República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-17864237-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 20 de Febrero de 2026

Referencia: (SENTENCIA); Expte. N° 37.123-A y su acum. N ° 37.128-A; COVEMAT S.R.L.; ABITBOL RUBEN ORLANDO

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos **caratulados "COVEMAT S.R.L. c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 37.123-A y su acum. N° 37.128-A, "ABITBOL RUBEN ORLANDO c/D.G.A. s/recurso de apelación"**
El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se trae a consideración de este tribunal, la firma actora interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 305/16 (AD TUCU), dictada el 31 de mayo de 2016 en la Actuación N° 12720-492-2010 (Sumario Contencioso N° 074-SC-415-2013/1). El acto administrativo impugnado impuso a la firma importadora y al despachante de aduana una multa de $ 427.033,36, por infracción al artículo 954, ap. 1, inciso a), del Código Aduanero, en relación con la mercadería denunciada y documentada en la destinación N° 100741C03000013B, así como el pago de $ 213.518,68 en concepto de tributos adeudados.
II.- Para así decidir, corresponde señalar que, con motivo de la destinación de importación N° 100741C03000013B, la firma actora
introdujo al país alcohol etílico de origen boliviano sin desnaturalizar, el cual fue inicialmente clasificado en la Posición Arancelaria NCM 2207.10.00.000Z.
Posteriormente, el servicio aduanero procedió a la toma de muestras de la mercadería, disponiendo su análisis por intermedio del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM). De acuerdo con el Protocolo de Análisis N° 81271, se concluyó que el producto debía clasificarse en la Posición Arancelaria NCM 2207.20.10.000, sujeta a un derecho de importación más elevado, circunstancia que motivó la diferencia tributaria referida.
III.1- La firma COVEMAT S.R.L. funda su recurso en que el hecho imputado no se adecua al tipo infraccional previsto en el artículo 954, inciso a), del Código Aduanero. Sostiene que, conforme surge de las constancias del expediente administrativo: i) el servicio aduanero no logró acreditar en el sumario que se hubiera declarado una mercadería distinta de la efectivamente importada; ii) el análisis efectuado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) con fecha 16/05/2012 carece de fuerza probatoria,

por haberse tramitado en infracción al régimen establecido por la Resolución General N° 1582/2003; y iii) existía un estado de duda que debía resolverse en favor del administrado, conforme el principio consagrado en el artículo 898 del Código Aduanero.
III.2- En el expediente N° 37.128-A, acumulado al presente, comparece el despachante de aduana Rubén Orlando Abitbol, quien interpone recurso de apelación fundado en los argumentos de hecho y de derecho expuestos por la firma importadora.

Manifiesta haber obrado en todo conforme a las instrucciones recibidas del importador, a la documentación oportunamente suministrada y a las disposiciones legales, reglamentarias y usos y costumbres vigentes.
Sostiene que la clasificación arancelaria de la mercadería resulta compleja, en tanto dos organismos técnicos especializados arribaron a conclusiones divergentes, lo que a su entender acredita el cumplimiento de los deberes a su cargo.

Invoca los artículos 902, 908 y concordantes del Código Aduanero, y solicita se deje sin efecto la resolución recurrida, con costas.

IV.- Por su parte, la representación fiscal sostiene la validez del acto administrativo recurrido. Efectúa un breve relato de los antecedentes de la causa y niega todas y cada una de las afirmaciones de las coactoras, así como la documentación acompañada, en cuanto no sean objeto de expreso reconocimiento.
Afirma que, conforme los informes y elementos probatorios obrantes en las actuaciones administrativas, se encuentran acreditados los presupuestos configurativos de la infracción prevista en el artículo 954, inciso a), del Código Aduanero.

Destaca que la extracción de muestras se efectuó con las debidas medidas de seguridad, garantizando la validez del procedimiento. En relación con la responsabilidad del despachante, argumenta que éste se hallaba en condiciones de advertir que la mercadería correspondía a una posición arancelaria distinta de aquella finalmente declarada en el despacho de importación.
Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.
V.- En virtud de los argumentos expuestos por las partes intervinientes en la presente litis, corresponde determinar si la Resolución N° 305/16 (AD TUCU), dictada el 31 de mayo de 2016 en la Actuación N° 12720-492-2010, se encuentra ajustada a derecho.

En tal sentido, resulta necesario examinar si, sobre la base de lo verificado por el servicio aduanero en relación con lo declarado en la destinación de importación N° 100741C03000013B, la firma actora incurrió en la infracción de declaración inexacta, conforme lo establecido en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero.
A tal fin, y antes de ingresar al análisis de fondo, corresponde efectuar una breve reseña de los hechos relevantes y de las actuaciones cumplidas en sede administrativa.

VI.- El sub examine tiene su origen en la controversia relativa a la clasificación arancelaria de la mercadería documentada mediante la destinación N° 100741C03000013B, consignada originalmente en la posición arancelaria NCM 2207.10.00.000Z, correspondiente a: "Alcohol etílico sin desnaturalizar con

grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80% vol; alcohol etílico y aguardientes desnaturalizados, de cualquier graduación", con preferencia porcentual del 100% sobre los derechos de importación extrazona.

Sin embargo, el servicio aduanero, sobre la base del control presuntivo practicado y del análisis efectuado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), conforme surge del Protocolo de Análisis LAB N° 81271, concluyó que la mercadería debía clasificarse en la posición arancelaria NCM 2207.20.10.000, correspondiente a: "Alcohol etílico y aguardientes desnaturalizados, de cualquier graduación".
El fundamento técnico de dicho cambio de clasificación radicó en la composición del producto, que según el citado protocolo— contiene alcohol etílico con un grado alcohólico del 93,1%, y la presencia de 3-etil-4-metilpiridina.
En tal sentido, corresponde destacar que la firma COVEMAT S.R.L. sostiene que dicho protocolo resulta contradictorio con el Certificado de Análisis INV T-0000103383, emitido por el Instituto Nacional de Vitivinicultura, en el cual se certifica que la muestra analizada - rotulada como "de libre circulación"- no contenía desnaturalizantes.
VII.- Desde esta perspectiva, corresponde efectuar algunas precisiones respecto del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero. A fs. 2 del expediente administrativo obra el Certificado de Análisis INV T-0000103383, emitido por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV), el cual señala en lo pertinente la presencia de metanol en 1,761 ml/l y que no se detectaron desnaturalizantes. Dicho informe motivó la Nota REGS N° 67/10, mediante la cual el Jefe de la Sección Registros de la Aduana de Tucumán consideró que el metanol constituía un agente desnaturalizante y, en consecuencia, formuló denuncia por la presunta infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero. A fs. 29 obra la Nota N° 189-162-10 del INV, en la que se aclara que "en el proceso de destilación de la caña de azúcar para la obtención de alcohol etílico es normal la presencia de metanol, tenor que puede aumentar en aquellos denominados 'mal gusto', por entenderse que son remanentes o cortes de determinados puntos de la destilación". A fs. 48, la Jefa de la Sección Verificación de la Aduana de Tucumán dispuso la realización de un nuevo análisis por parte del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), a fin de determinar la eventual presencia de desnaturalizantes. En consecuencia, a fs. 65 obra el Protocolo de Análisis N° 81271, que identificó la presencia de 3- etil-4-metilpiridina y no detectó metanol en la muestra examinada. Posteriormente, el Dictamen Técnico N° 39/12 concluyó que "la mercadería correspondiente al ítem 1 de la Destinación 100741C03000013B, de fecha 23/03/2010, debe conceptuarse, al momento de su documentación, como alcohol etilico desnaturalizado con grado alcohólico volumétrico de 93,1% vol, con presencia de 3-etil-4-metilpiridina y agua, clasificando en la posición arancelaria NCM 2207.20.10 (SIM 2207.20.10.000)" (fs. 69/70). A fs. 74 se corrió vista a las coactoras de todo lo actuado, quienes presentaron sus respectivos descargos a fs. 79/82 y 83/85. Finalmente, a fs. 94 obra un informe del Jefe de la Delegación Tucumán del INV, en el que se ratifica que el análisis INV T- 0000103383 determinó que el producto denominado alcohol etilico mal gusto no poseía desnaturalizantes. Previo Dictamen N° 148/16, con fecha 31 de mayo de 2016 se dictó la resolución aquí apelada.

VIII.- En las condiciones señaladas, corresponde, ahora sí, expedirse acerca de si, en el caso de marras, cabe o no la imputación infraccional efectuada a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

En ese orden de ideas, el art. 954 del CA en su ap.1 establece que: "El 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, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; (...)" Por lo expuesto, el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo con el análisis de la muestra tomada de la mercadería importada se constató que existió una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, y que dicha diferencia generó un perjuicio fiscal, lo que configuró la conducta típica prevista por el art. 954 inc. a) del C.A.
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).

Bajo esa tesitura, corresponde también considerar lo dispuesto por el artículo 898 del C.A., que establece: “Salvo disposición especial en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado".
IX.- Bajo esta perspectiva, corresponde analizar, como primera cuestión, si el acto administrativo que impuso la sanción a la firma adolece de falta de motivación. Para ello, debe verificarse si la Resolución N° 305/16 (AD TUCU) cumple con las formalidades necesarias para garantizar el derecho a obtener una decisión debidamente fundada -esto es, que exteriorice las razones de hecho y de derecho que la sustentan y el itinerario lógico que conduce a la decisión-.

De las constancias ya reseñadas del expediente administrativo -en particular, del Protocolo de Análisis N° 81271 y del Certificado de Análisis INV T-0000103383 emitido por el Instituto Nacional de Vitivinicultura surge que, prima facie, existía una situación objetiva de duda respecto de la existencia de los incumplimientos atribuidos por la Aduana, toda vez que no se contaba con certeza acerca de la composición material de la mercadería importada.

En ese marco, corresponde efectuar un examen detenido de ambos informes y del procedimiento que los sustentó a fin de
establecer su fuerza probatoria y la suficiencia de la motivación estatal.
IX.1 Por un lado, el Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV) informó, con fecha 30/03/2010, que la muestra suministrada de "alcohol etílico mal gusto de caña de azúcar" presentaba metanol en 1,761 ml/l y que no se detectaron desnaturalizantes. En consecuencia, se dedujo que la muestra correspondía a la siguiente codificación: "419-solamente apto para uso industrial; 739-no apto para uso de boca; 1-libre circulación; 942-alcohol etilico mal gusto de caña de azúcar".

Ahora bien, la presencia de metanol -considerada como agente desnaturalizante por la Nota REGS N° 67/10- resultó determinante para el inicio de las actuaciones sumariales, en tanto de lo allí expuesto se concluyó que "se desprende que se estaría ante la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, por lo que se eleva formal denuncia contra la firma COVEMAT S.R.L."
IX.2 Sin embargo, del Protocolo de Análisis N° 81271, realizado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) cuyo objeto fue determinar la presencia de desnaturalizantes-, surge la identificación de 3-etil-4-metilpiridina y, en clara contradicción con el informe emitido por el Instituto Nacional de Vitivinicultura, no
se detectó la presencia de metanol.

En dicho análisis se fundó el Dictamen Técnico N° 39/12, que sostuvo: "si bien no se detecta la presencia de benzoato de denatonio como desnaturalizante, cabe destacar que la presencia de 3-etil-4-metilpiridina hace que el alcohol etilico sea desnaturalizado".
IX.3- Por último, como medida de prueba, se ofició al Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV), el cual reiteró que del Análisis INV T-0000103383 surgía que la muestra examinada no contenía ningún tipo de desnaturalizante.
X.- Resulta pertinente recordar que tanto lo actuado en sede aduanera como el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentran regidos por el principio de la verdad jurídica objetiva. En virtud de ello, la búsqueda de la verdad material y la adecuada determinación de los hechos y de todas las circunstancias que rodean al caso constituyen requisitos esenciales para evaluar su encuadre jurídico y, sobre esa base, brindar al justiciable una decisión debidamente fundada en derecho.

Desde ese entendimiento, y en atención a los argumentos expuestos, corresponde concluir que al momento de dictarse la resolución recurrida, los elementos probatorios incorporados generaban un estado de duda tal que resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 898 del Código Aduanero, razón por la cual corresponde revocar la resolución apelada en cuanto imputa a las recurrentes la comisión de
la infracción prevista en el artículo 954 inciso a) del mismo cuerpo normativo.
Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución nro. 305/16 (AD TUCU), dictada el 31/05/2016 en la Actuación nro. 12720-492-2010 (sumario contencioso nro. 074-SC-415-2013/1).
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto que antecede que permite concluir en el punto 1 de la parte resolutiva, revocar la resolución aduanera, en virtud de lo dispuesto en el art. 898 del Código Aduanero.

Discrepo en el punto 2, ya que por aplicación del principio de la duda en favor del administrado a fin de no sancionarlo, de ningún modo puedo considerar que la D.G.A. ha resultado vencida en estos autos.

Por el contrario, de la particular situación en análisis surge que el Fisco tuvo fundamentos para considerarse con derecho a litigar. Por tales fundamentos, corresponde imponer las costas por su orden. Así lo voto.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la Resolución nro. 305/16 (AD TUCU), dictada el 31/05/2016 en la Actuación nro. 12720-492-2010 (sumario contencioso nro. 074-SC-415-2013/1).
2. Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.02.13 14:15:10 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.02.13 16:10:53 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: 2026.02.20 13:07:38 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: 2026.02.20 13:08:40 -03:00