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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-95689950-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Agosto de 2025

Referencia: EX-2022-80063970- -APN-SGASAD#TFN; "BMW DE ARGENTINA S.A"; sentencia

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos "**BMW DE ARGENTINA S.A C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente EX-2022-80063970- -APN-SGASAD#TFN.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma actora y, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 344/2022 (AD SALO), dictada por la aduana de San Lorenzo el 23/06/2022, en el expediente Nro. 12517-540-2013, en cuanto la condena por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. "a", del C.A. al pago de una multa de $96.392,87-, y se le intima al pago de USD 16.421,27.-, en concepto de tributos, con más los intereses, con relación a la mercadería documentada en el PE N° 13057EC01007648U.

En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los hechos y seguidamente, pasa a fundar los agravios. Plantea la nulidad de lo actuado en sede administrativa en tanto considera vulnerado el procedimiento previsto en la RG AFIP 1582/03. Señala que, en el caso, el servicio aduanero vulneró el referido procedimiento. En ese sentido, destaca que su mandante fue notificada del resultado del Protocolo de Análisis, LAB 101719, que se había realizado respecto de la muestra extraída y oportunamente enviada al ITEM (Instituto Técnico de Examen de Mercaderías) y, en atención a que de lo informado resultaba que la mercadería analizada era "preparación para la Alimentación Animal", fue que el 11/03/2016, a través del SIGEA Nº 12517-540-2013/1, solicitó la liberación de la póliza de caución afectada al PE involucrado. Recalca que el servicio aduanero nunca dio respuesta a su solicitud; por el contrario, y aun sin la realización de un segundo análisis ante el ITEM, sorpresivamente la demandada le apertura sumario administrativo el 4/7/2018 y le corrió vista de las actuaciones el 30/08/2018. Indica que, luego de dos años de la operación aduanera, y el resultado del LAB 101719, el servicio aduanero consideró errónea la PA por ella declarada y por la que tributó las alícuotas que se encontraban vigentes a esa fecha. Reitera que, si el servicio aduanero entendía que el resultado del análisis no se condecía con la PA declarada en el PE en trato, debió indicarlo al momento de notificarle el resultado y, en efecto, otorgarle la posibilidad de que pudiera promover la realización de un segundo análisis, tal como contempla la Resolución General

AFIP Nro. 1582/2003. En efecto, manifiesta que el pedido de segundo análisis era la vía recursiva pertinente. Asimismo, agrega que el servicio aduanero tampoco consideró que se trataba de un alimento perecedero, con las dificultades que eso significa respecto del paso de tiempo y las condiciones de la muestra. Califica de arbitrario y dilatorio el accionar de la aduana. Cita jurisprudencia. En otro orden de consideraciones, señala que el servicio aduanero no ha demostrado de modo concluyente la comisión de la infracción que le endilga; afirma que ha declarado correctamente la posición arancelaria de la mercadería exportada y que dicho hecho no puede ser rebatido válidamente a través de un procedimiento viciado de nulidad absoluta. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y/o que se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

II.- Que el representante del fisco contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, refuta el planteo de nulidad efectuado por la recurrente. En tal sentido reseña las constancias de la causa que dieron inicio al sumario administrativo y sostiene que la actora no instó a la realización del segundo análisis luego de peticionada su realización, que tampoco demostró que la aduana haya incumplido la correcta preservación de la mercadería. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. En cuanto a la cuestión de fondo, afirma que la posición arancelaria declarada por la actora en el P.E. es incorrecta en tanto se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación en la PA NCM 2304.00.10.100 B y que, asimismo, se encuentra configurada la infracción de declaración inexacta tipificada en el art. 954 ap. 1) inc. a) del C.A.. Prosigue con un minucioso análisis de la normativa aduanera aplicable en materia de clasificación arancelaria. Esgrime que, la pretensión de la actora de que se le tendría que haber anoticiado si el resultado del análisis le era “favorable”, carece de sustento y no encuentra asidero jurídico. Afirma que su parte cumplió con la normativa al notificar el resultado, y no se encontraba obligada a pronunciarse sobre la coincidencia o no de lo declarado por la actora; pues, sostiene que el análisis refiere a la composición de la mercadería estudiada y no a su clasificación arancelaria. Agrega que, ante una discrepancia entre la composición de la mercadería constatada, y de considerarlo procedente, era la actora la que contaba con la posibilidad de solicitar un segundo análisis y no lo hizo. En ese sentido, destaca que el planteo de nulidad de la actora deviene totalmente abstracto ya que, además de haber sido debidamente notificada del resultado del Protocolo de Análisis, no requirió la realización de segundo análisis; ni tampoco lo hizo al momento de notificarse de la corrida de vista por la instrucción de sumario dispuesta. Afirma que, en los hechos, el proceder de la parte actora implicó un consentimiento de los resultados de la muestra.

Finalmente, y en otro orden de consideraciones, argumenta que la posición arancelaria declarada por la exportadora en el PE involucrado es incorrecta, ya que se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación: NCM 2304.00.10 (posición arancelaria SIM 2304.00.10. 100B). En particular, señala que en virtud de las características de la composición de la mercadería que resultaron del análisis “no es posible clasificarlo como una ‘Preparación del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales’ (Partida 2309) sino que correspondía, al momento imponible de la oficialización del Permiso de Embarque, la posición arancelaria NCM 2304.00.10 (posición arancelaria SIM 2304.00.10.100B)”. Agrega que, la Partida 23.09 comprende solo a los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieren la condición de ‘Preparaciones’, no siendo esa la condición de la mercadería evaluada en autos, que se condice con “…una mezcla compuesta mayoritariamente por harina de soja desgrasada”. En consecuencia, sostiene que se encuentra configurada la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del C.A. Cita jurisprudencia al respecto. Considera que la conducta desarrollada por la actora configura el elemento exigido por la norma en trato, atento deviene una transgresión al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones y que, asimismo, dicha declaración inexacta ha conllevado a que se produzca el perjuicio fiscal requerido por el tipo infraccional. Finalmente, efectúa la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12517-540-2013 se inician a fs. 1 con las Notas Nros. 370/13 y 1960/13 del 22/11/2013, mediante las cuales se informa haberse extraído una muestra de la mercadería amparada por el PE N° 13057EC01007648U y se ordena la remisión al ITEM para su análisis, en los términos de la Resolución General N°1582/03. A fs. 2 se agrega copia certificada del PE involucrado documentado por la firma BMW DE ARGENTINA

S.A.. A fs. 3 luce el acta de extracción de la muestra del 30/10/13 labrada en la planta de la firma Alea y Cía. S.A., en presencia del Jefe de dicha planta, la despachante de aduana por parte de la firma exportadora y el verificador de Aduana designado al efecto, mediante la cual se constata y los presentes suscriben en la entrega de "…tres muestras de la mercadería amparada por la destinación…13057EC01007648U… para su posterior análisis. Asimismo, se informa que el libramiento de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprobaren del análisis a practicarse, más las multas que correspondieren en caso de verificarse tales inexactitudes, en un todo de acuerdo con lo normado en la Res. Gral. 1582/03 A.F.I.P. y sus modificatorias, que lo hace pasible de las sanciones previstas en el art. 954 del Código Aduanero...". A fs. 4/5 se agrega el informe resultante del análisis de la muestra, realizado el 13/11/15: Protocolo de análisis LAB 101719, en el que se especifica: "muestra declarada: Suplemento alimenticio para animales"; "se solicita determinar: análisis cuali-cuantitativo"; "Fecha de entrada: 21/7/2014"; "**INFORME**: CARACTERES GENERALES: Mezcla de granulometría heterogénea, constituida grumos de color pardo claro y granos partidos de color amarillo y blanco"; y a fs. 6 luce agregada la conclusión: "se trata de una mezcla de granulometría fina, constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, con presencia de los siguientes agregados: silicatos y otros minerales. No es posible cuantificar las estructuras vegetales debido al alto grado de molienda que presentan las mismas". A fs. 8 se agrega la notificación de la copia del resultado de análisis a la firma BMW DE ARG. S.A. del 24/2/2016. A fs. 10/11 luce la Nota 172/18, del 7/6/2018, en la que la Aduana entiende que la situación traería aparejada los efectos lesivos del art. 954. inc. a, del C.A., por considerar que, del resultado obtenido de la muestra, la posición arancelaria declarada por la exportadora debió haber sido otra ("Harina de soja, por ser la mercadería que predomina"), con una alícuota diferente a la integrada por la exportadora, causando ello un perjuicio fiscal. Asimismo, se deja constancia de que los reintegros no habían sido abonados y se propone la instrucción de sumario por los motivos determinados. A fs. 12, se agrega copia de la Actuación 12517-540-2013/1, mediante la cual la forma exportadora, el 11/3/16, había solicitado la liberación de la caución otorgada, a los fines de afianzar los tributos liquidados conforme la posición declarada en el PE involucrado. A fs. 13, el 4/7/2018 se apertura sumario contra la firma BMW DE ARG. S.A. por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. a), del C.A., a la vez que se les corre vista de todo lo actuado y se les informa el importe de la multa ($96.392,87) y de los tributos (U$S 16.421,27) y se notificó a la exportadora el 30/8/2018. A fs. 22/37 se agrega la Actuación N°12517-540-2013/2, por la que se presenta la firma BMW DE ARG S.A y formula su descargo, el 13/9/2018. A fs. 58/60 se emitió dictamen técnico calificatorio N° 42/22, del 23 de mayo de 2022, por el que se opinó que "La mercadería resultante al Item 1 de la Destinación 13057ECO1007648U, de fecha 25 de octubre de 2013… debe conceptuarse como 'Mezcla de harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, con presencia de silicatos y otros minerales… la que clasificaba al momento imponible, en la posición arancelaria NCM 2304.00.10, posición SIM 2304.00.10.100". A fs. 61 se agrega la Nota 2010/2022 (DV ARIN), del 27/5/22, mediante la que se informa que la posición señalada en el informe técnico calificatorio, al momento de la oficialización de la operación aduanera, tributaba derechos de exportación a una alícuota del 32% y no gozaba de reintegros tributarios algunos. Finalmente, a fs. 62/67 se dicta la resolución N° 344/2022 (AD SALO) del 23/6/2022, apelada en autos y a fs. 71 se acredita ante el servicio aduanero la presentación de la apelación ante este Tribunal.

IV.- Que PV-2025-92843931-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala "G" y, finalmente, por IF-2025-93050689-APN-VOCXX#TFN se ponen autos a sentencia.

V.- Que, corresponde decidir entonces acerca del planteo de nulidad efectuado por la actora.

Que el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción descripta en el artículo 954 inc. a) del C.A. por cuanto sostiene que, de acuerdo al resultado del análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría constatado que la misma no se correspondía con la declarada y que, por ende, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria que tributaba un porcentaje menor de derechos que el correspondiente, y a la cual le correspondían reintegros a la exportación, (sin perjuicio de que, en el caso de autos, y tal como surge de fs. 22vta. de las actuaciones administrativas, dichos reintegros no se habían abonado).

Que la mercadería documentada mediante el P.E. N° 13057EC01007648U fue consignada en la PA 2309.90.90.900T "Las demás - Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE

ANIMALES”, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB N° 101719- consideró que la mercadería debía ser clasificada como harina desgrasada de soja en la P.A. 2304.00.10.100-B. Para esta última posición arancelaria, correspondía una alícuota del 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

Que, para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó -como se dijo- en el Protocolo de Análisis LAB N° 101719 elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), que concluyó que la mercadería "... se trata de una mezcla de granulometría fina, constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido ... ” (ver fs. 4/5 de las act. adm.).

Que, por su parte, la recurrente funda su planteo de nulidad argumentando que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General N° 1582/03, privándola, de esa manera de la vía recursiva prevista en dicha normativa y vulnerando su derecho de defensa en juicio avalado constitucionalmente. Destaca que las muestras fueron extraídas en fecha 30/10/13 y que el Protocolo de Análisis LAB N° 101719 le fue notificado recién con fecha 24/2/2016; y, en virtud de no advertir cuestionamiento alguno por parte de la Aduana, el 11/3/2016 solicitó ante el servicio aduanero la liberación de la póliza de caución otorgada a los fines de afianzar la operación de exportación.; presentación que, no se advierte haya sido respondida. En efecto, de las constancias de la causa resulta que recién pudo tomar conocimiento de la denuncia efectuada en su contra por la Aduana, en oportunidad de que le fuera notificada la apertura de sumario y la corrida de vista respectiva, habiendo transcurrido casi 4 años de la toma de muestra (4/7/2018, ver fs. 13 de las act. adm.) dejándola así sin posibilidad de requerir un segundo análisis.

Que el planteo de nulidad que ahora se analiza también fue esgrimido por la aquí recurrente en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 22/53 de las actuaciones administrativas.

VI.- Que, resulta oportuno señalar lo establecido por la mencionada Resolución General N° 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III establece que el segundo análisis “Es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el Importador o el Exportador de la mercadería. El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis.

Que, a la luz de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 30/10/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión; la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 29/7/2014 y con fecha 13/11/2015 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB N° 101719. Por medio del SICNEA 16057NOTI004719X se notificaron con fecha 24/2/2016 a la firma BMW DE ARGENTINA S.A. copias de resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por diferentes operaciones de exportación (entre los cuales se encuentra el permiso de embarque cuestionado en autos). Según consta en el cuerpo de la notificación se agregó como adjunto un archivo PDF, cuya impresión no luce agregada junto a la copia del referido SICNEA.

VII.- Que las circunstancias expuestas deben ser analizadas considerando como premisa que, si bien el procedimiento es uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la declaración de nulidad de este último no puede efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación.

Que, desde esta perspectiva, entiendo que, en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del presente, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero, tanto en la dilación de la notificación del resultado del protocolo de laboratorio y del inicio del sumario aduanero, así como también la cuestión fundamental de que recién el 23 de mayo de 2022, se produjo el informe técnico clasificatorio por el que se consideró que la Posición declarada por la exportadora no se condecía con la mercadería en trato; mientras que, a la presentación de la actora del 11/3/2016, en la que solicitó la liberación de la póliza otorgada no se

dio respuesta alguna, ni se dio trámite alguno al procedimiento (en efecto, el impulso subsiguiente a dicha presentación fue del año 2018, con el objetivo de instruir sumario), el no haberse efectuado un segundo análisis (como vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable), no puede subsanarse en esta Instancia; máxime, cuando las muestras extraídas datan del año 2013 y la Resolución sumarial aquí recurrida se dictó recién en 2022. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa, se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impiden la realización, en la actualidad, de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Que, en ese sentido, la representatividad de la muestra, es decir, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, es el principio básico sobre el cual se encuentra estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable de modo tal que, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil.

Que el tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra, el resultado de la práctica del análisis pertinente y la notificación del mismo a la parte interesada, socavó, como señalé supra, la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada. Ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, fulmina de nulidad el Protocolo de Análisis LAB N° 101719 toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración, conculca el debido derecho de defensa en juicio, base de nuestro sistema de derecho y reconocido por la Constitución Nacional.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que asiste razón a la actora en cuanto sostiene que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir y/o producir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB N° 101719 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora.

2.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 101719 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 344/2022 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA N° 12517-540-2013

3.- Costas a la D.G.A..

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto que antecede.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora.

2.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 101719 y de todo lo actuado en consecuencia y, por

consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 344/2022 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA N° 12517-540-2013

3.- Costas a la D.G.A..

Regístrese, notifíquese y oportunamente, envíese a guarda temporal

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.27 12:20:13 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 13:47:08 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.29 10:57:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.29 10:58:20 -03:00