Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-94743415-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Agosto de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 31.682-A; CARGILL S.A.C.I.; y su acum. 31.684-A

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht y Horacio Joaquín Segura (la Dra. Claudia Beatriz Sarquis se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados: "**CARGILL S.A.C.I. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente N° **31.682-A**, y acumulado "**D'AMURI GUSTAVO ALBERTO c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente N° **31.684-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 31/53, se presenta la firma exportadora CARGILL S.A.C.I. (en adelante "CARGILL", "apelante" o "actora"), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro el 12 de junio de 2012, mediante la cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *b)*, del C.A., se resuelve condenar: ***i)*** a CARGILL y al despachante de aduana, Sr. Gustavo Alberto D'AMURI, al pago de un monto igual a **$ 183.142,5** en concepto de multa; ***ii)*** y solo a la empresa CARGILL al pago de un importe igual a **$ 28.266 (U$S 7.188, 71)** en concepto de derecho de exportación adeudados.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al *sub examine*, opone, como excepción previa, la nulidad de la resolución apelada. Al respecto, desarrolla que "…una vez contestado el descargo por CARGILL, este servicio aduanero advirtió un error liquidatorio de importante magnitud respecto del cálculo de la multa. Por dicho motivo, con posterioridad a la emisión del Dictamen Jurídico n° 148/2012 (DV JRRO), y previo al dictado de la resolución definitiva, [el 21 de mayo de 2012], se decidió notificarle a CARGILL los nuevos montos reclamados. Sin embargo, dicha notificación omitió efectuarse al amparo de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero". Agrega, a su vez, que "…ello le hubiese permitido a CARGILL, en el eventual caso de cancelar los montos reclamados dentro de los 10 días de notificado, no solo extinguir la acción penal aduanera sino también evitar la registración del antecedente infraccional". En este sentido, adiciona que "…al restringirse la posibilidad de pagar el mínimo de la multa con los efectos del art. 930 y 932 del C.A., se cometió una clara violación al principio del debido proceso […], establecido en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional". Finalmente, con relación a esta causal de nulidad, afirma que "…no hacer lugar a la solicitud […], no solo [lesiona] el principio de debido proceso, sino que también [genera] un dispendio jurisdiccional innecesario, ya que CARGILL se vio obligada a apelar la decisión dictada por el Administrador de la Aduana de San Pedro…". Cita jurisprudencia. En lo que respecta específicamente a las diferencias con relación a la posición arancelaria oportunamente declarada, resalta, en primer lugar, que la definición de "residuo" empleada por el servicio aduanero se ajusta claramente a la mercadería exportada por CARGILL. Luego de hacer referencia a lo que se entiende por "cerner" y "cedazo", agrega que, "…de una interpretación armónica de las mismas aplicada al proceso productivo de obtención de malta, en definitiva demuestran que un residuo del

cernido comprende una porción de un todo donde se separan “partes más sutiles de las gruesas””. Aclara, a su vez, que si se hubiese hecho lugar a la pericia técnica ofrecida, el servicio aduanero hubiese entendido que el residuo considerado coloquialmente como un desperdicio o como una transformación resultante de un proceso productivo donde se obtienen mermas, sobrantes y rindes, no siempre es lineal. En cuanto a la imputación de la infracción de declaración inexacta, menciona que, a través del permiso de embarque cuestionado, CARGILL declaró con total exactitud todo lo que el Sistema Informático María (en adelante “SIM”) le permitía informar. Agrega que, si bien la ley 25.986 (B.O. 05.01.2005) derogó el art. 957 del C.A., no se ha eliminado lo dispuesto por los arts. 241 y 339 del mismo plexo normativo, donde se determina que le corresponde al servicio aduanero la correspondiente clasificación arancelaria de la mercadería. Con posterioridad a haber hecho referencia a lo estipulado por los arts. 332, 340 y 341 del C.A., resalta, una vez más, que la mencionada clasificación sigue siendo una tarea compartida entre el exportador y el servicio aduanero. Adiciona que la complejidad de esta tarea, sumado al cumplimiento de las responsabilidades que le son propias de CARGILL y de su despachante de aduanas, revelan que no podría imputarse la comisión de la infracción de declaración inexacta en los términos del inciso *a)* del art. 954 del C.A. Agrega que correspondería descartar la imputación confirmada por la Resolución n° 45/2012 (AD SAPE) sobre la base de lo estipulado por el art, 898 del C.A. por existir, cuanto menos, un estado de duda que debe resolverse a lo que fuere más favorable para la apelante. Con relación a la imputación del inc. *b)* del art. 954 C.A., manifiesta que el régimen de la ley 21.453 solo establece un sistema de registración, sin que este pueda interpretarse como una prohibición a la exportación en los términos de la Sección VII del C.A. En este sentido, explica que, en ausencia de una disposición legal expresa que exigiera una “autorización” o “aprobación” previa de la DJVE por parte de la autoridad de aplicación para efectuar la operación de exportación, rige el principio de libertad sentado por el art. 19 de la Ley Fundamental. Solicita, subsidiariamente, la atenuación de la multa mínima sobre la base de lo estipulado por los arts. 915 y 916 del C.A. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 160/180 vta., el despachante de aduana, Sr. Gustavo Alberto D’AMURI (en adelante “despachante de aduana” o “parte coactora”), se presenta por apoderado, e interpone el correspondiente recurso de apelación contra la ya mencionada **Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro el 12 de junio de 2012 (ver *ut supra*, considerando I). Luego de efectuar una descripción de los principales antecedentes, de los hechos involucrados y de la contestación de vista presentada por CARGILL, destaca que la resolución aduanera recurrida condena al despachante de aduanas sin llevar a cabo un análisis de su descargo con relación al cumplimiento de los deberes a su cargo, en los términos del art. 908 del C.A.; adiciona que, como resultado de lo mencionado con anterioridad, el citado acto administrativo carece de una debida fundamentación. Aclara, en este sentido, que al no brindarse en forma clara y expresa los elementos que permitan conocer el *iter* psicológico que llevó al agente a dictar el acto, el ejercicio de derecho de defensa se va a ver cercenado. En cuanto a la cuestión vinculada con la clasificación arancelaria, con posterioridad a efectuar una descripción del proceso agroindustrial de la producción de la malta, de la clasificación arancelaria declarada por CARGILL y de la posición sostenida por el servicio aduanero, destaca que la mercadería involucrada se obtiene como resultado de un proceso de cernido. Añade, a su vez, que si se tiene en cuenta el proceso productivo descripto, que el propio ensayo demostró que la muestra no se ajusta a ninguno de los tipos comerciales, y que se trata de mercadería fuera de estándar, resulta evidente que se trata de “material que queda como inservible – para la producción de malta – después de haber realizado un trabajo u operación”. De esta manera, concluye, con respecto a esta cuestión, que no existe duda alguna que se está frente a un residuo de cernido proveniente de un proceso agroindustrial que obliga al exportador, de conformidad con lo dispuesto por la Regla n° 1, a declarar la mercadería dentro de la partida 2302. Con respecto a la imputación de la infracción tipificada a través del art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *b)*, del C.A., resalta, en primer lugar, que no toda declaración inexacta es punible; sino solo aquella que es idónea para producir alguno de los efectos contemplados por la norma. Efectúa un análisis del articulado del Código Aduanero igual a aquel presentado por la firma involucrada (ver, al respecto, *ut supra* considerando I). Manifiesta y fundamenta la inexistencia del elemento subjetivo exigido por el tipo infraccional bajo análisis. Agrega que también correspondería descartar la imputación confirmada por la Resolución n° 45/2012 (AD SAPE) sobre la base de lo estipulado por el art, 898 del C.A. por existir, cuanto menos, un estado de duda que debe resolverse a lo que fuere más favorable para la apelante. Con relación a la imputación del inc. *b)* del art. 954 C.A., manifiesta que el régimen de la ley 21.453 solo establece un sistema de registración, sin que este pueda interpretarse como una prohibición a la exportación en los términos de la Sección VII del C.A. En este sentido, explica que, en ausencia de una disposición legal expresa que exigiera una “autorización” o “aprobación” previa de la DJVE por parte de la autoridad de

aplicación para efectuar la operación de exportación, rige el principio de libertad sentado por el art. 19 de la Ley Fundamental. Solicita, subsidiariamente, la atenuación de la multa mínima sobre la base de lo estipulado por los arts. 915 y 916 del C.A. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III. A fs. 195/211 vta., la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Con relación a las causales de nulidad invocadas por las partes apelantes, comienza por señalar que las normas procesales están destinadas a evitar la alegación de nulidades manifiestamente improcedentes. Adiciona que la afirmación de la actora es totalmente arbitraria, dado que, como se desprende del expediente administrativo, se han seguido todos los pasos establecidos por la normativa procesal aduanera. Estima finalmente que los actos administrativos cuestionados cuentan con todos los requisitos detallados por la Ley de Procedimiento Administrativo. En lo que respecta a la imputación de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. *b)*, del C.A., confirma la configuración de la infracción ya que la mercadería habría resultado ser prohibida. Destaca, a su vez, que cuando se trata de prohibiciones no económicas, si no media la autorización previa concedida por autoridad competente, su ingreso será sancionado. Con relación a la imputación de lo dispuesto por el art. 954, ap. 1, inc. *a)*, del C.A., menciona que, en el caso de autos, luego de extraídas las muestras de mercadería, se determinó que esta no consistía en "residuo de cernido de cebada a granel", clasificada en la PA NCM 2302.40.9001, sino que, de conformidad con el Memo PROG n° 03/2001, expedido por SENASA, "…las partidas [debieron haber sido] presentadas como cebada forrajera, y si se encuentran excedidas de los límites máximos admitidos en el estándar, deberán presentarse para su autorización bajo calidad convenida…". Agrega que, de acuerdo con el Informe de la Sección V n° 104/2001 (AD SAPE) se informa que "…el resultado de la muestra extraída ha sido debidamente notificada y el exportador no ha solicitado un segundo análisis por lo que [aquellos] quedan firmes […] y que, habiendo cotejado la PA NCM 2302.40.900E documentada por la firma y el despachante de aduanas en trato en la destinación de exportación SIM 10060EC01005793 K con los resultados emitidos por la Dirección del Laboratorio vegetal de granos y subproductos del SENASA en el informe de Ensayo 1-CVM GS VS 14485, se concluye que la muestra no se ajusta a ninguno de los tipos comerciales de la norma vigente (Resol. 446/2007). Infiere que la mercadería en cuestión excede de las tolerancias máximas para algunos ítems admitidas para el grado 3, ya sea como cervecera o forrajera, [y considera] que se estaría en presencia de una cebada fuera de estándar que se clasificaría por la PA NCM 1003.00.98.100 U. […] [Como resultado de ello], se habría cometido la infracción prevista y tipificada en el art. 954 […] dado que existiría un perjuicio fiscal…". Aclara que, más allá de la intención de la empresa, ante el carácter objetivo de la infracción, y dada la declaración inexacta, es que corresponde la sanción impuesta ante la típica infracción cometida. Cita jurisprudencia al respecto. Menciona que, de la simple lectura de las actuaciones administrativas involucradas en el presente caso, surge que el caso de autos no encuadra en ninguna de las excepciones expresamente previstas en la ley 22.415; consecuentemente, lo aducido por la actora en su defensa, no la exime de la sanción correspondiente. En cuanto a la solicitud de graduación de la multa, destaca que esta cuestión queda a criterio del juzgador, debiendo tener en cuenta para ello en cada caso las circunstancias, la naturaleza, la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor. Al pasar a examinar los argumentos presentados por el despachante de aduana, luego de citar una serie de antecedentes jurisprudenciales, señala que aquel no habría llegado a probar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Agrega, a su vez, que la recurrente ha podido, en la presente instancia, argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que consideraba oportunas, y ofrecer prueba de los hechos que entendía controvertidos. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

IV. A fs. 214, se resuelve abrir la causa a prueba, que obra agregada a fs. 236/237, 247/258, 260/260vta., 263/264 y 265/265vta. Los antecedentes administrativos corren por separado. A fs. 282 se cierra el período probatorio y a fs. 315 se elevan los autos a consideración de la Sala "G", que pone las actuaciones a disposición de las partes para alegar a fs. 317. A fs. 324/325vta. obra el alegato presentado por el Fisco, a fs. 327/333vta por Cargill S.A.C.I. y a fs. 334/337vta. por D'AMURI GUSTAVO ALBERTO. A fs. 339 se pasan los autos a sentencia.

V. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro el 12 de junio de 2012, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si tanto la firma CARGILL como el despachante de aduanas

implicado, incurrieron finalmente en una declaración inexacta, según lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *b)* del C.A., como resultado de una incorrecta clasificación arancelaria de la mercadería comprometida. No obstante, a los fines de poder llevar a cabo un análisis adecuado de las cuestiones preliminares y de fondo oportunamente planteadas, se presentará a continuación una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

VI. El *sub examine* encuentra su origen en una operación de exportación para consumo, oficializada por CARGILL, mediante el despacho de embarque n° 10 060 EC01 005793 K del 23 de diciembre de 2010, con el objetivo de exportar 230 toneladas a granel de mercadería detallada como "residuos del cernido de cebada", clasificada en la posición arancelaria NCM/SIM 2302.40.00.900E, con destino a la República de Filipinas. Al haber sido una operación que se cursó a través del canal rojo de verificación, en virtud de lo dispuesto por la Resolución General AFIP n° 1582/02, el servicio aduanero procedió a la extracción de un juego de muestras tanto el 29 de diciembre de 2010 como el 3 de enero de 2011, al solo efecto de someterlas a un análisis de carácter estadístico (ver las Actas correspondientes a fs. 4/5 de las actuaciones administrativas n° 12634-2-2011). Mediante Nota n° 1257 (DV ITEM) del 3 de febrero de 2011, la División Instituto Técnico Examen de Mercaderías remitió las mencionadas muestras al Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (en adelante "SENASA") "…para tener a bien determinar: a) identidad; b) peso electrónico; c) porcentaje de granos quebrados; d) porcentaje de materias extrañas; e) granos con carbón; f) granos picados; g) material bajo zaranda de 2,2 mm; h) porcentaje de granos de cebada. Todo ello conforme a los estándares de calidad de la cebada cervecera y cebada forrajera, de acuerdo a la Resolución 446/2007 SAGP y A" (a fs. 11 *ibid*.). En respuesta a dicha solicitud, el SENASA emitió, el 16 de marzo de 2011, el Informe de Ensayo 1-CVM GS VS 14485 donde, luego de detallar los resultados obtenidos de acuerdo con los parámetros de los Anexos A y B de la mencionada Resolución SAGPyA 446/2007, se especifica que "[s]egún [aquellos], la muestra no se ajusta a ninguno de los tipos comerciales de la norma vigente" (a fs. 12 *ibid*.). Por otra parte, mediante el Memorando PROG n° 3/11, del 20 de enero de 2011, el Área Productos Ganaderos del SENASA manifestó que "…[c]laramente, la mercadería que se encuentra en análisis u otras mercaderías en condiciones similares, no corresponde a la calidad exigida para el caso de cebada para maltería…" (a fs. 34 *ibid*.). A lo mencionado, agregó que "…el análisis realizado bajo el estándar de cebada forrajera arroja valores excedidos de las tolerancias máximas admitidas para grado 3, considerándose entonces como mercadería fuera de estándar. Como es conocido por Uds la mercadería fuera de estándar no debe ser cargada salvo que medie una autorización expresa bajo el sistema de calidad convenida entre las partes". De esta manera, la mencionada Área terminó por concluir que, "…en casos como los descriptos, las partidas debieran ser presentadas como cebada forrajera y, si se encuentran excedidas de los límites máximos admitidos en el estándar, deberán presentarse para su autorización bajo calidad convenida".

En virtud de la información suministrada por el SENASA, el Jefe de la Sección V de la Aduana de San Pedro, mediante el Informe Sección "V" n° 104/2011 (AD SAPE) del 11 de julio de 2011, afirmó que, en el presente caso, se estaría en presencia de una cebada fuera de estándar que se clasificaría por la P.A. NCM 1003.00.98.100U y estaría alcanzada por la ley 21.453…" (a fs. 36 *ibid*.). Esto último sería nuevamente afirmado mediante el Informe del 27 de julio de 2011 (Informe Sección "V" n° 119/2011 (AD SAPE)) (a fs. 40 *ibid*.). A fs. 43/46 (*ibid*.), a través de la Resolución n° 80/2011 (AD SAPE) del 18 de agosto de 2011, el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro resolvió instruir el sumario contencioso correspondiente, en los términos del art. 1090, inc. *c)*, del C.A., tanto a la firma CARGILL, como al despachante de aduanas, Sr. Gustavo Alberto D'Amuri, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *b)*, del C.A. A fs. 55/69 (*ibid*.) figura la contestación de la vista correspondiente, presentada oportunamente por CARGILL. A fs. 80/81 (*ibid*.) se inserta el auto del 23 de septiembre de 2011 mediante la cual se ordena: *i)* la apertura de la causa a prueba; *ii)* no hacer lugar a las pruebas periciales contable y técnica (por considerar que aquellas devienen improcedentes y meramente dilatorias); *iii)* y hacer lugar a la solicitud de dictamen de clasificación arancelaria solicitado. A fs. 84/85, se detalla el recurso de revocatoria interpuesto por CARGILL. A fs. 86/87 (*ibid*.), se halla el auto del 11 de octubre de 2011, en virtud del cual se resuelve rechazar el recurso de revocatoria incoado. A fs. 89 (*ibid*.) se agrega la Nota n° 427/2011 del 13 de octubre de 2011, a través de la cual, de conformidad con lo estipulado por el punto 4 del Anexo I de la Resolución General (AFIP) n° 1618/2003, se solicita a la División Clasificación Arancelaria el dictamen técnico clasificatorio correspondiente. A fs. 97/99 (*ibid*.), consta el Dictamen Técnico n° 01/12 del 3 de enero de 2012. En este último, luego de hacer referencia a los antecedentes administrativos, se detalla en el considerando 6°, entre otras cuestiones, que "…cabe tener presente que la partida 23.02, cuyo texto reza "salvados, moyuelos y demás residuos

del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas, incluso en "pellets"", comprende residuos resultantes de los tratamientos de los cereales, entendiéndose como residuo la parte o porción que queda de un todo; aquello que resulta de la descomposición o destrucción de algo; o bien, el material que queda como inservible después de haber realizado un trabajo u operación". De esta manera, se termina por afirma que "…se excluye la partida 23.02 del S.A. y, en consecuencia, se concluye que bajo el aspecto clasificatorio la mercadería motivo de autos queda amparada en la partida 1003.00 "cebada", resultando cladificable en la p.a. N.C.M. 1003.00.98 "Otras, en grano"". A fs. 189, se ponen las actuaciones a disposición de las partes involucradas, por el plazo de seis (6) días, a los fines de presentar los alegatos correspondientes sobre el mérito de la prueba producida.

A fs. 193 (*ibid*.), mediante Nota n° 88/2012 (AD SAPE) del 1° de marzo de 2012, se remite el sumario contencioso a la División Jurídica con el objetivo de obtener el Dictamen Jurídico pertinente. A fs. 194/200 (*ibid*.), se agrega el Dictamen n° 148/2012 (DV JRRO) del 23 de marzo de 2012, mediante el cual la División Jurídica concluye, luego de haber hecho referencia a los antecedentes involucrados y de haber presentado su análisis, que "…corresponde dictar fallo condenatorio contra las sumariadas por encontrarlas solidariamente responsables de la comisión de la infracción tipificada en el inc. "a" del art. 954 del C.A. en concurso ideal con el inc. "b" del mismo art., resultando de aplicación las previsiones contenidas en este último – último párrafo del mismo – exigiendo el pago de la diferencia entre los tributos abonados y los que se debió abonar". Se presente, a su vez, una revisión de la liquidación practicada oportunamente y se determina, como resultado de ello, nuevos montos adeudados en concepto de tributos y multa. A fs. 202 (*ibid*.), se detalla una nueva liquidación. A fs. 207 (*ibid*.), mediante providencia del 17 de mayo de 2012, se tiene por rectificada la liquidación tributaria pertinente y se ordena, previo a la resolución del sumario contencioso, hacer saber a las partes involucradas, mediante la notificación correspondiente, la mencionada rectificación. A fs. 208/209 (*ibid*.) se observa una copia de las correspondientes cédulas de notificación, en virtud de las cuales se da a conocer a las partes involucradas, el 21 de mayo de 2012, la rectificación de la liquidación y el Informe Sección "V" n° 22/2012 del 14 de mayo de 2012. A fs. 214/220 (*ibid*.) figura la Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE) del 12 de junio de 2012, objeto del presente recurso de apelación. A fs. 223 vta. (*ibid*.), CARGILL plantea la nulidad de la Resolución Fallo citada. A fs. 224/225 (*ibid*.), mediante providencia del 26 de junio de 2012, "…no se hace lugar al planteo de nulidad impetrado…".

VII. Una vez presentada una descripción sucinta de los hechos involucrados y de lo actuado en sede administrativa, corresponde examinar a continuación las cuestiones preliminares planteadas por ambas partes apelantes, consistentes en la nulidad de la Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE). En efecto, según lo manifestado oportunamente por CARGILL "…una vez contestado el descargo […], este servicio aduanero advirtió un error liquidatorio de importante magnitud respecto del cálculo de la multa. Por dicho motivo, con posterioridad a la emisión del Dictamen Jurídico n° 148/2012 (DV JRRO), y previo al dictado de la resolución definitiva, [el 21 de mayo de 2012], se decidió notificarle a CARGILL los nuevos montos reclamados. Sin embargo, dicha notificación omitió efectuarse al amparo de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero". Agregó, a su vez, que "…ello le hubiese permitido a CARGILL, en el eventual caso de cancelar los montos reclamados dentro de los 10 días de notificado, no solo extinguir la acción penal aduanera sino también evitar la registración del antecedente infraccional". En este sentido, llegó a afirmar que "…al restringirse la posibilidad de pagar el mínimo de la multa con los efectos del art. 930 y 932 del C.A., se cometió una clara violación al principio del debido proceso […], establecido en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional". Sin embargo, como bien se tuvo oportunidad de observar mediante la descripción detallada *ut supra* (considerando VI), se constata que tanto la Resolución n° 80/2011 (AD SAPE) del 18 de agosto de 2011, mediante la cual se instruye el sumario contencioso correspondiente y se detallan los montos liquidados en concepto de multa, como la providencia del 17 de mayo de 2012, donde se especifican los montos obtenidos como resultado de la rectificación de la liquidación, fueron oportunamente notificados. Por ello, el agravio de la actora no posee entidad alguna toda vez que la notificación de la liquidación rectificada se hizo finalmente de acuerdo a los artículos 930 y 932 CA.

El despachante de Aduanas, Sr. Gustavo A. D'Amuri, por su parte, plantea como causal de nulidad la falta de fundamentación de la resolución recurrida con respecto a su responsabilidad, lo que, según aquel, afectaría su derecho de defensa. Sin embargo, corresponde tener presente que: "cuando se invoque una nulidad debe haber un interés jurídico, no pudiendo peticionarse por la nulidad misma. Así, para que un vicio procesal dé lugar a tal declaración es necesario que se haya colocado al que la invoca en un estado de indefensión no subsanable" (TFN, *Textil Río Grande S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*,

expediente n° 13.505-A, sentencia del 16 de octubre de 2003). Por otra parte, nuestro Más Alto Tribunal ha llegado a sostener que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros Fallos: 205-549 y 267-393). Consecuentemente, al no haberse constatado evidencia alguna de vulneración del derecho de defensa - art. 1, inc. *f)*, y art. 7, inciso *d)*, de la ley N° 19.549, y art. 18 de la CN - la excepción de nulidad planteada debe ser rechazada.

VIII. Desestimadas las cuestiones preliminares oportunamente planteadas por las apelantes, resulta pertinente examinar a continuación si, como resultado de los hechos involucrados en el *sub examine*, tanto CARGILL como el despachante de aduanas involucrado, incurrieron finalmente en la infracción de declaración inexacta, según lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *b)*, del C.A. Para ello, ciertas observaciones concernientes al alcance de la disposición mencionada deben ser previamente presentadas. Según lo estipulado por los términos invocados de la disposición menciona "[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: […] *a)* un perjuicio fiscal […][y]; *b*) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación…".

En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942). A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. "…da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia ley – o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Fallos: 315:942).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos *a)*, *b)* o *c)*. En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso *Ferry Líneas Argentinas SA*, CSJN, 17/6/1986). De esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1, incs. *a)* y *b)*, del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados: ***a)*** se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; ***b)*** la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir un perjuicio fiscal y una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos mencionados con anterioridad implicaría una clara violación del principio de legalidad.

A los fines entonces de poder constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una diferencia entre lo detallado en el documento bajo análisis y lo verificado por el servicio aduanero debe ser constatada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada disimilitud podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (*Papelera Tucumán S.A. v. D.G.A.* (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009). Al adentrarse una vez más en los hechos involucrados en la presente *litis*, corresponde

determinar si, sobre la base de la comprobación efectuada oportunamente por el servicio aduanero, se presenta como correcto el desacuerdo manifestado con relación a la posición arancelaria oportunamente declarada por CARGILL. Para ello, resulta necesario precisar la posición arancelaria a la que corresponde la mercadería exportada: si debió haber sido declarada, tal como lo hizo CARGILL, como "residuo cernido de cebada", PA NCM 2302.40.00.900E (que tributa el 5% de derechos de exportación) o, como lo sostuvo el fisco, que debió haber sido tratada como "cebada fuera de estándar", clasificable en la PA NCM 1003.00.98.100U y alcanzada por la ley 21.453 (que tributa el 20% de derechos de exportación y la obligación de documentar una Declaración Jurada de Venta al Exterior como condición previa a su exportación). Además, si fuera este segundo caso, debe determinarse si la omisión de registro constituye una transgresión a una prohibición a la exportación, configurativa del tipo infraccional previsto por el art. 954, ap. 1, inc. *b)*, del C.A.

A los fines de lograr un mejor entendimiento con relación a las posiciones arancelarias involucradas en autos, se especifica la siguiente información:

PA NCM 2302.40.00.900E "Los demás":

· Capítulo 23 "RESIDUOS Y DESPERDICIOS DE LAS INDUSTRIAS ALIMENTARIAS; ALIMENTOS PREPARADOS PARA ANIMALES"

· Partida 2302 "SALVADOS, MOYUELOS Y DEMÁS RESIDUOS DEL CERNIDO, DE LA MOLIENDA O DE OTROS TRATAMIENTOS DE LOS CEREALES O DE LAS LEGUMINOSAS, INCLUSO EN "PELLETS"".

· Sub Partida 2302.40 "-De los demás cereales", que no son "-De maíz" (2302.10), ni "-De trigo (2302.30).

· Posición 2302.40.900 "Los demás", que no son 2302.40.1 "De arroz".

PA NCM 1003.00.98.100 U "Las demás":

· Capítulo 10 "CEREALES"
· Partida 1003 "CEBADA"
· Sub Partida 1003.00.1 "-Para siembra"
· Posición 1003.00.9 "-Las demás"
· Posición 1003.00.90.1 "-Cervecera"
· Posición 1003.00.90.8 "-Otras, en grano"
· Posición 1003.00.90.9 "-Las demás"

De lo anterior se desprende que, en esencia, la controversia gira en torno a establecer si se trata de cebada (opinión de la DGA) o un residuo/desperdicio de cebada (opinión de la actora). Por otra parte, de lo actuado en sede administrativa y de los argumentos presentados por las partes involucradas en la presente *litis*, se infiere, en términos generales, que el objetivo de la planta industrial de CARGILL es la producción de malta de cebada destinada tanto al mercado interno como a la exportación. Se indica, a su vez, que durante el proceso de producción se generan residuos que están constituidos por diferentes fracciones que se van separando del insumo principal (el grano de cebada cervecera con aptitud para el malteado) y de la malta durante su

acondicionamiento.

En lo que respecta a la normativa aplicable, corresponde tener en cuenta la Resolución N°446/2007 de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (SAGPyA) - vigente al momento de ocurrida la transacción en crisis –, que establece la "Norma de Calidad y Comercialización de la Cebada". Por consiguiente, resulta adecuado contrastar lo estipulado por dicha norma con los resultados del análisis practicado a una muestra de cebada remitida por la Oficina San Pedro de la Aduana al SENASA, obrantes a fs. 12 de las actuaciones administrativas involucradas. En ese sentido, la citada Resolución, conocida como "estándar de comercialización", establece las especificaciones y tolerancias de diferentes rubros o parámetros de calidad para los dos tipos de cebada definidos, cervecera y forrajera en función del propósito de uso del cereal:

a) La "Norma V - Cebada, Anexo A: **Cebada cervecera**" la define como el cereal "destinado a la obtención de malta"; fija las bases de comercialización para la compra / venta, y considera tres rubros o parámetros de calidad con valores máximos y mínimos admitidos (capacidad germinativa, proteína y humedad); y consigna las tolerancias de recibo para una serie de parámetros (capacidad germinativa, granos quebrados, partidos, pelados y dañados, materias extrañas, granos con carbón, granos picados, material bajo zaranda de dos coma dos milímetros -2,2 mm-, calibre sobre zaranda de dos coma cinco milímetros -2,5 mm-, proteína máxima, humedad, libre de insectos vivos). La norma establece que "la cebada cervecera que exceda estas tolerancias establecidas de recibo obligatorio (por parte del comprador)... o que por cualquier causa sea de calidad inferior que impida su uso para este fin específico, se considerará fuera de la presente normativa" (*nuestro subrayado*). En este último caso queda al arbitrio del comprador aceptar (y en qué condiciones comerciales) o rechazar la mercadería. Por último, se establecen las bonificaciones y rebajas en función del resultado de los análisis practicados a las muestras de la mercadería que llega a destino (al comprador) de acuerdo con los valores de los parámetros del estándar;

b) La "Norma V - Cebada, Anexo B: **Cebada forrajera**". Establece las "tolerancias para cada grado" que se definen en base a rubros de calidad comercial (peso hectolítrico, materias extrañas, granos dañados, granos pelados y/o rotos y granos con carbón), clasificando al cereal en tres grados (1, 2 y 3, en sentido de calidad comercial decreciente) de acuerdo con el valor de estos rubros. Considera "fuera de estándar" aquella mercadería que exceda el grado 3 o que exceda algunos valores para ciertos rubros de calidad (humedad, granos picados, granos manchados, con olores comercialmente objetables a que por cualquier otro motivo provoquen que la mercadería sea de calidad inferior, presencia de insectos y/o arácnidos vivos). Además, obliga al comprador a recibir la mercadería de cualquiera de los tres (3) grados establecidos; consignando bonificaciones y rebajas por grado en el precio, define los rubros de calidad y condición de la mercadería.

Ello así, del cotejo de la muestra con los estándares de la Resolución SAGPYA N°446/2007, se obtienen los datos que se ordenan en las 2 tablas detalladas a continuación.

Respecto de la Cebada Cervecera:

Rubro de calidad considerado: CEBADA CERVECERA	**Resultado análisis del SENASA**	**Valores Anexo A (Res. 446/07)**
1. Capacidad germinativa	98%	Mínimo 95%
1. Granos quebrados, partidos, pelados y dañados	5,1%	Máximo 1,5%
1. Materias extrañas	0,4%	Máximo 0,5%
1. Material bajo zaranda de 2,2 mm	38,9%	Máximo 3,0%

1. Calibre sobre zaranda de 2,5 mm	4%	Mínimo 85%

Respecto de la Cebada Forrajera:

Rubro de calidad considerado: CEBADA FORRAJERA	**Resultado análisis del SENASA**	**Valores Anexo B (Res. 446/07)**
1. Peso hectolítrico	59,25 (kg/hl)	Mínimo 59kg/hl (grado 2)
1. Materias extrañas	5,12%	Máximo 1,5% (grado 3)
1. Granos dañados	2,64%	Máximo 3% (grado 3)
1. Granos pelados y/o rotos	10,52%	Máximo 2% (grado 3

Consecuentemente, en virtud de la información obtenida de la correspondiente muestra, el SENASA, mediante su Informe de Ensayo 1-CVM GS VS 14485, del 16 de marzo de 2011, terminó por afirmar que aquella "…no se ajusta a ninguno de los tipos comerciales de la norma vigente" (a fs. 12 *ibid*.). A esto último, agregó, a través del Memorando PROG n° 3/11 del 20 de enero de 2011, que "…la mercadería que se encuentra en análisis […] no corresponde a la calidad exigida para el caso de cebada para maltería…", y que, del examen efectuado bajo el estándar de cebada forrajera, se observó que los valores excedían aquellos de tolerancias máximas admitidas para el grado 3, concluyendo que la mercadería involucrada se encontraba fuera de estándar (a fs. 34 *ibid*.). Por lo expuesto con anterioridad, y teniendo en cuenta la definición técnica de la norma respectiva emitida por el órgano especializado competente, el producto exportado no se puede encuadrar ni en la denominada "cebada cervecera", ni cumple con todos los parámetros que caracterizan la "cebada forrajera". De esta manera, la mercadería en cuestión no puede ser clasificada en posición arancelaria alguna del Capítulo 10 de la NCM y, por consiguiente, aquella debe ser considerada como un *residuo cernido de cabada*, (clasificada en la PA NCM 2302.40.00.900E). Esto último, trae como resultado que no corresponde identificar diferencia alguna entre lo declarado y lo verificado y, en virtud de ello, resulta pertinente revocar la Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE) del 12 de junio de 2012.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar **Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro el 12 de junio de 2012 en la Actuación N| 13634-45-2011 .
2. Costas a la vencida.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1. Revocar **Resolución Fallo n° 45/2012 (AD SAPE)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Pedro el 12 de junio de 2012 en la Actuación N| 13634-45-2011.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura, por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.27 13:14:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.27 13:40:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.27 13:40:38 -03:00