República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-38070363-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Abril de 2026

Referencia: TFN Nº 39.959-A; Gasei SA; Sentencia

Reunidos los Vocales de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “GASEI S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, TFN N° 39.959-A,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 49/73 se presenta, por apoderado, la firma “GASEI S.A.” e interpone recurso de apelación contra la decisión del Jefe de Departamento de la Aduana de Campana recaída en la Resolución Nº 27/19, dictada en fecha 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-405-2013 que la condena por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, a la pena de una multa que asciende a la suma de $ 351.160 y la intima al pago de U$S 63.524 en concepto de derechos de exportación.

Explica que el sumario se inició a partir de una denuncia formulada por la Aduana con motivo de una operación de exportación de un suplemento alimenticio concentrado proteico destinado a la alimentación animal respecto del cual el servicio aduanero consideró incorrecta la clasificación arancelaria declarada en la posición 2309.90.90.900T, sosteniendo que la mercadería debía clasificarse en la posición 2304.00.10.200G correspondiente a harina de soja. Agrega que con fundamento en dicha diferencia de criterio clasificatorio, el servicio aduanero imputó, a su mandante, la infracción de declaración inexacta y dio inicio al sumario correspondiente.

Cuestiona los fundamentos de la resolución apelada, en cuanto ésta se apoya en el Dictamen Técnico N° 25/14 y en el Informe Clasificatorio Nota N° 236/14 (DE TCNA).

Plantea la nulidad del procedimiento de extracción, remisión y análisis de las muestras, por no haberse ajustado a las disposiciones de la Resolución General AFIP N° 1582/2003 y sus modificatorias, nulidad que —afirma— no fue tratada por la resolución recurrida.

Sin perjuicio del planteo de nulidad efectuado, manifiesta expresamente que la posición arancelaria declarada es correcta. En ese sentido, invoca el criterio de la Organización Mundial de Aduanas, el criterio de la propia Aduana y la jurisprudencia vigente del Tribunal Fiscal de la Nación, señalando que la interpretación correcta de

las Reglas Generales del Sistema Armonizado y de las Notas Explicativas conduce a confirmar la clasificación declarada.

Expresa que GASEI es una empresa distribuidora de productos importados. Señala que fue obligada a exportar, y que dicha obligación se impuso en abierta contradicción con las normas de la Organización Mundial del Comercio, con la Constitución Nacional y con las normas aplicables al comercio exterior en su totalidad, afirmando que la exportación cuestionada no respondió a un acto libre y voluntario de su parte.

Dice que exportó un bien que "no sólo fue clasificado por la Aduana de Mendoza (en varias oportunidades, como ya se manifestó) y por la mismísima OMA", sino que además "contaba con inscripción ante el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), una Auditoría del INTI y un Certificado de Calidad de Bureau Veritas".

Entiende, asumiendo al menos como hipótesis que se hubiera configurado una infracción de declaración inexacta —lo que niega categóricamente—, que el supuesto sin duda estaría comprendido entre los del artículo 959 inc. a) del Código Aduanero, determinando su no punibilidad.

Sostiene que el derecho aduanero sancionatorio participa de la naturaleza del derecho penal, por lo que resultan plenamente aplicables los principios y garantías propias de dicha materia.

Solicita la aplicación del principio receptado en el artículo 898 del Código Aduanero.

Plantea, subsidiariamente, la inconstitucionalidad de eventuales intereses y moneda aplicable al reclamo.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia.

II.- Que a fs. 143/146 se presenta el Dr. Ricardo Daniel Palermo, en su carácter de representante fiscal y contesta en tiempo y forma, el traslado conferido respecto del recurso de apelación interpuesto por la firma GASEI S.A. Formula negativa genérica, negando categóricamente todos y cada uno de los hechos en los que la actora sustenta su libelo apelatorio, que no sean específicamente reconocidos en el curso de este responde o no surjan inequívocamente de las actuaciones administrativas.

Señala, en primer lugar, que la nulidad del proceso de extracción de muestras, remisión de las mismas al ITEM y dictamen de este último resulta inexistente y responde a meras afirmaciones dogmáticas de la contraria.

Sostiene que las irregularidades mentadas por la contraria no dejan de ser simples afirmaciones que, en primer lugar, no han sido probadas y, en segundo lugar, no aparecen con el debido fundamento, es decir, no se sabe en concreto en qué consisten las mismas.

Advierte que la mera falta de los formularios mencionados por la actora no puede significar, bajo ningún concepto, la premisa válida para llegar a una conclusión de tal gravedad como la nulidad. Agrega que en modo alguno puede prosperar la nulidad pretendida, ante la falta de demostración lógica de las irregularidades que se pretenden hacer valer a dicho fin, que no responden a otra cosa que a la mera intención del contrario de ajenizarse a su responsabilidad infraccional.

Afirma que de las constancias del expediente administrativo surge con toda claridad que la mercadería ha sido incorrectamente declarada por el exportador, lo que produce la inexactitud que acarrea la aplicación del artículo 954 del Código Aduanero; que la partida arancelaria 23.09, "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS

PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", comprende las preparaciones para la alimentación animal, consistentes en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinadas a proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada, no incluidos en otras partidas de la nomenclatura; y que la mercadería en infracción de autos no cumple con el requisito exigido por la P.A. Mencionada sino un conjunto de varios componentes, uno de los cuales se encuentra en proporción mayoritaria respecto de los otros, por lo que corresponde su clasificación en la partida 23.04.

Entiende que la inexactitud requerida por el artículo 954 del Código Aduanero se encuentra plenamente configurada en los hechos de autos, dando lugar a la comisión de la infracción endilgada y resultando en un perjuicio fiscal dada la diferencia de tributos existentes entre la partida arancelaria declarada y la que corresponde aplicar

III.- Que, bajo tales premisas, considero aplicables *mutatis mutandi* los argumentos que se esgrimieron en las causas caratuladas "VILUCO SA c/DGA s/ recurso de apelación" (Expte. N° 2021-80848471), sentencia del 28/08/23, y "MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA c/DGA, s/recurso de apelación" (Expte. Nro. 2019-113435274), sentencia del 17/02/23, entre otras, que tramitaran por ante esta Sala "F", Vocalía de la 17a. nominación y Vocalía de la 18a. nominación, respectivamente. Por cuestiones de celeridad y economía
procesal, cabe remitirse a dichos pronunciamiento para un examen más detallado de la cuestión.

IV.- Que, en efecto, la firma "GASEI SA", en su carácter de exportadora, fue notificada el 15 de febrero de 2019 de la Resolución N° 27/2019, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana (véase fs. 43/48 de autos), mediante la cual se la sancionó —junto con su despachante de aduana, Sr. Fabio Carlos Esteban— con una multa de $ 351.160,72 (pesos trescientos cincuenta y un mil ciento sesenta pesos con setenta y dos centavos) y se la intimó al pago de USD 63.524,01 (sesenta y tres mil quinientos veinticuatro dólares estadounidenses con un centavo de dólar) en concepto de diferencia de derechos de exportación.

La imputación se fundó en la presunta comisión de la infracción aduanera de declaración inexacta con perjuicio fiscal, prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, con motivo de la declaración —según criterio del servicio aduanero— de una posición arancelaria incorrecta en relación con el permiso de embarque N° 13008EC010110208C.

La actora sostiene que la mercadería exportada -la premezcla denominada "CONCENTRADO SX-47"- debió clasificarse en la posición arancelaria 2309.90.90.900T, correspondiente a "las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales", sujeta a una alícuota del 5 % en concepto de derechos de exportación. Sin embargo, el servicio aduanero —con base en la muestra extraída y en el resultado del análisis emitido por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (Protocolo LAB 95758)— determinó que la posición declarada era incorrecta y que la clasificación correcta correspondía a la posición arancelaria 2304.00.10.200G, sujeta a una alícuota del 32 % (véase a fs. 9, la Nota N° 149 de la Sección V de la Aduana de Campana).

Que la Resolución General N° 1582/2003 en su Anexo II, artículo 2.1, establece que la utilidad del análisis radica en que, mediante el reconocimiento físico o el análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar la naturaleza, especie, características y propiedades de la mercadería, a fin de permitir su correcta identificación, clasificación y valoración.

Que, conforme a la citada resolución, toda muestra destinada a análisis aduanero debe estar acompañada del formulario OM-1020. No obstante, en el caso de autos, el acta de extracción de la muestra no incluye dicho

formulario, lo que impide verificar adecuadamente su representatividad y trazabilidad (véase a fs. 4 el acta de extracción de muestras).

Que, además, el análisis de laboratorio (Protocolo LAB 95758) fue realizado el 25 de febrero de 2015, esto es, más de un año y medio después de la fecha de extracción de la muestra, ocurrida el 12 de agosto de 2013 (véase fs. 4/6), lapso temporal que razonablemente compromete la estabilidad, representatividad y confiabilidad de la muestra analizada.

V.- Que la actora fue notificada del resultado del primer análisis recién con la corrida de vista de fecha 22/06/2016 (véase fs. 12 de las actuaciones administrativas), mediante la cual se le imputó la infracción de declaración inexacta, sin que se le hubiera brindado previamente la posibilidad de ejercer su derecho a solicitar un segundo análisis, esto es, la contraprueba exigida por la normativa vigente

Que, en efecto, la Resolución General (AFIP) N° 1582/2003, en el punto 3 de su Anexo III, prevé que, en caso de que el resultado del primer análisis genere controversias entre la Aduana y el exportador, cualquiera de las partes podrá solicitar un segundo análisis dentro del plazo de un mes contado desde la notificación del primero.

Que, al momento de ampliar la contestación de la vista, la firma GASEI planteó la nulidad de la extracción y análisis de la muestra, fundándose en las irregularidades del procedimiento; entre ellas, la imposibilidad material de ejercer el derecho a solicitar una contraprueba.

Que el servicio aduanero omitió expedirse tanto sobre las nulidades invocadas como sobre la imposibilidad de realizar un segundo análisis conforme lo establece la Resolución General N° 1582/2003, omisión que se explicaría por el tiempo transcurrido y por el grado de deterioro de la muestra, bajo custodia de la propia Aduana de Campana.

Que la citada resolución general también destaca que el segundo análisis constituye la vía recursiva natural frente al resultado del primero. La inacción de la Aduana de Campana, sumada al paso del tiempo y a la naturaleza perecedera de la mercadería, compromete gravemente la finalidad esencial del procedimiento, cual es la búsqueda de la verdad material. La omisión de la contraprueba, que debió realizarse en tiempo oportuno, vulnera de manera manifiesta el procedimiento establecido por la normativa aduanera.

Que, por otro lado, tanto en la denuncia formulada por la Sección V de la Aduana de Campana (véase fs. 9 de las actuaciones administrativas) como en el auto de apertura de sumario (véase fs. 12), la Aduana sostuvo que correspondía aplicar, a los fines de la clasificación arancelaria, la posición 2304.00.10.200G. No obstante ello, en casos similares tramitados ante la misma dependencia se han reconocido posiciones arancelarias distintas para mercadería idéntica en composición y presentación a la de autos. A modo ilustrativo, cabe citar la Resolución N° 71/2021, dictada por la misma Aduana de Campana en el marco del sumario 008-SC-189-2016/2 (SIGEA N° 12578-303-2013), en la cual se condenó a la firma exportadora “VILUCO SA” por mercadería idéntica a la aquí analizada, clasificándola en la partida arancelaria 1208.10.00.000J (véase RE-2021-64065844-APN-SGASAD#TFN en el expediente EX-2021-64074703-APN-SGASAD#TFN).Dicha clasificación contrasta abiertamente con la adoptada en la resolución aquí apelada (2304.00.10.200G), lo que pone de manifiesto la inconsistencia técnica del criterio sostenido por el servicio aduanero.

VI.- Que, a los fines de un análisis integral del material probatorio producido en autos, corresponde examinar en conjunto las pericias rendidas y las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional, a fin de determinar si tales elementos han logrado subsanar o neutralizar las irregularidades sustanciales del procedimiento de control aduanero ya señaladas.

Que, en primer lugar, la pericia producida de oficio por la Licenciada en Comercio Internacional, Sra. Marcela Carla Zago (véase fs. 192 y vta., de autos), se limita expresamente a informar sobre la base de la documentación obrante en el expediente, dejando constancia de que no emite opinión técnica propia en materia de composición del producto por no resultar ello una incumbencia profesional de su especialidad. Asimismo, dicha pericia no se sustenta en el análisis físico o de laboratorio de una muestra representativa de la mercadería exportada, por lo que no pudo suplir la contraprueba reglada prevista en la Resolución General AFIP N° 1582/2003.

Que, a su turno, la impugnación formulada por el Fisco Nacional respecto de dicha pericia (véase fs. 200 y vta.), al cuestionar su valor probatorio y por limitarse —según se afirma— a reproducir antecedentes documentales, no hace sino confirmar que el expediente carece de una pericia técnica independiente basada en el análisis válido de una muestra representativa, lo cual refuerza la conclusión de que la omisión de la contraprueba no pudo ser reparada en esta instancia jurisdiccional.

Que, por su parte, la pericia técnica de parte producida por el Licenciado en Ciencias Químicas, Sr. Julio Tarnapolsky, introduce consideraciones técnicas relevantes en materia de clasificación arancelaria y de interpretación del Sistema Armonizado; sin embargo, el propio perito reconoce que su análisis se encuentra condicionado por la inexistencia de una muestra válida y por la imposibilidad de realizar el segundo análisis previsto en la normativa aplicable, calificando la situación como abstracta desde el punto de vista técnico. En tales condiciones, aun cuando dicha pericia aporta un desarrollo conceptual fundado, lo cierto es que tampoco logra reconstruir la verdad material frustrada por la invalidez del procedimiento de muestras (véase fs. 203/205 de autos).

Que la extensa impugnación formulada por la Aduana a esta última pericia se estructura, esencialmente, sobre la base de las conclusiones del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías y sostiene que todo análisis técnico válido debe necesariamente efectuarse sobre la muestra oportunamente extraída del lote exportado. Sin embargo, tal planteo omite considerar que el procedimiento de extracción, conservación y análisis de dicha muestra se encuentra sustancialmente viciado, tanto por la demora excesiva entre su obtención y el análisis practicado como por la imposibilidad de ejercer la contraprueba reglada, circunstancias que tornan inválido el soporte técnico invocado (véase fs. 211/215 de autos).

Que aun cuando las pericias producidas en autos se inclinan por considerar correcta la clasificación arancelaria declarada por la actora— evidencia que tal conclusión se ve necesariamente condicionada por la invalidez del procedimiento de muestras, lo que torna improcedente cualquier valoración definitiva sobre el fondo y refuerza la nulidad del acto recurrido. En definitiva, del examen conjunto de las pericias producidas y de las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional surge con claridad que ninguna de ellas ha logrado subsanar las graves irregularidades del procedimiento de control presuntivo regulado por la Resolución General AFIP N° 1582/2003. Antes bien, tales actuaciones confirman que la imputación sancionatoria descansa exclusivamente en un análisis de laboratorio efectuado sobre una muestra cuya validez se encuentra comprometida y respecto de la cual se frustró el ejercicio oportuno del derecho de defensa mediante la contraprueba prevista por la normativa vigente.

VII.- Que, en tales condiciones, corresponde concluir que, a juicio del suscripto, el procedimiento de control presuntivo regulado por la Resolución General AFIP N° 1582/2003 ha sido sustancialmente vulnerado, lo que impidió a la firma exportadora ejercer adecuadamente su derecho de defensa y, en consecuencia, invalida la resolución aduanera recurrida.

En efecto, el procedimiento administrativo tiene por finalidad garantizar al administrado un ámbito adecuado para cuestionar la legalidad y procedencia de los cargos formulados por la Administración, tutelándose el derecho de

defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, así como en el artículo 1°, inciso f), de la Ley N° 19.549 y sus normas complementarias.

Por lo tanto, no puede sino concluirse que el servicio aduanero ha incumplido su deber de asegurar al contribuyente el efectivo ejercicio del derecho de defensa, pilar fundamental de todo procedimiento administrativo legalmente válido.

VIII.- Que el modo en que se vota el presente torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO por:

1) Declarar la nulidad de la Resolución N° 27/19 dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana en fecha 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-405-2013 .

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Sr Vocal instructor.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Declarar la nulidad de la Resolución N° 27/19 dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana en fecha 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-405-2013 .

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese. Notifíquese a la Dra. Ana Julia Bin (27-37039753-3), Dr. Marcelino Agustín Cornejo (20-27175515-6) y Dr. Rufino Beccar Varela (20-26401876-6). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.15 15:22:04 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.15 16:03:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 16:05:02 -03:00