Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99459492-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-87539570- -APN-SGASAD#TFN; INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y otro

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y otro c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2022-87539570- -APN-SGASAD#TFN**.

El **Dr. Segura** dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución RESOL-2022-5749-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA que condena a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y al despachante de aduana Mario Héctor Marcucci Guma, al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, en relación a la destinación de importación para consumo 17001IC04092325Z, como así también al pago de tributos, por entender el servicio aduanero que la mercadería importada debía clasificar por una posición arancelaria distinta a la declarada.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2022-87538928-APN-SGASAD#TFN)**:** Las coactoras hacen un relato detallado de lo actuado en sede administrativa y plantean la nulidad de la resolución apelada, en cuanto carece de motivación y causa, al derivar de un sumario en el cual no existe un solo elemento que justifique la condena. Manifiestan que no se precisa por qué se considera incorrecta la posición arancelaria declarada, ni por qué debiera considerarse correcta la posición arancelaria que propone el servicio aduanero. Destacan que no se hizo ningún análisis clasificatorio que acredite la inexactitud en la declaración. Alegan que la DGA ni siquiera consideró los argumentos y elementos aportados con relación a la aplicación de la Regla 2 a). Si bien reconocen que la sembradora se presentó sin el KIT, entienden que la mercadería debe clasificarse por la posición del artículo terminado. En este sentido indican que el kit de abono no modifica las características estructurales de la sembradora. Cita las Notas Explicativas 4 y 5 de la posición 8432.30.10 y la Nota 4 de la Sección XVI. Entienden que en el caso de autos se aplica el concepto de elemento incompleto que presenta la característica del bien final. En relación a la responsabilidad del despachante, aseguran que ha cumplido todos los deberes a su cargo. Indican que reprodujo la descripción de la mercadería que obra en la documentación complementaria. Subsidiariamente, solicitan la aplicación del art. 898 del CA y en su defecto, la atenuación de la multa impuesta. Ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y solicitan se revoque la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado (IF-2022-128247632-APN-DTD#JGM)**:** La representación fiscal efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa. Se opone a la nulidad planteada por la contraria. Sostiene que, tal como se desprende del expte. administrativo, se han seguido todos los pasos establecidos por la normativa procesal aduanera a efectos de arribar a una resolución justa. Cita jurisprudencia. Afirma que la discrepancia de la recurrente con la DGA, no afecta a las formas, sino que constituye el fondo del asunto. A continuación, se refiere al bien jurídico tutelado por la figura de declaración inexacta y cita jurisprudencia. Analiza el art. 954 del CA y cita jurisprudencia. Por último, se refiere a la graduación de la multa y cita jurisprudencia al respecto. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que la Actuación SIGEA 18049-389-2017 se inicia con el acta denuncia 17001004521 formulada el 7/7/2017 contra la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y su despachante de aduana Mario Héctor Marcucci Guma por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, en relación al DI 17001IC04092325Z. A fs. 5/vta. se liquida la diferencia de tributos y la multa mínima. A fs. 7/vta. la importadora solicita la liberación de la mercadería bajo el régimen de garantía. A fs. 13 se dispone la apertura del sumario. Una vez agregadas las garantías, a fs. 25/vta., se da curso al despacho de la mercadería en cuestión. A fs. 28 se acompaña la documentación correspondiente a la mercadería en trato, cumpliendo así lo ordenado a fs. 25/vta. A fs. 33/vta. se corre vista de todo lo actuado a las imputadas, notificadas personalmente el 28/3/2018, conforme surge de la constancia asentada a fs. 33 vta. A fs. 34/51 vta. presentan su descargo. A fs. 56/130 obra la prueba documental acompañada. A fs. 131/vta. se tiene por contestada la vista y se provee la prueba ofrecida. A fs. 139, 143/145 vta. y 149 obra agregada la prueba producida. A fs. 154/155 se expide la División Clasificación Arancelaria. A fs. 156 la Sección D ratifica la denuncia. A fs. 157/159 se emite el dictamen técnico 68/22. Finalmente, a fs. 162/164 se dicta la Resolución RESOL-2022-5749-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde resolver al planteo de nulidad esgrimido por las coactoras. Que dicho planteo, se basa en que la resolución apelada carece de motivación y causa.

Que, desde mi punto de vista, la resolución cuestionada contiene una fundamentación y motivación que no puede desconocerse, aunque los recurrentes no las compartan, y que excluyen la posibilidad de su declaración de nulidad por las razones expuestas por las coactoras.

Que, por lo demás, siendo la decisión fundada, no se requiere la expresa mención de todos los argumentos o pruebas invocados por las partes, debiendo tratarse sólo aquellos que razonablemente se estimen conducentes a la decisión del caso (entre otros, Corte Suprema Nacional: Fallos, 251-39).

Que, asimismo, corresponde mencionar que las coactoras han tenido en esta instancia amplia posibilidad de defender sus derechos y solicitar las pruebas que consideraran de su interés. Cabe señalar, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio se invoca respecto del procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos, 205-549, 247-52, 267-393 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio “ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (Fallos, 205-549). Por ello, la nulidad planteada por las recurrentes debe ser desestimada.

VI.- Que, sentado ello, la cuestión en el caso consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la condena impuesta a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y a su despachante de aduana, en los términos del art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., en relación a la destinación de importación 17001IC04092325Z, por entender el servicio aduanero que la mercadería debía clasificar por una posición arancelaria distinta a la declarada.

Que por el despacho de importación 17001IC04092325Z, oficializado el 16/05/2017 por ante la Aduana de Buenos Aires, la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA documentó la importación para consumo de una sembradora abonadora, modelo DB41, por la PA SIM 8432.30.10.900W.

Que, al proceder a la verificación física y documental de la mercadería amparada por el despacho 17001IC04092325Z, la Sección D de la División Control y Fiscalización Simultánea detectó una diferencia de posición arancelaria que genera un perjuicio fiscal.

Que, en este sentido, el Fisco entiende que la mercadería declarada en el DI 17001IC04092325Z como "Las demás. Sembradoras-abonadoras -Sembradoras, plantadoras y trasplantadoras MÁQUINAS, APARATOS Y ARTEFACTOS AGRÍCOLAS, HORTÍCOLAS O SILVÍCOLAS, PARA LA PREPARACIÓN O EL TRABAJO DEL SUELO O PARA EL CULTIVO; RODILLOS PARA CESPED O TERRENOS DE DEPORTE." -mercadería que clasifica en la PA SIM 8432.30.10.900W- y que se encuentra gravada con un arancel del 14% no es tal, toda vez que al presentarse a despacho sin el kit de abono se trata de "Las demás. Las demás -Sembradoras, plantadoras y trasplantadoras MÁQUINAS, APARATOS Y ARTEFACTOS AGRÍCOLAS, HORTÍCOLAS O SILVÍCOLAS, PARA LA PREPARACIÓN O EL TRABAJO DEL SUELO O PARA EL CULTIVO; RODILLOS PARA CESPED O TERRENOS DE DEPORTE. " -mercadería que clasifica en la PA SIM 8432.30.90.900Z-, con un gravamen de derechos del 35 % -léase: declaración inexacta y perjuicio fiscal-.

Que lo que se discute en autos si la mercadería importada debe clasificarse por la PA 8432.30.10.900W o en la PA 8432.30.90.900Z y, como consecuencia de ello, si la diferencia tributaria reclamada y la multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., se ajusta a derecho.

Que no se encuentra discutido en autos que la sembradora presentada a despacho no contenía el kit de abono, si bien ello pudo generar una duda inicial respecto a su clasificación y la aduana no logró justificar su postura.

Que del informe del Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI) IF-2019-76784900-APN-SORC#INTI, obrante a fs. 144/145 vta. de las actuaciones administrativas, surge que la mercadería en cuestión "es una sembradora de grano grueso (soja, maíz, sorgo, etc.) que aplica de forma líquida sobre el surco el producto fertilizante que el cliente elija". Detallando que "dentro de la máquina hay un control que configura y establece los parámetros de siembra y abono de firma conjunta". Y es contundente cuando explica que: "la máquina estructuralmente presenta una serie de trenes de siembra, que permiten aún sin mezclar, dosificar la entrada de semilla y abono, en combinación de tiempo y espacio, afirmando el concepto de sembradora-abonadora". Agrega que: "la máquina permite sin un proceso industrial, con mecanismos simples y de baja complejidad, y herramientas manuales la colocación simple del kit de abono". Para concluir que: "de las funciones y características del equipo conformado SERIE DB se corresponde a una sembradora abonadora de grano grueso".

En el mismo sentido, la cátedra "Taller de prácticas Agrícolas" de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora determina que "la máquina en cuestión siembra y aplica fertilizante en forma simultánea y accionada por los mismos controladores", haciendo incapié en que: "el hecho que el equipo se presente sin los tanques de fertilización no altera su calidad de sembradora-abonadora, siendo que su instalación no requiere modificaciones estructurales" (ver fs. 149 de las act. adm.).

Que sobre la base de la prueba obrante en la presente causa, la máquina importada corresponde a la sembradora abonadora de la PA SIM 8432.30.10.900W. En efecto, se demostró que la mercadería en trato de la serie DB, marca JOHN DEERE, tiene la función de abono aún cuando en el caso no se haya acompañado el kit.

Que la aduana no ha logrado desvirtuar la prueba producida en sede aduanera. Véase que no ha controvertido los informes del INTI y de la Universidad de Lomas de Zamora, ni ha acompañado prueba alguna que justifique su posición.

Que, conforme a lo expuesto, toda vez que no ha resultado mercadería diferente a la declarada en el despacho 17001IC04092325Z, cabe concluir que no se ha configurado la declaración inexacta tipificada en el art. 954, inc. a), del CA.

VII.- Que en relación a la responsabilidad del despachante de aduana, cabe señalar que no sólo actúa como mandatario

del importador-exportador, carácter que lo obliga a cumplir con el mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana y cumplir con los deberes a su cargo.

Que, sin embargo, teniendo en cuenta lo expresado en el considerando precedente y, en vistas de que no ha mediado inexactitud alguna en la declaración efectuada en los términos del art. 954 del CA, que permita avalar la imputación efectuada, no puede considerarse al despachante como penalmente responsable de una infracción que no se ha configurado, no siendo necesario evaluar si se ha apartado o no de las instrucciones impartidas por el exportador.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, no puede ser considerado responsable por una infracción que no se ha configurado.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución RESOL-2022-5749-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 18049-389-2017, en cuanto condena a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y al despachante de aduana Mario Héctor Marcucci Guma, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, a la vez que le formula cargo por tributos a la firma importadora, en relación a la destinación de importación 17001IC04092325Z.

2.- Costas a la demandada.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El **Dr. González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución RESOL-2022-5749-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 18049-389-2017, en cuanto condena a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA y al despachante de aduana Mario Héctor Marcucci Guma, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, a la vez que le formula cargo por tributos a la firma importadora, en relación a la destinación de importación 17001IC04092325Z.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.05 14:57:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.05 18:56:53 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.08 12:03:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.08 12:04:14 -03:00