República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-53148179-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 36.119-A; COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. Y REINALDO CRUZ

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. Y REINALDO CRUZ c/DGA s/recurso de apelación", Expte. 36.119-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 81/15 (AD LAQU), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12688-31-2009, mediante la cual se la condenó al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y al pago de los derechos de importación adeudados, con relación a las destinaciones de importación 050341C03000028H, 060341C03000068M, 060341C03000065J y 060341C03000034F. Explica que durante el 2006 importó concentrados de cinc de origen boliviano y que como es habitual, el valor de la mercadería surge de un procedimiento especialmente acordado entre las partes, de acuerdo con el cual la determinación del precio FOB resulta de promediar los análisis efectuados por el vendedor en origen y por el comprador al momento de recibir la mercadería, siempre que no exista entre ambos una diferencia mayor del 0,5%. Señala que casi 5 años después de la importación la Aduana le corrió vista por una supuesta declaración inexacta, bajo el fundamento de que el porcentaje de cinc era distinto, de acuerdo a los estudios efectuados por el ITEM sobre las muestras extraídas al momento del despacho. Plantea la prescripción de la acción, como consecuencia de un período irrazonable de tiempo entre el hecho y la condena. Manifiesta que se allanó respecto a los despachos de importación 050341C03000028H, 060341C03000065J y 060341C03000034F, mencionados en la resolución apelada, abonando las multas y los tributos, debido al bajo monto exigido, manteniendo la discusión por la destinación 060341C03000068M. Sostiene que la infracción que se le atribuye es inexistente y que no fue informada de la realización de los exámenes de laboratorio ni de sus resultados en el debido momento, tomando conocimiento de los protocolos de análisis 4 años después de su producción, lo que impidió realizar un segundo examen de las muestras testigos con la presencia de técnicos de la compañía. Refiere que existe un error evidente en el resultado del análisis tomado por la Aduana, ya que el porcentaje de cinc informado resulta imposible. Solicita la aplicación del criterio adoptado en el caso "AR SINC S.A. C/DGA" expte. 29.692-A. Finalmente, indica que se ha realizado un incorrecto cálculo de la multa, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

Mediante otro sí digo, se presenta el despachante de aduana REINALDO CRUZ e interpone recurso de apelación contra la resolución 81/15 (AD LAQU), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12688-31-2009, mediante la cual se lo condenó al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y al pago de los derechos de importación adeudados, con relación a las destinaciones de importación 050341C03000028H, 060341C03000068M, 060341C03000065J y 060341C03000034F. Remite a los argumentos expuestos por COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. y refiere que la declaración contenida en las destinaciones fue completa y veraz, consistente con la documentación complementaria que le fue proporcionada por la empresa. Por último, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 80/82). Realiza la negativa de rigor y relata los hechos del caso. Sostiene que el acto administrativo atacado deviene ajustado a derecho, toda vez que nos encontramos frente a la infracción prevista por el art. 954 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 95 se declara la causa como de puro derecho. El 07.04.26 se elevan los autos a la Sala “E”. El 22.05.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12688-31-2009 se inician con la nota 46/09 (SE VISA), que indica que se estaría en presencia de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, respecto de la destinación 06034IC03000035G. A fs. 3 se liquida la diferencia de tributos y a fs. 4 luce el resultado de la liquidación. A fs. 5 obra la nota 44/09 (SE VISA), que indica que se estaría en presencia de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, respecto de la destinación 060341C03000068M. A fs. 6 se liquida la diferencia de tributos y a fs. 7 luce el resultado de la liquidación. A fs. 9 se liquida la diferencia de tributos respecto de la destinación 050341C03000028H. A fs. 10 obra la nota 47/09 (SE VISA), que indica que se estaría en presencia de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, respecto de la destinación 060341C03000065J. A fs. 11 se liquida la diferencia de tributos y a fs. 12 luce el resultado de la liquidación. A fs. 13 obra la nota 49/09 (SE VISA), que indica que se estaría en presencia de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, respecto de la destinación 060341C03000034F. A fs. 14 se liquida la diferencia de tributos y a fs. 15 luce el resultado de la liquidación. A fs. 16 se ordena la apertura de sumario contencioso. A fs. 18 se determina la multa en pesos. A fs. 19 se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 23.07.10 al despachante de aduana y el 08.10.10 a COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. A fs. 26/49 la importada contesta la vista, allanándose respecto de las destinaciones 06034IC03000035G, 050341C03000028H, 060341C03000065J y 060341C03000034F. A fs. 51/58 lucen los comprobantes de pago. A fs. 69 se presenta el despachante de aduana. A fs. 71/73 se agregan el informe final de ensayo, informe de análisis químico y el análisis químico. A fs. 80 la importadora alega. A fs. 82 se procede al desglose de la destinación 06034IC03000035G. A fs. 86 se realiza nuevo cálculo por diferencia de derechos de importación. Finalmente, a fs. 87/91 se dicta la resolución 81/15 (AD LAQU), apelada en autos. Luego de ello se agregan los sobres contenedores de las destinaciones 060341C03000034F, 060341C03000065J, 050341C03000028H y 060341C03000068M.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -81/15-, en cuanto condena a COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. y REINALDO CRUZ al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y al pago de los derechos de importación adeudados, se ajusta a derecho.

La Aduana imputo la infracción en trato sobre la base de lo expuesto en las notas 44/09, 47/09 y 47/09 (SE VISA), en donde se indica que: (i) para la destinación 060341C03000068M, en base al protocolo de análisis Lab: 06-G653, surge un contenido de CINC del 58,60%, siendo que el importador declaró un contenido del 15,80%; (ii) para la destinación 050341C03000028H, si bien no obra en las actuaciones su respectiva nota, surge de la liquidación de tributos de fs. 9 de las act. adm., que según el protocolo de análisis Lab: 50012 se habría detectado un contenido de plomo del 69,4%, siendo que el importador declaró un contenido del 76,15%; (iii) para la destinación 060341C03000065J, en base al protocolo de análisis Lab: 06-G675, surge un contenido de plomo del 76,90%, siendo que el importador declaró un contenido del 75,43%; y (iv) para la destinación 060341C03000034F, en base al protocolo de análisis Lab: 06-G435, surge un contenido

de plomo del 77%, siendo que el importador declaró un contenido del 72,14%.

Al momento de contestar la vista en instancia administrativa, la importadora se allanó al pago de la multa y de los tributos calculados con relación a los despachos 060341C03000065J, 060341C03000034F y 050341C03000028H, por una cuestión de economía procesal y para no generar mayores gastos. Los comprobantes de pago pueden verse a fs. 51/58 de las act. adm. Tal situación, si bien fue correctamente reconocida en los considerandos de la resolución apelada, fue llamativamente desconocida en su parte resolutiva, condenándose erróneamente a las coactoras por las citadas destinaciones (ver arts. 1 y 2 de la resolución apelada).

V.1.- Aclarado ello, la controversia de autos versa únicamente sobre la destinación de importación 060341C03000068M, oficializada el 31.08.06. Como ya se indicó, según la nota 44/09 (SE VISA) del 05.05.09, en base al protocolo de análisis Lab: 06-G653, surge un contenido de cinc del 58,60%, siendo que el importador declaró un contenido del 15,80%.

La firma importadora fue notificada de la corrida de vista el 08.10.10 y al momento de contestarla, el 22.10.10, solicitó la producción de un nuevo análisis sobre las muestras extraídas de la referida destinación (ver fs. 28 fin y 31 vta. de las act. adm.). El 07.07.11, al proveer la contestación de la vista, la Aduana rechazó la solicitud de un nuevo análisis sobre las muestras obrantes en su poder, pero llamativamente autorizó la producción de un análisis sobre las muestras obrantes en poder la parte (ver fs. 61 de las act. adm.).

Luego de ello, recién en agosto del 2011, se incorporó por primera vez a las actuaciones lo que sería el resultado del primer análisis químico realizado sobre la muestra extraída de la destinación 060341C03000068M, identificado con la orden de trabajo 4822 –solo se agrega la página 2-, que da sustento a lo indicado en la nota 44/09 (SE VISA), respecto a que surge un contenido de cinc del 58,60%. Dicho análisis indica en el encabezado “Segemar” (Servicio Geológico Minero Argentino) e “Intemin” (Instituto de Tecnología Minera), señalándose debajo que el solicitante es INTI-AFIP (ver fs. 73 de las act. adm.).

El citado documento fue acompañado por el ITEM en su respuesta al oficio de fs. 71/74 de las act. adm., en donde expresamente indica que no ha intervenido en la remisión al SEGEMAR de la muestra mencionada.

V.2.- El procedimiento para la extracción y análisis de muestras se encontraba regulado, al tiempo de los hechos del caso, por la resolución general AFIP 1582/03. El punto 3 del Anexo III establece lo relativo al segundo análisis, indicando que 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.

En este caso, no hay constancia alguna en las actuaciones administrativas de la notificación de los resultados del primer análisis de las muestras extraídas de la destinación 060341C03000068M, siendo que la importadora toma conocimiento del supuesto resultado recién al ser notificada de la corrida de vista (08.10.10), es decir, 4 años después de oficializar la importación (31.08.06), pero sin que se acompañe el protocolo de análisis, que es incorporado de forma incompleta casi 1 año más tarde, en agosto del 2011.

Sin perjuicio de ello, debe destacarse que aun sin conocer de forma completa el resultado del análisis, la actora solicitó la producción de un segundo análisis en la primera ocasión que tuvo para hacerlo, esto es al contestar la vista, lo que fue rechazado por la Aduana sobre las muestras obrantes en su poder y llamativamente autorizado sobre las muestras obrantes en poder de la actora, de lo que se puede inferir que el servicio aduanero no contaba ya con las respectivas muestras.

Resulta por demás notorio que si la Aduana, en el momento en que tuvo conocimiento del primer análisis, hubiera procedido de inmediato a ponerlo en conocimiento de la actora y esta solicitaba, en ese momento y dentro del mes –tal cual hizo en autos-, el segundo análisis, probablemente la muestra testigo -cuya guarda correspondía a la aduana- hubiera

sido conservada y el segundo análisis podría haber sido realizado. Segundo análisis que, se repite, es la *vía recursiva natural de la actora contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*.

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 1582/03 para que la parte interesada solicite un segundo análisis de una 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 los resultados de los análisis del ITEM.

La guarda de la *muestra testigo* (inc. *d)* del punto 3 del Anexo III de la RG 1582/03), sobre la que se hizo el primer análisis, es carga de la Aduana. Los hechos objetivos del organismo verificados en autos (diferir, por varios años, el segundo análisis, mediante un lento y antirreglamentario trámite administrativo) constituyen un incumplimiento desaprensivo de dicha carga, desnaturalizando la finalidad de las previsiones de la resolución general 1582/03, y conduciendo a una seria lesión del derecho *esencial* del administrado -jurídicamente calificado como tal por la resolución procedimental- de contrastar con un segundo análisis el resultado del primero.

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 1582/03- que se cumplen ante el servicio aduanero (art. 1017.1 del CA). A saber: **(i)** el art. 1 bis inc. a) 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 f) -finalidad-.

La omisión del segundo análisis, consecuencia del tortuoso trámite impreso por la Aduana a las actuaciones, altera, dislocándolo completamente de su finalidad *de búsqueda de la verdad material*, el procedimiento de la resolución 1582/03. 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.

En consecuencia, con fundamento en los vicios expuestos en los párrafos previos, corresponde declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la resolución apelada, conforme lo dispuesto por el art. 14 de la ley 19.549, inc. *a)* (*voluntad de la Administración excluida por error esencial*), supletoriamente aplicable al procedimiento administrativo especial de la resolución general 1582/03 (art. 1017.1 del CA).

Por ello **Voto por:**

Declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la resolución 81/15 (AD LAQU), con costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria, sin perjuicio de efectuar las siguientes consideraciones complementarias.

En autos, la cuestión decisiva no radica únicamente en determinar si la mercadería importada —concentrado mineral de cinc de origen boliviano— podía o no ser nuevamente analizada por el solo transcurso del tiempo. En efecto, a diferencia de otros supuestos vinculados con mercaderías perecederas, tratándose de concentrados minerales no cabe presumir, sin más, que el mero paso del tiempo torne materialmente imposible todo nuevo examen químico. Sin embargo, ello no altera la solución del caso, pues el vicio comprobado se ubica en un plano anterior y más relevante: la privación efectiva de la vía reglamentaria del segundo análisis prevista por la Resolución General AFIP N° 1582/03.

Dicho régimen no consagra una simple posibilidad de producir una pericia privada o unilateral, sino un procedimiento

técnico reglado, contradictorio y dotado de específicas garantías de trazabilidad, representatividad e intervención de las partes. Por ello, la autorización conferida por la Aduana para que se efectuara un análisis sobre las muestras que eventualmente obraran en poder de la importadora no subsanaba la omisión previa de notificar oportunamente el resultado del primer análisis ni reemplazaba la carga del servicio aduanero de conservar y poner a disposición la muestra testigo bajo su guarda.

En el caso, según surge de las actuaciones, la firma recurrente recién tomó conocimiento efectivo del resultado analítico al ser notificada de la corrida de vista, varios años después de la oficialización de la destinación, y en esa primera oportunidad útil solicitó la realización de un nuevo análisis. La Aduana rechazó efectuarlo sobre las muestras obrantes en su poder y solo autorizó su producción sobre las que pudiera conservar la empresa. A su vez, la actora sostuvo que ya no contaba con tales muestras, dado el tiempo transcurrido desde su extracción. En tales condiciones, la garantía procedimental del segundo análisis quedó reducida a una posibilidad meramente aparente, carente de eficacia real para controvertir el resultado técnico sobre el cual se estructuró la imputación.

Esta conclusión se robustece al advertir que no se trata de una discusión meramente formal. La controversia versa sobre la composición de concentrados de cinc y sobre la interpretación del resultado analítico utilizado por el servicio aduanero para afirmar la existencia de una diferencia con lo declarado. En precedentes sustancialmente análogos relativos a importaciones de concentrados o sulfuros de cinc de origen boliviano tramitadas ante la Aduana de La Quiaca, esta Sala ponderó especialmente la falta de notificación oportuna de los protocolos de análisis, la consiguiente frustración del segundo análisis previsto en la RG AFIP N° 1582/03 y la existencia de una cuestión técnica relevante vinculada con la distinción entre cinc metálico y cinc expresado como sulfuro de cinc.

Así, en causas similares seguidas contra AR ZINC S.A., esta Sala revocó las resoluciones condenatorias al concluir que no se encontraba suficientemente acreditada la declaración inexacta imputada, valorando tanto la afectación del derecho al segundo análisis como la prueba técnica producida sobre la composición de la mercadería. Dicho criterio fue, además, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que destacó que la falta de notificación fehaciente del protocolo y la dilación del trámite privaron a la importadora de controlar adecuadamente el resultado analítico, máxime cuando la cuestión técnica podía incidir directamente en la configuración misma del tipo infraccional.

En ese contexto, la omisión de notificar oportunamente el resultado del primer análisis y la falta de puesta a disposición de una muestra testigo apta, identificada y trazable bajo guarda aduanera no constituyen una irregularidad inocua. Afectan de modo sustancial el derecho de defensa, pues impiden ejercer la vía técnica especialmente prevista para revisar el acto administrativo expresado por el primer resultado analítico. Y ello adquiere especial gravedad cuando, como ocurre en autos, la supuesta diferencia de composición constituye el presupuesto fáctico indispensable para tener por configurada la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero.

En consecuencia, los vicios descriptos configuran la nulidad absoluta e insanable de la resolución apelada, conforme lo dispuesto por el art. 14 inc. a) de la ley 19.549 -supletoriamente aplicable al procedimiento de la RG AFIP 1582/03 en virtud del art. 1017 ap. 1) del CA-, al haberse excluido por error esencial la voluntad administrativa en la producción del acto.

Por lo expuesto, adhiero a la solución propuesta por el vocal preopinante, en cuanto corresponde declarar la nulidad de la Resolución N° 81/15 (AD LAQU), en lo que ha sido materia de controversia ante este Tribunal respecto de la destinación de importación N° 060341C03000068M, con costas a la Aduana. **ASÍ LO VOTO.**

En virtud de la votación precedente, **SE RESUELVE**:

Declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la resolución 81/15 (AD LAQU), con costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.05.28 16:52:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.28 18:29:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.28 18:30:02 -03:00