ver fs. 10 de las actuaciones administrativas-.

Que mediante nota nro. 3014/15, de fecha 6/11/15, el Jefe de la División del ITEM solicitó que se envíe la muestra testigo de la aduana, atento el mal estado de las que fueron inicialmente remitidas. Asimismo, se solicitó el fraccionamiento de la misma por si había discrepancia por el protocolo de análisis. Se aclaró que si la muestra en poder de la aduana no estaba en condiciones, correspondía avanzar con la muestra en poder del exportador -fs. 11 de las actuaciones administrativas-.

Que, de fs. 13 de las actuaciones administrativas, se desprende que la muestra testigo que se encontraba en poder de la aduana poseía orificios, lo que indicaría que había estado en contacto con insectos, “lo que la podría invalidar para su análisis”. No obstante, el Jefe de Inspección Simultánea de la aduana consideró que correspondía enviar la muestra al ITEM para que defina la utilidad o no de la muestra. En consecuencia, el 23 de febrero de 2017 se remitió la muestra testigo para su análisis. Cabe señalar que la firma exportadora no pudo localizar la muestra de referencia -véase fs. 15 de las actuaciones administrativas-.

Que, el 3 de mayo de 2017 se aperturó sumario por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del CÓDIGO Aduanero y se corrió vista a las co-actoras.

Que, no escapa a la vista del suscripto que la propia aduana a fs. 85 de las actuaciones
administrativas informó que: “(...) se procede a la apertura de sumario (…) sin contar con los resultados analíticos correspondientes a la mercadería denunciada”. Puntualmente, el fisco se basa en los dictámenes de clasificación realizados sobre otras operaciones de exportación documentadas por la firma.

Que a fs. 70 de las actuaciones administrativas luce el Protocolo de Análisis LAB 120272 efectuado en base a la muestra testigo. De allí surge: fecha de extracción 27-05-13, fecha de ejecución de los análisis: 28-03-17 y las conclusiones: 14-03-18. Se concluyó que: “La muestra informada se trata de una mezcla a base de harina de soja (componente principal) y maíz molido, con presencia de carbonatos agregados. Debido a la presencia de algunos insectos en la muestra no se procede a la cuantificación porcentual por separación y pesada. No obstante ello, la observación por microscopía, tal como se describe en el informe, nos permite aseverar que la harina de soja es el componente mayoritario y
que el mismo se encuentra presente en una proporción superior al 90%”.

Que a fs. 67 luce la notificación SICNEA dirigida a la co-actora mediante la cual se notificó el protocolo figurando solamente la fecha de envío de la notificación 10-05-18. Anoticiada, la firma exportadora impugnó el Protocolo de Análisis LAB por nulo (véase fs. 69/71 de las act. adm.). Sin embargo, el fisco rechazó el planteo de nulidad.

Que, finalmente, la División Clasificación Arancelaria informó que: “(...) Por todo lo expuesto y teniendo en cuenta el estado de la muestra, el tiempo transcurrido para los análisis y que los mismos obrantes a fs. 63/64 no resultan suficientes para concluir con la correcta posición arancelaria de la mercadería en litis, se sugiere enviar

en devolución los presentes actuados al área remitente a los fines que estime corresponder" (véase fs. 85 de las actuaciones administrativas).

Que a fs. 76 se ratifican los informes nros. 144/17 (SIS) y 82/18 (SIS). A fs. 77/84 luce la Resolución 41/2020 en la que se condenó a la firma "Finning Argentina SA" por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. a) del ordenamiento de rito y, a su vez, se la intimó al pago de tributos. En el mismo acto, se absolvió a la Sra. Marta Josefa Sosa en su carácter de despachante de aduana.

Que, con posterioridad, el Subdirector General de la Subdirección General Técnica Legal Aduanera decidió no aprobar la absolución de la despachante de aduana y devolvió las actuaciones a la Aduana de San Lorenzo (véase fs. 91/93 de las act. adm.) que, finalmente, dictó la Resolución 87/2021 por la que se condenó a la Sra. Marta Josefa Sosa en los mismos términos que la firma exportadora y se le exigió, asimismo, el pago de tributos (véase fs. 94/97 de las act. adm.).

VI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar el planteo de la firma exportadora vinculado a la vulneración del derecho de defensa en juicio atento al incumplimiento de lo dispuesto en la Resolución General 1582/2003 AFIP, modificada por la Resol. Gral. 2318/07 que regula el régimen de extracción de muestras.

Que, corresponde destacar que el artículo 3.7 hace referencia a la preservación de las muestras y dispone que: "(...) Las muestras no deben ser expuestas innecesariamente al aire, luz, humedad y otros factores que puedan alterarla, sobre todo si se trata de polvos higroscópicos (productos químicos, gelatinas, pectinas, etc.), o mercaderías en las cuales la determinación de la humedad es importante (papeles, celulosa o pasta de madera, etc.) Para productos refrigerados deberá preservarse esta condición hasta su llegada al organismo analizador."

Que, asimismo, la Resolución referida explica la existencia de distintos tipos de análisis, dentro de los cuales se encuentra el análisis de clasificación y establece que: "(...) Es aquel que se requiere para permitir al Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria la elaboración del Criterio de Clasificación y del correspondiente proyecto de Resolución General, cuando éste fuera necesario." -el resaltado me pertenece-.

Que, en lo que aquí interesa, las muestras no fueron preservadas correctamente. Nótese que el mismo Protocolo de Análisis LAB destaca la presencia de insectos. Asimismo, el análisis de las mismas se realizó casi cinco años después de la extracción.

Que tampoco escapa a la vista del suscripto que no se encuentra glosado en las actuaciones administrativas la copia del formulario OM-1020. 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.

Que el artículo 4.3 de la Resolución AFIP 1582/03 establece que: "La muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario 1020, cumpliendo con el siguiente procedimiento….".

Que, asimismo, se observa que en marzo de 2018 se obtienen las conclusiones del Protocolos de Análisis LAB -realizados sobre la muestra testigo- donde se informa, como ya se dijo, que está en mal estado la muestra y no obstante se concluye que el componente mayoritario es "harina de soja". Adviértase que las actuaciones se remitieron a la División Clasificación Arancelaria para emitir dictamen clasificatorio y no se pudo arribar a una conclusión clasificatoria atento al mal estado de las muestras -ver fs. 75 de las actuaciones administrativas-.

Que, a mayor abundamiento, los resultados del Protocolo de Análisis LAB son notificados vía SICNEA teniendo como fecha de envío mayo de 2018, es decir casi cinco años después de la extracción de las muestras, siendo esto

una prueba más de la vulneración del derecho de defensa del administrado toda vez que en los hechos implica privar a las actoras de la realización de un segundo análisis -vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis-.

Que, de todas formas, reitero, en el caso de autos, directamente el primer análisis ya tiene insectos, es decir, no resulta apto para clasificar la mercadería.

Que, de lo expuesto se concluye que no existe un procedimiento regular de análisis de muestras, en tanto de la litis ni siquiera se observa un primer análisis regular con muestras aptas para su estudio.

Que el paso del tiempo -cuando se trate de mercadería perecedera- empaña la finalidad real de todo el procedimiento seguido por la Aduana, que debió ser encontrar la verdad material. La falta de celeridad en la realización del primer análisis y la omisión del segundo alteró el procedimiento establecido por la Resolución (AFIP) nro. 1582/03.

Que, en efecto, las muestras remitidas al ITEM tenían insectos y las que tenía la firma exportadora no pudieron ser localizadas. A ello, se le suma la demora en la que se incurrió en analizar la muestra.

Que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco dentro del cual el contribuyente discute la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración.

Que la garantía de defensa en juicio debe ser expresamente reconocida y debidamente velada en el procedimiento administrativo. Cuando no se han respetado sus principios fundamentales y especialmente el derecho de ser oído y producir la prueba de descargo de la que el interesado quiera valerse “no se ha “preparado” la voluntad en la forma prevista por el orden jurídico” (Agustín A. Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, cap. IX, pág. 7).

Que, bajo tales premisas, no cabe más que concluir que al incumplir con el procedimiento dispuesto en la Resolución General n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n.º 2318/07, el servicio aduanero ha omitido garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, principio central de todo procedimiento administrativo, y, asimismo, no ha respetado los requisitos esenciales del acto administrativo en cuanto a su causa y procedimientos- artículo 7 incisos b) y d)-, y por ende la resolución cuestionada es nula.

VII.- Que el modo en que se vota el presente torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO por:

1. Declarar la nulidad de las Resoluciones nros. 41/20 y 87/21, dictadas por la Aduana de San Lorenzo en el marco del expediente administrativo SIGEA nro. 17494-46-2017.

2. Imponer las costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Comparto la solución que propone el Vocal instructor, máxime cuando no se verifica elemento de cargo alguno que permita sostener – con la contundencia que exige la imposición de una pena – la imputación efectuada por el Fisco.

Por ello, SE RESUELVE:

1. Declarar la nulidad de las Resoluciones nros. 41/20 y 87/21, dictadas por la Aduana de San Lorenzo en el marco del expediente administrativo SIGEA nro. 17494-46-2017.

2. Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.08.18 17:01:04 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.08.20 10:04:59 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.20 10:06:05 -03:00