República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-44586459-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-105844695; SOLUTION BOX SRL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados " **SOLUTION BOX SRL c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2019-105844695- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante IF-2019-105844451-APN-DTD#JGM se presenta la firma SOLUTION BOX SRL e interpone recurso de apelación contra la Resolución - Fallo 353/2019, que la condenó por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA, en relación a la destinación de exportación PE 13038EC01020529M. Relata que documentó la exportación de 171.000 kilos de mercadería clasificada en la PA 2309.90.90.900T y, que al momento del registro del PE, el servicio aduanero extrajo muestras de rigor, las que fueron enviadas al ITEM (Instituto Técnico de Examen de Mercaderías) para su análisis. En primer lugar plantea la nulidad de todo lo actuado debido a la falta de notificación del protocolo de análisis del ITEM y sus conclusiones. Alega que, como consecuencia de ello no pudo realizar el segundo análisis establecido en la normativa. Indica que recién tomó conocimiento del primer análisis con la notificación de la corrida de vista. Concluye que haber impedido la realización del segundo análisis, le ocasionó un daño irreversible, en tanto que significó la alteración de una etapa procesal clave para la defensa de la clasificación arancelaria de la mercadería. En subsidio, solicita la aplicación del principio in dubio pro reo incorporado en el texto del art. 898 del CA. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la resolución aduanera apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2020-47034330-APN-DTD#JGM se presenta la DGA y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas y una negativa genérica de los dichos de la contraria. Se opone al planteo de nulidad. Sostiene que el procedimiento se llevó a cabo correctamente y que el planteo de la actora constituye un recurso dilatorio. Entiende que la nulidad no puede declararse per se, aclarando que sólo procede en caso que exista un vicio de envergadura que afecte el derecho de defensa del administrado. Se refiere a la carga de la prueba. Expresa que la recurrente intenta justificar su declaración con el informe del perito realizado sobre una actuación administrativa (12448–1740–2013) con una destinación que no es la denunciada en autos, pero que sería un caso similar. Explica que el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA penaliza la inexactitud en la que se incurriere en una declaración aduanera cuando tuviere el efecto de causar o poder causar un perjuicio fiscal. Cita jurisprudencia. Indica que el bien jurídico tutelado por el referido

artículo es el principio de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Finalmente entiende que 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. Hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante PV-2020-47512701-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado conferido. Por PV-2022-122747803-APN-VOCXVIII#TFN se intima al Fisco a acompañar copias legibles de las fojas 4, 5, 7. 10 y 19 de las act. adm. Mediante PV-2023-23061585-APN-VOCXVIII#TFN se hacer lugar al recurso de revocatoria interpuesto por la actora mediante IF-2022-140247768-APNDTD#JGM contra la PV-2022-139461074-APN-VOCXVIII#TFN y tener por presentadas sólo las fojas legibles de las actuaciones administrativas. Por PV-2023-34370321-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba. Mediante PV-2024-142064640-APN-VOCXVIII#TFN se da por decaído el derecho a producir prueba. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que a fs. 1 de la Actuación SIGEA 12448-1533-2013 obra la Nota 545/13 (AD MEND), de fecha 18.03.2014. A fs. 2 se deja constancia del desglosa el formulario OM 1020. A fs. 3 luce el Acta de Extracción de Muestras. A fs. 11/12 se agrega el Protocolo de Análisis LAB 99715. A fs. 16 se denuncia por la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA. A fs. 24/25, con fecha 22.12.2014, se instruye sumario y se corre vista a la firma exportadora, quien resulta notificada el 30.11.2017, conforme surge de la constancia del SICNEA 17038NOTI015541D de fs. 29. A fs. 35 ref./64 ref. vta. la actora contesta la vista conferida y acompañan documental. A fs. 84 se tiene por contestada la vista, por agregada la prueba documental y se hace lugar a la prueba informativa ofrecida. A fs. 145/145 obra la Nota 274/18 (Secc. Inspección Simultánea) de fecha 31.10.2018. A fs. 157, con fecha 19.7.2019, interviene la Sección Muestras mediante Nota 162/19. A fs. 169 ref. se clausura el período probatorio. A fs. 172 ref./174 ref. vta. alega la actora. Finalmente, a fs. 175/180 vta., se dicta la Resolución - Fallo 353/19 (AD MEND), aquí apelada.

V.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad de lo actuado en sede administrativa, vinculado a la imposibilidad de realizar un segundo análisis y la consecuente, violación del derecho de defensa.

Que, resulta pertinente destacar que, mediante el PE 13038EC01020529M, oficializado el 17.09.2013, la firma SOLUTION BOX SRL documentó la exportación para consumo de 171.000 kilos de “LAS DEMÁS PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”, mercadería que clasifica en la PA 2309.90.90.900T. Asimismo, del cuerpo del PE surge que los derechos de exportación tienen una alícuota del 5% y tiene un reintegro fijo del 2,05%.

Que de la lectura de las actuaciones administrativas surge que, mediante la Nota 545/13 (AD MEND), de fecha 21 de marzo de 2014, se remiten a) las muestras extraídas por la Sección Verificaciones a la División ITEM, b) la copia del PE involucrado y c) la Solicitud de Análisis OM-1020.

Que el Acta de Extracción de Muestra, de fecha 4 de octubre de 2013, se encuentra intervenida por el despachante de aduanas -quien actúa en representación de la firma exportadora- y por el verificador actuante de la aduana.

Que del Protocolo de Análisis LAB 99715 surge que la fecha de entrada es 21.04.2014 y las conclusiones del 23.06.2014 -ver fs. 11/12 de las actuaciones administrativas-.

Que la conclusión es: “La muestra informada mediante el protocolo analítico N° 99715 corresponde a una mezcla de origen vegetal compuesta por porotos de soja molidos (aprox. 84%) y maíz molido (aprox. 16%); con presencia de carbonatos agregados y las demás características mencionadas en el protocolo”.

Que, con posterioridad, la aduana labra acta de denuncia y luego, instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. a) del CA y corre vista -ver fs. 27 de las actuaciones administrativas, acto de fecha 27.11.2017-. La actora se notifica el 30.11.2017, conforme surge de la constancia del SICNEA 17038NOTI015541D de fs. 29.

Que, finalmente, la aduana dicta la Resolución - Fallo 353/19 (AD MEND), mediante la cual le exige a la actora el pago de una multa por la infracción referida, el pago de diferencia de derechos de exportación y la restitución de reintegros.

VI.- Que, del relato de lo actuado en sede aduanera, resulta que según la aduana la mercadería se clasifica en la PA 1208.10.00.000J, por lo que tributa una alícuota del 32% de derechos de exportación y tiene un reintegro del 0%.

Que, la actora sostiene que la posición arancelaria declarada es la correcta (PA 2309.90.90.900T), la que tiene una alícuota del 5% y tiene un reintegro del 2,05%.

Que, como se dijo, la aduana se basa en el Protocolo de Análisis LAB 99715 para fundamentar su postura.

VII.- Que, teniendo en cuenta lo expuesto, y a los efectos de poder resolver el planteo vinculado a la vulneración del derecho de defensa en juicio, resulta pertinente destacar que la Resolución General 1582/2003 AFIP, modificada por la Resol. Gral. 2318/07 regula el régimen de extracción de muestras.

Que, en lo que aquí interesa, el punto 3 del Anexo III de la referida Resolución establece que el segundo análisis “Es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el Importador o el Exportador de la mercadería.

El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis.

Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados.

El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán químicos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas:

a) Los peritos actuantes deberán ser químicos diplomados en la Universidad Nacional.

b) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos actuantes la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión.

c) Efectuado el segundo análisis correspondiente se consignarán los datos obtenidos en un protocolo de análisis que firmarán los peritos, el químico actuante y el Jefe del Laboratorio.

d) La extracción de muestras que den lugar al segundo análisis se efectuará con la intervención por parte de la Dirección General de Aduanas del extractor interviniente en el primer análisis (en caso fortuito podrá ser reemplazado por el Jefe de Sección o por quien fuera designado por los Administradores de Aduanas del Interior) y un técnico de la División ITEM extrayéndose por lo menos dos "juegos" de muestras de 2 (dos) envases distintos: uno de ellos deberá ser el que dio origen al primer análisis. La extracción de muestras debe cumplir las normas de la presente Resolución.

e) Los gastos que demande el segundo análisis corren por cuenta del interesado cuando éste sea el que lo solicitare”.

Que, como ya se dijo, la aduana se basa en Protocolo de Análisis LAB 99715 para entender que la mercadería se encuentra mal clasificada, y por ende, que se debía tributar más.

Que, en lo que aquí interesa, del Acta de Extracción de Muestras de fecha 04.10.2013 surge que se realiza el control presuntivo establecido en la Resolución 1582/03 AFIP y que se extrajo un juego de tres muestras de la mercadería

documentada en el PE 13038EC01020529M.

Que, en primer término, no hay en las actuaciones administrativas copia del formulario OM-1020. Solamente a fs. 2 de las actuaciones administrativas figura su desglose.

Que en el formulario referido se detallan una serie de datos relevantes del envío de la muestra, lo que posibilita la total identificación de la mercadería a analizar.

Que, puntualmente, el art. 4.3 de la Resolución AFIP 1582/03 establece que: “La muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario 1020, cumpliendo con el siguiente procedimiento...”.

Que, asimismo, de la lectura de las actuaciones administrativas resulta que la extracción de muestras se efectuó el 04.10.2013 y del Protocolo de Análisis LAB 99715 surge que la fecha de entrada al ITEM es 21.04.2014 y las conclusiones datan del 23.06.2014.

Que, esto implica que el PE se oficializa el 17.09.2013, se extraen las muestras diecisiete días después y más de cuatro meses después ingresan las muestras para ser analizadas; obteniéndose las conclusiones nueve meses después de haberse registrado el PE.

Que, la actora recién tomó conocimiento del resultado del Protocolo de Análisis LAB con la notificación de la corrida de vista, esto es el 30.11.2017. Es decir, cuatro años y dos meses de haberse oficializado el PE; y dos años y tres años y cinco meses después de haberse obtenido las conclusiones del análisis.

Que, resulta evidente que el plazo perentorio -o de caducidad- de un mes del segundo párrafo del punto 3 del Anexo III de la Resolución General (AFIP) 1582/03 para que la parte interesada solicite un segundo análisis de la muestra -tiene su razón de ser en la necesidad de inmediación temporal entre el primer análisis y el segundo, asegurando así la inalterabilidad originaria de la muestra. Tal intelección de la norma, de por sí obvia, obligaba a la aduana a notificar de inmediato a la actora de los resultados del análisis de la muestra, lo que no ocurrió.

Que, resulta pertinente mencionar que, de la Nota 274/18 (SEC. INSP. SIM.) de fs. 145/146 de las act. adm, surge que la muestra testigo en poder de la Aduana encontraba humedecida, observándose la presencia de pequeñas manchas negras, que podrían ser gorgojos o larvas.

Que, a mayor abundamiento, de la constancia sanitaria emitida por SENASA, cuya copia obra agregada a fs. 73 de las act., resulta que el vencimiento del producto en cuestión es de doce meses desde su elaboración.

Que, esto implica que el plazo de 12 meses es el período máximo de tiempo de validez de la muestra; por lo que excedido el mismo, como ocurrió, el resultado del análisis no puede reflejar en forma fidedigna la correcta composición de la mercadería.

Que, por todas las razones expuestas, se concluye que se desnaturalizó la finalidad de las previsiones de la Resolución General (AFIP) 1582/03, conduciendo a una seria lesión del derecho esencial del administrados -jurídicamente calificado como tal por la resolución procedimental- de contrarrestar con un segundo análisis el resultado del primero.

Que los vicios antedichos se apartan de las siguientes disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549, supletoriamente aplicables a los procedimientos -como lo es el de la Resolución General (AFIP) 1582/03- que se cumplen ante el servicio aduanero (art. 1017.1 del CA). A saber: i) art. 1, inc. f) de la ley 19.549 que regula el debido proceso adjetivo del administrado (derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una decisión fundada) y; (ii) el art. 7 (requisitos esenciales del acto administrativo) en sus incisos b) -causa-, c) -objeto-, d) -procedimientos- y e) -finalidad-.

Que, todos los vicios referidos implicaron la imposibilidad de poder realizar un segundo análisis, y fueron consecuencia del trámite llevado a cabo por la aduana en la causa; alterando completamente su finalidad de búsqueda de la verdad material, afectando el procedimiento previsto en la Resolución (AFIP) 1582/03.

Que, en efecto, dicho trámite -antirreglamentario- afectó irremediablemente los elementos esenciales del acto administrativo a dictarse -como lo es la Resolución apelada- que debe elaborarse conforme un procedimiento reglado en cuanto a sus etapas, finalidad, objeto y causa.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la Resolución - Fallo 353/19 (AD MEND), conforme lo dispuesto por el art. 14 de la ley 19.549, incisos a) (voluntad de la Administración excluida por error esencial) y b) (violación de la ley aplicable, formas esenciales y finalidad que inspira su dictado), supletoriamente aplicables al procedimiento administrativo especial de la Resolución General (AFIP) 1582/03 (art. 1017.1 del CA).

VIII.- Que, por la forma que se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución - Fallo 353/19 (AD MEND), recaída en la Actuación SIGEA 12448-1533-2013, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución - Fallo 353/19 (AD MEND), recaída en la Actuación SIGEA 12448-1533-2013, con costas.

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

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.30 20:40:43 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.05.04 16:31:09 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.04 21:44:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.04 21:45:33 -03:00