República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58898386-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Junio de 2026

Referencia: EX-2021-73215839- -APN-SGASAD#TFN; Compañía Argentina de Granos SA; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, para resolver el Expediente EX-2021-73215839- -APN-SGASAD#TFN, caratulado “COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que mediante RE-2021-73211115-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 36/2019 (AD SALU), dictada el 8 de octubre de 2019 en el sumario SIGEA n° 12404-53-2013, por la que se la condena al pago de una multa de $133.683,84 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero, respecto del permiso de embarque 13083EC01001165H y se le exige el pago de u$s 26.059,74.-, en concepto de derechos de exportación, más intereses.

Relata los hechos del caso e indica que la aduana asigna una errada e infundada clasificación arancelaria a dicha mercadería.

Plantea la inexistencia de declaración inexacta toda vez que exportó las preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales y que no existen elementos en las actuaciones administrativas que permitan sostener lo contrario.

Señala que la Aduana dictó resolución condenatoria con total prescindencia de las defensas esgrimidas por su parte, impidiendo la producción de todas las medidas de prueba ofrecidas. Advierte que solicitó, en instancia administrativa, que se cumpla con el segundo análisis de las muestras en los términos del Apartado 3, Anexo III, de la Resolución General AFIP 1582/2003, lo cual habría sido rechazado arbitrariamente por el juez administrativo. Entiende que la imposibilidad de producir un segundo análisis de la mercadería, por constatarse un grado de deterioro de la misma, refleja un sinfín de irregularidades procedimentales en la instrucción del sumario infraccional.

Afirma que la mercadería exportada es una premezcla para la alimentación animal, que de ningún modo constituye un residuo de la extracción del aceite de soja como pretende la aduana. Destaca la inexistencia de

discrepancia clasificatoria -según la aduana correspondía la PA 1208.10.00.000J - y la finalidad recaudatoria por parte de la DGA en virtud que lo que se pretende con la denuncia y posterior condena es que el producto exportado pague el 32% de derechos de exportación y no el 5%, que era el tributo vigente a la fecha del hecho imponible.

En subsidio plantea la aplicación del artículo 898 del Código Aduanero; entiende improcedente el criterio aplicado para la determinación de las multas y los tributos y plantea la inconstitucionalidad de la deuda expresada en dólares estadounidenses y de su tasa de interés. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se deje sin efecto la resolución aduanera recurrida, con costas a la contraria.

II.- Que mediante IF-2021-73215839-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta los traslados que le fueran conferidos, en idénticos términos. Efectúa un breve resumen de lo acontecido en sede aduanera y formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la actora.

Cuestiona la pretendida nulidad articulada por la contraria e indica que las cuestiones en debate radican en determinar: (i) la correcta clasificación arancelaria de la mercadería involucrada en el Permiso de Embarque; (ii) si se configuró la infracción imputada; y (iii) en subsidio, si la liquidación de diferencias de tributos y la multa reclamada son correctas.

Se refiere brevemente al marco normativo del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

Sostiene que la PA declarada por la actora es incorrecta, correspondiendo la PA 1208. En consecuencia, afirma que el reclamo aduanero es correcto toda vez que la mercadería en cuestión no cumple con las condiciones necesarias para poder ser clasificada bajo la partida 23.09.

Posteriormente señala que el núcleo fáctico de la declaración inexacta imputada no solo se trata de una divergencia clasificatoria, sino que la imputación objeto de debate responde, además, a la diversa calidad de la mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración por parte de la actora.

Asevera que se ha acreditado fehacientemente la concurrencia de los elementos del tipo para concluir que es correcta la imputación de la comisión de la infracción por cuanto se presentan en el caso los elementos del tipo mencionado en el referido artículo 954, ap. 1, inc. a), de la ley 22.415.

Cuestiona los agravios en subsidio e indica que carecen de fundamento. Ofrece como prueba el expediente administrativo. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se rechace la apelación interpuesta por la actora, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12404-53-2013 se inician a fs. 10 con el acta de denuncia 65/2014, en fecha 31 de octubre de 2014. A fs. 13/14 mediante nota n° 166/2014 Sección “G” de la Aduana de San Luis, mediante el cual se controvierte la posición arancelaria declarada (2309.90.90.900T) por la actora en la destinación de exportación N° 13083EC01001165H. En fecha 11/11/2014 (ver fs. 14 de las actuaciones administrativas), se dispone la instrucción de sumario y se ordena correr vista de lo actuado a la exportadora y al despachante de aduana, quienes, notificadas en fecha 4/3/2015 (a fs. 15 y 16 de las actuaciones administrativas). A fs. 17/22 ofrece su defensa la actora y a fs. 26/28 ref. hace lo propio el despachante de aduana. A fs. 107/110, en fecha 8/10/2019, se dicta la Resolución nro. 36/2019 (AD SALU), aquí apelada, la cual fue notificada el 06/02/2020.

IV.- Que 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 Aduanas, s/recurso de apelación" (Expte. Nro. 2019-113435274), sentencia del 17/02/23, entre otras, que tramitaran por ante la Sala "F", Vocalía de la 17a. nominación y Vocalía de la 18a. nominación, respectivamente. Por cuestiones de celeridad y economía procesal, a dichos pronunciamiento cabe remitirse para un examen más detallado de la cuestión.

Que el servicio aduanero mediante la Resolución nro. 36/2019 (AD SALU), resolvió condenar a la firma "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA", al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inciso a) del Código Aduanero, a la vez que intimó, a la firma exportadora, al pago de tributos en concepto de derechos de exportación con fundamento en una discrepancia entre la posición arancelaria (en adelante PA) declarada en la Destinación nro. 13083EC01001165H y la mercadería efectivamente exportada resultando ello en una presunta declaración inexacta que produjo o hubiera podido producir: a) un perjuicio fiscal en tanto se habría abonado un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la actora sostiene que la mercadería debía ubicarse en la PA 2309.90.90.900T (Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5 % mientras que el servicio aduanero determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías -Protocolo LAB 92027- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la 1208 (HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA) P.A. 1208.10.00.000J de habas (porotos, frijoles, fréjoles) de soja (soya), alcanzada con una alícuota de derechos del 32% (véase a fs. 13, Nota nro. 166/14 de la Sección "G" de la Aduana de San Luis).

Que la Resolución General nro. 1582/03 establece en el Anexo II, art. 2.1, que la utilidad del análisis reside en que a través del "reconocimiento físico o por análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar naturaleza, especie, características y propiedades que se necesitan conocer en el total, a fin de poder identificar, clasificar y valorar las mercaderías de las que fueran extraídas".

Que para el supuesto de que con posterioridad a la primera pericia surja un resultado que sea motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador, la Resolución General (AFIP) 1582/03 contempla (en el punto 3 de su Anexo III) el derecho de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado el resultado del primero.

Que de la lectura de las actuaciones administrativas surge que la actora, notificada con la corrida de vista, en fecha 4/3/14 (cfr. aviso de recibo que obra a fs. 15 de las act. adm,), del resultado del primer análisis, conforme la manda reglamentaria transcripta supra, solicitó como prueba pericial técnica, el 19/3/15, es decir, dentro del mes, un segundo análisis de la muestra (véase fs. 17/22, de las act. adm.).

Que, en el presente caso, transcurrieron cuatro (4) meses entre la fecha del resultado del primer análisis emitido por el ITEM el 30 de octubre de 2014 (véase a fs. 7/9 de las act. adm., Protocolo LAB 92027) y su notificación a la actora (en fecha 4 de marzo de 2014) quien tempestivamente solicitó el segundo análisis. No obstante, el servicio aduanero denegó dicha petición por considerar que resultaba inconducente y dilatoria pese a que la Resolución General (AFIP) 1582/03 destaca que el segundo análisis constituye "la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis".

Que fue necesaria una nueva presentación de la actora para que la Aduana de San Luis hiciera lugar a la vía recursiva natural contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis (véase presentación de fs. 40/41 de las act. adm.). Y consciente del largo tiempo transcurrido, el servicio aduanero pidió a la Sección Inspección Simultánea (Ex Sección Verificaciones) que informe sobre el estado de la muestra (véase fs. 53 y fs. 56 de las act. adm.).

Que, como podía resultar previsible, la respuesta a dicha solicitud no fue otra que la constatación de que el grado de deterioro de la muestra -bajo guarda de la misma Aduana de San Luis- imposibilitaba que se realizara el segundo análisis (véase la Nota nro. 70/18 de la Sección Inspección Simultánea de la Aduana de San Luis que obra a fs. 59/60 de las act. adm.). De ese modo, el servicio aduanero impidió la vía recursiva natural que tenía la actora contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis, conforme su pretensión tempestiva. Que 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. El diferimiento del segundo análisis y, en consecuencia, el grado de deterioro de la muestra constituye un incumplimiento desaprensivo de dicha carga a los deberes impuestos por la Resolución General (AFIP) 1582/03.

Que cabe destacar que a través del Dictamen Técnico nro. 041/2019, el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria opinó que la mercadería exportada por la firma recurrente clasificaba, al momento imponible, en la posición arancelaria 2304.00.10.100 y no en la posición arancelaria 1208.10.00.000J, tal y como había sido denunciado, originalmente, por la Aduana de San Luis (véase fs. 64/67 de las actuaciones administrativas).

Que lo expuesto manifiesta la existencia de una divergencia sustancial, incluso dentro de la propia Aduana que no se ponía de acuerdo respecto de la posición arancelaria que correspondía asignar a la mercadería exportada. El modo eminente de despejar la notoria contradicción existente hubiera sido, precisamente, realizar el segundo análisis.

Que, en base a las consideraciones precedentes, se puede concluir que la conducta renuente de la Aduana de San Luis a practicar un segundo análisis sobre la muestra testigo empaña la finalidad real de todo el procedimiento seguido por la Aduana, que debió ser encontrar la verdad material. La omisión del segundo análisis alteró el procedimiento establecido por la Resolución (AFIP) nro. 1582/03.

Que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual el recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo en donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado tanto en el artículo 18 de la Constitución Nacional como en el artículo 1, inciso f), de la ley 19.549 y normas concordantes.

Que la garantía de defensa en juicio debe ser expresamente reconocida y debidamente velada en el procedimiento administrativo. Cuando no se han respetado sus principios fundamentales y especialmente el derecho de ser oído y producir la prueba de descargo de la que el interesado quiera valerse “no se ha “preparado” la voluntad en la forma prevista por el orden jurídico” (Agustín A. Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, cap. IX, pág. 7).

Que, bajo tales premisas, no cabe más que concluir que al incumplir con el procedimiento dispuesto en la Resolución General n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General nº 2318/07, el servicio aduanero ha omitido garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, principio central de todo procedimiento

administrativo.

V.- Que, por último, corresponde dejar sentado que en idéntico sentido ha resuelto, por unanimidad, esta Sala in re “COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación” (Expediente EX-2019-98916726- -APN-SGASAD#TFN), con fecha 14/4/2025, la que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación; entre muchos otros.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 36/2019, dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12404-53-2013. Costas a la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 36/2019, dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12404-53-2013. Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. 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: 2026.06.12 18:03:29 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: 2026.06.12 18:39:18 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: 2026.06.12 18:40:21 -03:00