República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-38071534-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Abril de 2026

Referencia: TFN Nº 38.439-A; Gu Herrajes SA; Sentencia

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, para resolver en los autos caratulados “GU HERRAJES SA y OTRO c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, expediente N° 38.439-A,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 34/61 se presenta la firma GU HERRAJES S.A., mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 120/2015 (AD SALU), de fecha 28 de julio de 2017, dictada en el marco de las actuaciones 12404-13-2013 (SC62-2013/1), por la que se la imputó por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1°, inc. a) y b), del Código Aduanero. Primeramente, realiza un breve relato de lo actuado en sede aduanera, destacando que la DGA entendió que la mercadería exportada no se clasificaría por la posición arancelaria declarada. A continuación, destaca que GU HERRAJES S.A. es una empresa proveedora de tecnología de ventanas y puertas, sistemas de acceso y sistemas de gestión de edificios, y que en muchas oportunidades importa los productos que comercializa, no realizando actividades de exportación. Señala que en virtud de las restricciones a la importación de productos, se estableció una especie de cupo digitado de importación, autorizando a importar a quienes realizaran exportaciones, en algunos casos, por un valor equivalente al de las importaciones que pretendía realizar. Así las cosas, expresa que adquirió localmente el producto Pitey Protein para su posterior venta al exterior, con la exclusiva finalidad de adaptar su política comercial, de acuerdo a las pautas invocadas por la Secretaría de Comercio. Remarca que documentó la exportación del citado producto siguiendo las explicitaciones técnicas propiciadas por el fabricante y teniendo en cuenta la certificación del Producto por parte del SENASA, haciendo énfasis en que la declaración de la mercadería ante la Aduana fue como lo que realmente es: un producto para uso exclusivo de alimentación animal. Señala las particulares características del producto exportado, haciendo especial referencia en que la autoridad de aplicación nacional de mercado de productos de alimentación animal, ha convalidado que se trata justamente de un preparado para alimentación animal. Enumera una serie de argumentos por los que se debiera revocar la resolución apelada, plantea el principio de la duda contenido en el artículo 898 del Código de rito e impugna la liquidación y la aplicación de intereses sobre la deuda en dólares estadounidenses. Seguidamente, realiza un análisis pormenorizado de los argumentos enumerados por los que considera que se debe revocar la resolución en crisis. Finalmente plantea la cuestión federal, confiere autorizaciones, ofrece prueba y solicita que, oportunamente, se revoque la resolución administrativa apelada en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que a fs. 75/78 la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar, realiza un breve resumen del objeto de la causa. Asimismo, por imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda y que no sean específicamente reconocidos en su responde. Destaca que las observaciones realizadas en principio por la Sección Verificación de la Aduana de San Luis al inspeccionar la mercadería exportada, fueron ratificadas posteriormente por la División Clasificación Arancelaria. Asimismo, remarca que no surge ni de la contestación de la corrida de vista en el sumario contencioso ni del escrito de apelación que se responde, documentación alguna aportada por la actora que pudiera desvirtuar las opiniones vertidas por las oficinas técnicas que dieron origen a la resolución apelada. Seguidamente, cita jurisprudencia relevante e invoca el articulado del Código Aduanero para describir la infracción endilgada, destacando que, tal como surge de las actuaciones que se acompañan, el servicio aduanero ha actuado conforme a derecho, extrayendo las muestras, analizando las mismas y concluyendo sobre la errónea declaración consignada en el permiso de embarque. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

III.- Que, a fs. 63/65 y vta., se presenta el despachante de aduanas SALVADOR OMAR CAMPO y adhiere al recurso de apelación interpuesto por la firma GU HERRAJES S.A., esboza brevemente los fundamentos de su presentación y solicita que, oportunamente, se revoque la resolución administrativa apelada y se lo absuelva de la infracción que se le imputa, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12404-13-2013 se inician a fs. 3 con el Acta de extracción de muestras. A fs. 4 obra el despacho de exportación involucrado en la presente causa. A fs. 8/9 surge el protocolo de análisis 92157 y sus conclusiones. A fs. 40 luce el acta de denuncia N° 44/2013, y a fs. 41 la planilla de aforos. A fs. 42/43 se incorpora la Nota N° 189/2013, en tanto que a fs. 45/45 y vta. obra la instrucción de sumario y la corrida de vista a la firma GU HERRAJES S.A. y al despachante de aduanas SALVADOR OMAR CAMPO. A fs. 52/55 el despachante de aduanas SALVADOR OMAR CAMPO contesta la vista conferida. A fs. 68/90 la firma GU HERRAJES S.A. discrepa e impugna la clasificación arancelaria y sus actos consecuentes, liquidación de diferencia de arancel y multa. A fs. 125/126 la actora denuncia hecho nuevo y advierte sobre doctrina de los actos propios. A fs. 136 se tiene por presentado al despachante de aduanas, a la firma actora y por contestada en legal tiempo y forma la vista conferida. Asimismo, se tiene por producida la prueba ofrecida con la documentación agregada en autos. A fs. 142 obra la nota 13/2014, a fs. 145/147 el Dictamen Técnico N° 18/17 y a fs. 159/160 luce la Resolución nro. 120/2017, mediante la cual la Aduana de San Pedro (AD SAPE) condena a la firma GU HERRAJES S.A. y al despachante de aduanas CAMPO SALVADOR OMAR a la infracción prevista en el artículo 954, incisos a) y b) del Código Aduanero. A fs. 163 la aquí actora comunica la interposición de recurso de apelación ante este Tribunal.

V.- Que, bajo tales premisas, corresponde resolver si la imputación infraccional endilgada en la litis mediante la Resolución 120/2015 (AD SAPE), recaída en las actuaciones administrativas 12404-13-2013 (SC62-2013/1), mediante la cual se le exige a la firma GU HERRAJES S.A. y al despachante de aduanas – Salvador Omar Campo – el pago de multa y tributos – exclusivamente a la firma – por la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, incisos a) y b), del Código Aduanero respecto de la destinación 13083EC01000432D,

VI.- Que, al respecto, cabe destacar que el artículo 954 del Código Aduanero en su apartado 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 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio (...) ;b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación,

será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción."

Que el servicio aduanero imputa a las apelantes la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por medio de la cual se abonó un porcentaje de tributos menor del correspondiente y respecto de la cual el servicio aduanero abonó reintegros a la exportación.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13083EC01000432D fue consignada en la PA 2309.90.90.900T "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 LAB 92157- consideró que la mercadería debía ser clasificada como una "mezcla compuesta por harina de soja desgrasada" en la P.A. 2304.00.90.200 K. Para esta última Posición Arancelaria, correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

VII.- Que de la lectura de las actuaciones administrativas resulta que, mediante la destinación referida, oficializada el 04/02/13, la co-actora GU HERRAJES S.A. documentó la exportación de 300 toneladas de "Las demás (R. 2012/93 ex ANA) Las demás -Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES", mercadería que clasifica en la P.A. 2309.90.90.900T. Asimismo, declaró y pagó una alícuota del 5% de derechos de exportación -ver fs. 4 de las actuaciones administrativas-; aclárase que esta PA prevé un reintegro fijo del 2,05%.

Que, de la extracción de muestras realizadas por el Fisco Nacional para su remisión al Instituto Técnico del Examen de Mercaderías, se obtuvo el resultado del Protocolo de Análisis LAB 92157, en el cual se concluyó que las muestras analizadas corresponden a mezcla a base de expeller de soja (72%), semillas partidas y enteras de maíz (25%) y conchilla molida (3%).

Que, en consecuencia, y por aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado 2.b y 3.b., la Aduana entiende que la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la PA declarada (2309.90.90.900T), debiendo ser clasificada como harina de soja (2304.00.90.200K), y aplicándose una alícuota de derechos de exportación del 32% y un reintegro fijo del 0%; la citada diferencia tributaria motivó la instrucción de sumario.

VIII.- Que, en las condiciones expuestas, el objeto de la litis versa sobre la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante la destinación 13083EC01000432D.

Que, puntualmente, la actora clasifica la mercadería en la PA 2309.90.90.900T "Las demás preparaciones de los tipos utilizadas para la alimentación de los animales", gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5%. Por su parte, la Aduana sostiene que debió clasificarse en la PA 2304.00.90.200K "Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja, incluso molidos o en pellets", gravada con una alícuota de derechos de exportación del 32% -esto es: perjuicio fiscal-.

Que, asimismo, la DGA endilga la infracción prevista en el artículo 954, inciso b), del Código Aduanero, toda vez que la posición considerada por el servicio aduanero requería que se acompañen una serie de certificados, cuya falta de presentación genera se la considere mercadería prohibida.

Que, para así decidir, la Aduana se basa en el Protocolo de Análisis LAB 92157 que luce a fs. 8/9 de las actuaciones administrativas, basado en la extracción de muestras representativas de la carga, que indica que: "se

encuentra constituida por estructuras vegetales compatibles con expellers de soja (72%), semillas partidas y enteras de maíz (25%) y conchilla molida (3%). Asimismo, se indica que el método analítico utilizado fue la separación manual y comparación visual en lupa estereoscópica.

Que, resulta pertinente aclarar que las co-actoras sostienen que el Protocolo de Análisis LAB referido no indica que la mercadería se encuentre mal clasificada y que, a todo evento, la misma debió clasificarse en la P.A. 2309.90.90.900T, que también tributa una alícuota del 5% de derechos de exportación. En cambio, la aduana entiende que este resultado implica que el producto clasifica en otra posición 2304.00.90.200K, la que tributa, como ya se dijo, una alícuota mayor.

Que, en lo que aquí interesa, el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria en el Dictamen Técnico 18/17 que luce a fs. 145/147 de las actuaciones administrativas menciona “que la Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen en la partida del SA. 23.09, los productos de los tipos utilizados para la alimentación de animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales…”.

Asimismo, dispone que: “(...) la mercadería en cuestión no cumple las condiciones citadas en la Nota Legal 1 del Capítulo 23 ni es asimilable por sus características con las preparaciones del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida del S.A. 23.09, no encontrando en consecuencia cabida en dicha partida.”

Que, en los considerandos del Dictamen Técnico N° 18/17, el servicio aduanero observó lo siguiente: “Vale recordar que la partida del S.A. 23.09 comprende solo a los productos del tipo utilizados para la alimentación de los animales que adquieren la condición de ´preparaciones´, las cuales deben componerse de distintas materias dispersas y homogéneas mezcladas, que no solo se han sometido a variados procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas y, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir, en el caso de la Partida en cuestión, la alimentación de animales.

Que, así las cosas, a la vista de los elementos de juicio obrantes en la presente, la mercadería en cuestión no cumpliría las condiciones citadas en la Nota Legal 1 del Capítulo 23, ni sería asimilable por sus características con las preparaciones del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida del S.A. 23.09, no encontrando -en consecuencia- cabida en dicha Partida. Concluye el Dictamen afirmando lo siguiente: “Por ello, y de las consideraciones hasta aquí expuestas, se concluye que la mercadería en litis corresponde ser clasificada en la Partida del S.A. 23.04, comprensiva de “TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA, INCLUSO MOLIDOS O EN PELLETS”, ello por aplicación de las Reglas Generales para la interpretación del S.A. 1, 2 b) y 3 b), por ser los expellers de soja el componente mayoritario de la mezcla y los que confieren a la misma su carácter esencial, adoptándose en el marco de la misma la posición arancelaria NCM 2304.00.90 “Los demás”.

3.b.”

IX.- Que, bajo tales postulados, a los fines de resolver el entuerto, se debe tener en plena consideración tanto la Disposición 1717/08 dictada por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos – Ministerio de Economía y Producción), como así también la Solicitud de Inscripción de Alimentos para Animales. En efecto, en la referida Disposición 1717/08, de fecha 12/09/08, se dispuso la inscripción de “PITEY - ENERGY” (Suplemento Alimenticio Energético) y “PITEY - PROTEIN” (Suplemento Alimenticio Proteico) en Registro Nacional de productos destinados a la alimentación

animal, todo ello bajo el marco regulatorio para productos destinados a la alimentación animal.

Que, a su vez, corresponde destacar que se ha acompañado certificación emitida por el SENASA (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria), mediante la cual se deja constancia que el producto “PITEY - PROTEIN” se clasifica como Suplemento Alimenticio Proteico, destinado a todas las especies, teniendo dicha certificación una validez hasta el 12 de septiembre de 2018.

Que, asimismo, a fs. 67 de las actuaciones administrativas se agrega la solicitud de Inscripción de Alimentos para Animales emitida también por el SENASA (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria), mediante la cual se deja constancia que los productos comercializados por la firma PITEY S.A. se clasifican como Suplemento Energético para la Nutrición Animal y se destinan a puntualmente a la alimentación de Aves de Crianza (pavos, pollos, gallinas), Bovinos, Caprinos y Piscicultura (Salmónidos y otras especies). En dicha solicitud se define al producto de la siguiente manera: “El producto es una mezcla de alta calidad de harinas de origen vegetal y sales / minerales debidamente tratados y pulverizados con propiedades nutricionales particulares que lo hacen apto para la crianza de distintos tipos de ganados como así también en la piscicultura”

Que, por otro lado, de la prueba documental acompañada por la actora en el presente expediente dentro del Anexo A, se puede advertir con claridad que los porcentajes resultantes del análisis LAB 92157 responden a las posiciones arancelarias que surgen de la partida 2309 correspondiente a las preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales. También se acompañó la Resolución (AFIP) N° 3427/2012, mediante la cual se ha resuelto ubicar diferentes mercaderías dentro de las posiciones arancelarias de la nomenclatura común del MERCOSUR (NCM), y dentro de la Posición 2309.90.90 se detallan las siguientes: Suplemento alimenticio, en polvo, constituido mayoritariamente por expeller de soja, adicionado con harina de gluten de maíz, DL-metionina y minerales, de los tipos utilizados en alimentos para peces. Con esta descripción, sumado a la coincidencia que surge del detalle de la posición arancelaria acompañada en el Anexo A y la prueba documental que se desprende del expediente administrativo en trato, deviene razonable inferir que la mercadería objeto de análisis encuadra perfectamente en la posición arancelaria declarada en la litis (P.A. 2309.90.90.900 T) y no en la pretendida por el servicio aduanero (P.A. 2304.00.90.200 K).

X.- Que, en virtud de los fundamentos expuestos en los Considerandos que anteceden, habiendo resultado correcta la Posición Arancelaria declarada, se concluye que la infracción de declaración inexacta endilgada no se encuentra configurada; por la forma en que se resuelve, el análisis del inciso b) deviene innecesario.

Que, por ello, VOTO por:

Revocar la Resolución N° 120/2017 (AD SAPE) dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12404-13-2012 (SC N° 62-2013/1), con costas a la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Sr Vocal instructor.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N° 120/2017 (AD SAPE) dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12404-13-2012 (SC N° 62-2013/1), con costas a la demandada.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Juan Pablo Giambastiani (20-27071137-6). 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 15:23:13 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 16:05:29 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 16:06:42 -03:00