Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-98996079-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2022-103409835- -APN-SGASAD#TFN; "LA TROJA S.R.L. 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 "**LA TROJA S.R.L. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN**", expte. n° **EX-2022-103409835- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante IF-2022-103409752-APN-DTD#JGM, se presenta, por apoderada, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 650/2022 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco de la actuación administrativa N° 038-SC-126-2017/1, por la cual se resolvió condenar a la encartada al pago de una multa y tributos por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. "a)" del Código Aduanero, ello con relación a las operaciones de exportación documentadas mediante los permisos de embarque nros. 13 038 EC01 003015 D y 13 038 EC01 007035 J, en el entendimiento de que se había declarado inexactamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, circunstancia que derivó en un tratamiento tributario distinto al correspondiente, según el servicio aduanero. Se refiere a los antecedentes de la causa. Realiza consideraciones respecto del procedimiento sumarial, el examen realizado por el ITEM, las características de la mercadería y la actividad clasificatoria desplegada por el servicio aduanero. Se refiere a los fundamentos de la resolución apelada. Plantea nulidad en relación al procedimiento. Se explaya respecto de la competencia del SENASA, los dictámenes del Comité Clasificatorio de la OMA y las Reglas Generales Interpretativas del Sistema Armonizado, y la infracción imputada. Ofrece prueba, hace reserva de la cuestión constitucional y solicita se revoque las resoluciones apeladas, con costas al Fisco vencido.

II.— Que, mediante IF-2023-22405411-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. Menciona los antecedentes de la causa. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la contraria. Se refiere al planteo de nulidad, el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación y las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, la clasificación realizada por el servicio aduanero, la inexactitud de la declaración, la infracción imputada y la falta del segundo análisis. Cita jurisprudencia y doctrina. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas a la demandante.

III.— Que, mediante PV-2024-23420378-APN-VOCXVII#TFN, se declaró la cuestión como de puro derecho. Mediante PV-2025-38288748-APN-VOCXVII#TFN se elevó la causa a la Sala “F” y, mediante IF-2025-97119259-APN-VOCXVII#TFN, los autos quedaron para sentencia.

IV.- Que, respecto de lo actuado en instancia administrativa surge que la actuación 038-SC-126-2017/1 (12448-121-2013) se inició con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 003015 D. Seguidamente, se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis). A fs. 3 se agrega el acta de extracción de muestras de fecha **15/02/2013**. A fs. 4 se agrega en copia la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de “PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”, con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **08/02/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. A fs. 6 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91627**, de fecha **20/10/2014**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a “...una mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: porotos de soja desactivada partidos (55%), expeller de soja (35%) y maíz molido (10%), con presencia de carbonatos y cloruros.”.

A fs. 10/11 obran las impresiones de pantalla respecto del intercambio entre distintas áreas de la Aduana vía correo electrónico en relación a la mercadería en infracción.

El 15/09/2016 se anexan las actuaciones nros. 12448-119-2013, 12448-118-2013 y 12448-120-2013.

La actuación 12448-119-2013, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 003015 D. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras de fecha **13/02/2013** y copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de “PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”, con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **08/02/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. A fs. 6 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91626**, de fecha **20/10/2014**, cuya conclusión

es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: porotos de soja desactivada partidos (83%), expeller de soja (13%) y maíz molido (4%), con presencia de carbonatos y cloruros.". A continuación se agregan las impresiones de pantalla respecto del intercambio entre distintas áreas de la Aduana vía correo electrónico en relación a la mercadería en infracción.

La actuación 12448-118-2013, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 003015 D. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras de fecha **08/02/2013** y copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada en fecha **08/02/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. A fs. 6 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91628**, de fecha **21/10/2014**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: porotos de soja desactivada partidos (87%), expeller de soja (10%) y maíz molido (3%), con presencia de carbonatos y cloruros.". A continuación se agregan las impresiones de pantalla respecto del intercambio entre distintas áreas de la Aduana vía correo electrónico en relación a la mercadería en infracción.

De la compulsa de la actuación 12448-120-2013, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 003015 D. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras de fecha **14/02/2013** y copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **08/02/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. A fs. 6 luce el PROTOCOLO DE ANALISIS **91629**, de fecha **21/10/2014**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: porotos de soja desactivada partidos (84%), expeller de soja (14%) y maíz molido (2%), con presencia de carbonatos y cloruros.". A continuación se agregan las impresiones de pantalla respecto del intercambio entre distintas áreas de la Aduana vía correo electrónico en relación a la mercadería en infracción.

A fs. 52 luce el Acta 16/2016, suscripto por los agentes de la D.G.A. respecto al control documental de la destinación involucrada, señalando que se procede labrar al acta "DE OFICIO", dejando la observación que se había recibido un correo electrónico "…ORDENANDO LA APERTURA DEL SUMARIO CONTENCIOSO…".

A fs. 55 se confecciona la planilla de aforo en relación a la destinación 13 038 EC01 003015 D y, a fs. 56, se labra el acta de denuncia.

Respecto de la actuación 12448-279-2013 –la que se agrega a la principal analizada-, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038

EC01 007035 J. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras el **12/04/2013** y una copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **03/04/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. Se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS **93559**, de fecha **20/10/2014 –con fecha de ingreso de las muestras el 10/07/2013-**, concluyendo que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con una proporción aproximada de estructuras vegetales de: porotos de soja desactivada partidos (88%), expeller de soja (1%) y maíz molido (11%).".

En cuanto a la actuación 12448-282-2013, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 007035 J. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras el **11/04/2013** y copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **03/04/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación. Se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS **93526**, de fecha **06/11/2014 –con fecha de ingreso de las muestras el 10/07/2013-**, concluyendo que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con diferentes estructuras vegetales de porotos de soja desactivada partidos en mayor proporción (aproximadamente 84%) y maíz molido.".

La actuación 12448-303-2013, se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 007035 J. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras en el mes de abril del 2013 –siendo ilegible el día- y copia de la destinación involucrada, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **03/04/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación y la declaración jurada de la firma. Se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS **93555**, de fecha **06/11/2014 –con fecha de ingreso de las muestras el 10/07/2013,** concluyendo que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con diferentes estructuras vegetales de porotos de soja desactivada partidos en mayor proporción (aproximadamente 84%), maíz molido y expeller de soja molido.".

Compulsada la actuación 12448-312-2013, resulta que se inicia con la solicitud de remisión de las muestras extraídas de la mercadería exportada conforme la destinación 13 038 EC01 007035 J. Seguidamente se deja constancia del desglose del OM 1020 (Solicitud del Análisis), se agrega el acta de extracción de muestras el **05/04/2013**, conforme la cual se documentó la exportación a consumo de "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", con destino CHILE, mercadería clasificada en Posición SIM 2309.90.90.900T, oficializada el **03/04/2013**, correspondiendo la descripción con lo obrante en la factura comercial obrante a continuación y la declaración jurada de la firma. Se agrega el PROTOCOLO DE ANALISIS **93534**, de

fecha **06/11/2014 –con fecha de ingreso de las muestras el 10/07/2013-**, cuya conclusión es que la muestra correspondía a "...una mezcla de granulometría heterogénea con diferentes estructuras vegetales de porotos de soja desactivada partidos en mayor proporción (aproximadamente 65%), maíz molido y expeller de soja molido.".

A continuación se agregan las impresiones de pantalla respecto del intercambio entre distintas áreas de la Aduana vía correo electrónico en relación a la mercadería en infracción.

Seguidamente, luce el Acta 17/2016, suscripto por los agentes de la DGA con respecto al control documental de la destinación involucrada, señalando que se procede labrar al acta "DE OFICIO", dejando la observación que se había recibido un correo electrónico "…ORDENANDO LA APERTURA DEL SUMARIO CONTENCIOSO…".

Agregada el Acta de Denuncia, se confecciona la planilla de aforo en relación a la mercadería de la destinación 13 038 EC01 007035 J.

A fs. 113 luce el auto de instrucción de sumario de fecha 06/09/2017, en relación a las destinaciones 13 038 EC01 003015 D y 13 038 EC01 007035 J, exterioriza la recepción de un correo electrónico indicando que correspondía la instrucción del sumario contencioso por infracción al art. 954 del C.A. por constatar la diferencia de la posición arancelaria.

En oportunidad de contestar la vista, la imputada realizó sus defensas, solicitó pruebas y acompañó documental (copia del Dictamen Técnico 40/11, la certificación de registro de producto destinado a la alimentación animal, la constancia sanitaria, la certificación del producto).

A fs. 140 se abre la causa a prueba.

Sin producirse el segundo análisis de la mercadería, se agrega el Dictamen Jurídico N° 08/2022 y, en fecha 05/09/2022, se dicta la Resolución N° 650/2022 (AD MEND), condenando a la exportadora al pago de multa y tributos por considerarla incursa en la infracción al art. 954 inc. A) del C.A., apelada en autos.

V.— Visto lo hasta aquí señalado y a efectos de resolver si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho, corresponde realizar algunas consideraciones.

Preliminarmente, corresponde precisar que el objeto de la controversia radica en determinar si la posición arancelaria declarada por la exportadora fue correcta o si, por el contrario, el cambio propuesto por la Aduana encuentra sustento suficiente para convalidar la sanción impuesta.

Ahora bien, antes de ingresar al análisis sustantivo, cabe señalar que el procedimiento seguido en instancia administrativa exhibe defectos insalvables que, en el entendimiento del suscripto, tornan nulo lo actuado y privan de validez a la resolución recurrida.

En efecto, se advierte:

- La ausencia del formulario OM 1020, cuya función es garantizar la trazabilidad entre la mercadería extraída y la efectivamente analizada, elemento indispensable conforme lo establece la Resolución General 1582/03;
- la afectación del derecho de defensa de la recurrente, toda vez que no se produjo el segundo análisis previsto en la normativa aplicable, privándola de la única vía legalmente reconocida para contradecir los resultados del laboratorio oficial;
- la excesiva demora en el examen de las muestras, transcurriendo más de un año y medio entre su extracción (febrero y abril de 2013) y la producción de los informes del ITEM (octubre/noviembre de 2014), con la consecuencia directa de comprometer la representatividad de un producto orgánico y perecedero;
- la heterogeneidad y divergencia de los resultados de laboratorio en protocolos correspondientes a una misma operación, con diferencias notorias en los porcentajes aproximados de los componentes, lo que acentúa la precariedad de la prueba;
- la carencia de un informe clasificatorio técnico elaborado por el área competente, siendo que la imputación se limitó a una referencia vía correo electrónico sin sustento documentado en el expediente.

Tales falencias procesales resultan determinantes.

Entiéndase, no se trata de meras irregularidades formales, sino de vicios que afectan directamente la esencia del procedimiento sumarial y la validez de la prueba en que se basó la imputación.

En materia sancionatoria aduanera —por su carácter penal en sentido material— y tratándose de un procedimiento de naturaleza represiva, es indiscutible que deben observarse con el máximo rigor las garantías propias del debido proceso y del derecho de defensa.

De este modo, configurada una instrucción viciada desde su inicio, carente de los recaudos mínimos para asegurar certeza sobre los hechos imputados y con manifiesta lesión al derecho de defensa de la exportadora, correspondería declarar la nulidad de lo actuado en sede administrativa.

VI.— Sin perjuicio de lo expuesto, teniendo en consideración la postura adoptada por la Alzada en relación a la temática analizada y en el entendimiento de que eventualmente pudiera no compartirse la solución propuesta, cabe abordar en la cuestión de fondo relativa a la calificación jurídica y clasificatoria de la mercadería.

En este aspecto, el servicio aduanero sostuvo que la firma incurrió en una declaración inexacta y le imputó la infracción al art. 954 inc. a) del C.A., cuyo texto sanciona al que, en el marco de operaciones de exportación, efectuare una declaración que difiera de lo comprobado y que, de pasar inadvertida, pudiere producir un perjuicio fiscal.

La actora clasificó la mercadería en la posición SIM 2309.90.90.900T —“Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales”—, en tanto la Aduana entendió que correspondía reencuadrarla en una posición distinta, lo que derivaba en un tratamiento arancelario más gravoso.

Sin embargo, de la compulsa de las actuaciones no surge elemento técnico suficiente que permita sostener la conclusión de la administración.

Por el contrario, la clasificación declarada por la exportadora encuentra sustento en las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado y en la Nota 1 del Capítulo 23, que habilitan el encuadre de mezclas destinadas a alimentación animal en la partida 23.09 siempre que: (i) sean aptas para tal fin, (ii) no estén comprendidas en otra partida específica, y (iii) hayan perdido las características esenciales de la materia originaria. Condiciones todas que se verifican en autos.

En suma, la Aduana instruyó el sumario descartando la clasificación primigenia, sin acompañar dictamen técnico ni fundamentación normativa que respalde su postura, y condenó a la exportadora con base en un temperamento arbitrario.

Por lo tanto, aun de considerarse la cuestión sustantiva, corresponde concluir que no se configuró la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., debiendo ser revocado el pronunciamiento apelado

VII.— Por la forma en que se resuelve, deviene innecesario el tratamiento de los restantes agravios introducidos por la actora.

VIII.— En cuanto a las costas del proceso, conforme el principio general de la derrota, las mismas deben imponerse a la demandada vencida.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar Resolución N° 650/2022 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco de la actuación administrativa N° 038-SC-126-2017/1.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

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

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

1. Revocar Resolución N° 650/2022 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco de la actuación

administrativa N° 038-SC-126-2017/1.

2. Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese y notifíquese.

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.05 16:12:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.05 18:56:00 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: 2025.09.05 18:56:18 -03:00