República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-68423487-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Julio de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2020-10669500- -APN-SGASAD#TFN; "ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Juan M. Soria, a fin de resolver en los autos caratulados "**ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **EX-2020-10669500- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que en IF-2020-10669430-APN-DTD#JGM se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 339/2019 (AD ROSA), dictada por el Administrador de la Aduana de Rosario de la Administración Federal de Ingresos Públicos, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12551-187-2013, mediante la cual se condena a la firma y al despachante de aduana al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y se los íntima al pago de la diferencia de tributos, en relación al Permiso de Embarque Nro. 13052EC01002365G, atento a la incorrecta clasificación arancelaria de la mercadería exportada.

La firma actora, plantea la nulidad absoluta de todo lo actuado por vulneración del procedimiento previsto en la Resolución General AFIP Nro. 1582/03, al haberse impedido la realización del segundo análisis debidamente requerido. Sostienen que el servicio aduanero, mediante su accionar negligente y dilatorio, impidió la realización del segundo análisis oportunamente solicitado, vulnerando de modo insubsanable el derecho de defensa de la encartada consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Asimismo, sostienen que la posición arancelaria declarada en el permiso de embarque resulta correcta,

toda vez que la mercadería exportada consiste en una preparación para la alimentación animal que debe clasificarse bajo la P.A. 2309.90.900, y no bajo la P.A. 2304.00.10.100B como pretende el servicio aduanero. En este sentido, señalan que el Protocolo de Análisis Nro. LAB 92108 emitido por el ITEM no concluye que la mercadería deba clasificarse en la partida 2304, sino que se limita a describir su composición como una mezcla de estructuras vegetales compatibles con harina de soja desgrasada (96%) y semillas de maíz partido (4%), sin pronunciarse sobre su clasificación arancelaria ni sobre si se está en presencia de una preparación para la alimentación animal. Destacan que el propio Dictamen Técnico Nro. 41/11 emitido por el Departamento de Clasificación Arancelaria de la AFIP concluyó que productos de similares características deben clasificarse en la P.A. 2309.90.90.

Invocan el principio in dubio pro reo previsto en el artículo 898 del C.A. Ofrecen prueba, efectúan reserva de caso federal y solicitan se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y se deje sin efecto la multa de PESOS TRESCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y UNO con CUARENTA Y TRES centavos ($ 345.681,43) y los tributos adeudados de U$S 67.648,03, con expresa imposición de costas a cargo de la demandada.

II.— Que, IF-2020-61219355-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y contesta los planteos realizados por la contraria.

Sostiene que la cuestión debatida consiste en determinar si la firma ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. efectuó una declaración inexacta en el Permiso de Embarque Nro. 13052EC01002365G, al documentar la mercadería exportada bajo la P.A. 2309.90.900T —con un derecho de exportación del 5%— cuando en realidad correspondía clasificarla bajo la P.A. 2304.00.10.100B —gravada con una alícuota del 32%—. Señala que del análisis efectuado en el protocolo de análisis Nro. LAB 92108 señala una mezcla constituida por estructuras vegetales compatibles con harina de soja desgrasada (aproximadamente 96%) y maíz molido (aproximadamente 4%), clasificable en la P.A. NCM 2304.00.10.100 B. Cita doctrina y jurisprudencia. Hace reserva del caso federal y solicita el rechazo de la apelación, con confirmación íntegra de la resolución aduanera y expresa imposición de costas.

III.— Que, mediante PV-2022-99117092-APN-VOCXVII#TFN, se declara la cuestión como de puro derecho. Mediante IF-2026-65577296- -APN-VOCXVII#TFN se elevan los actuados a la Sala “F”, y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, la actuación administrativa involucrada N°12551-187-2013 se inició con la remisión a la división instituto técnico de examen de mercaderias (ITEM) por parte de la aduana de Rosario el 05/04/2013. A f. 3 obra acta de extracción y muestras de fecha 28/03/2013 y a fs. 7/8 obra protocolo de análisis y las conclusiones del mismo indicando que la muestra informada en el protocolo de análisis Nro. LAB 92108 corresponde a una mezcla constituida por estructuras vegetales compatibles con harina de soja

desgrasada (aproximadamente 96%) y maíz molido (aproximadamente 4%).

A f. 32 la jefa de la División ITEM, atento a la falta de respuesta de la actora, deja sin efecto la solicitud de segundo análisis por el tiempo transcurrido y la falta de respuesta por parte de la empresa en relación a este segundo análisis, se debe notar que a f. 31 obra actuación respecto a un pedido de desistimiento realizado por la actora en un correo electrónico de fecha 02/08/2014, el cual no se obra en estos actuados.

Obra a f. 34 acta de denuncia y a f. 45/46 obra resolución mediante la cual el administrador de la aduana de Rosario ordena la instrucción del sumario contencioso en los términos del art. 954 inc. “a” del C.A. y correr vista al demandado.

La actora contesta traslado a fs. 53/59. Siendo que a f. 69 obra acta declaración testimonial del Sr. Romulo Lanusse. A f. 70 el administrador de la aduana, en fecha 01/02/2017, indica a la sección inspección simultanea que remita las muestras testigos al ITEM y que se realice el segundo análisis, obrando de fs. 70/104 antecedentes del caso.

A f.110 obra intimación cursada a la firma a los fines de realizar la pericia, a f. 112 la aduana de Rosario informa a la sección sumarios en fecha 27/07/2018 que según fuera solicitado a f. 70 remitió la muestra testigo.

La actora, en fecha 01/06/2018 responde a f. 113 la intimación que le fuera cursada, solicitando la nulidad de lo actuado, dado el tiempo transcurrido de la extracción de las muestras y la existencia de un sumario en trámite.

En fecha 05/06/2019 toma intervención la división clasificación arancelaria (f. 149), a posterior obra informe técnico 82/19 de fecha 13/12/2019, dando la opinión de que debe conceptuarse como: “mezcla constituida por estructuras vegetales compatibles con harina de soja desgrasada (aproximadamente 96%) y semillas de maíz partido (aproximadamente 4%), presentada a granel”, la que clasificaba, al momento imponible en la posición arancelaria NCM 2304.00.10, posición SIM 2304.00.10.100.”

Obrando a fs. 154/155, dictamen N° 158/2016 (AD ROSA), de fecha 26/12/2019. A fs. 156/158 la resolución 339/19 (AD ROSA) apelada en estos autos.

V.- Que corresponde examinar si la resolución apelada resulta ajustada a derecho en cuanto concluye en la configuración de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero y determina, asimismo, una diferencia tributaria derivada de la improcedencia del tratamiento arancelario aplicado.

Que, a tales efectos, corresponde recordar que la figura tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero reprime la conducta de quien efectuare una declaración inexacta que difiera con el resultado de la comprobación y que, de haber pasado inadvertida, produjere o pudiere producir un perjuicio fiscal.

Que la configuración del tipo requiere, entonces, la concurrencia de presupuestos objetivos claramente identificables: la existencia de una declaración aduanera, una divergencia entre lo declarado y aquello que resulta de la comprobación efectuada por el servicio aduanero, y la potencialidad lesiva de dicha

divergencia en términos tributarios.

Que, en materia infraccional, pesa sobre el organismo imputante la carga de acreditar los extremos constitutivos del reproche formulado. Ello supone demostrar no sólo la existencia de una declaración susceptible de valoración jurídica, sino también el carácter inexacto de la misma y los elementos objetivos que permitan sostener tal conclusión.

Que, sin embargo, en el caso bajo examen se verifica una circunstancia particularmente relevante: la ausencia en las actuaciones administrativas de la destinación comprometida, sobre la cual se edificó la imputación .

En efecto, de las constancias incorporadas a la causa no surge el permiso de embarque.

Que dicha circunstancia adquiere singular trascendencia si se advierte que la determinación de la existencia —o no— de una declaración inexacta exige necesariamente el examen concreto de la destinación comprometida, de la documental acompañada, de las verificaciones practicadas y de los antecedentes considerados por el servicio aduanero al formular la imputación.

Dicho de otro modo, sin acceso a la declaración presuntamente inexacta ni a los elementos de comprobación que habrían permitido arribar a tal conclusión, resulta materialmente imposible reconstruir el iter lógico seguido por la administración para sustentar el reproche infraccional.

Y ello no constituye una cuestión menor. Antes bien, importa una limitación sustancial para el ejercicio de la jurisdicción revisora atribuida a este Tribunal, desde que impide verificar la concurrencia de los extremos típicos exigidos por la norma aplicada.

Que, en tales condiciones, no se cuenta con elementos de convicción suficientes que permitan tener por acreditada, con el grado de certeza necesario en materia sancionatoria, la configuración de la conducta prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero.

Consecuentemente, la insuficiencia del material obrante en autos para sostener la imputación formulada conduce, necesariamente, a la revocación del acto recurrido

VI.- Ahora bien, en caso de no compartir lo señalado hasta aquí y a mayor abundamiento, cabe señalar que, la Aduana consideró que la posición arancelaria correspondiente a la mercadería involucrada era la 2304.00.10.100 cuya descripción reza “Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos…”, ello en base a la interpretación de las Reglas Generales para Interpretación del Sistema Armonizado 2b) y 3b) y no la declarada por la exportadora, posición SIM 2309.90.90.900, lo que arrojaba un tratamiento arancelario distinto.

Sin dejar de considerar que la mercadería analizada es de origen orgánico y, por lo tanto, perecedera (cuestión fuera de controversia), en vista del procedimiento probatorio llevado a cabo en instancia administrativa, no puede dejar de mencionarse los excesivos tiempos desde un primer momento que discurre desde la extracción realizada según el acta obrante a f. 3 a los 28 días del mes de marzo de 2013,

conjuntamente con el primer análisis de fecha 13 de junio de 2013 (fs. 7 y 8) y un segundo momento, que se inicia con la solicitud de la actora, el 25 de octubre de 2013 (f. 11) de un segundo análisis, que en síntesis nunca se realizó. Siendo además que el expediente administrativo posee incongruencias que no permiten guiar el iter lógico, más allá de la confusa conclusión si el pedido de segundo análisis fue desistido por la supuesta falta de interés de la actora.

En definitiva, la cuestión aquí evaluada es sustancialmente análoga a la causa 38675-A caratulada "FINNING ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN" (rta. El 13/06/2025), resuelta por esta Sala F a cuyos fundamentos cabe remitirse por razones de mérito y brevedad.

Destaqué entonces y traigo a colación a este entuerto, que la clasificación realizada por la exportadora y la adopción de la regla interpretativa específica, encuentra sustento en las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado y en la Nota 1 del Capítulo 23, que habilitan el encuadre de mezclas destinadas a alimentación animal en la partida 23.09 siempre que: (i) sean aptas para tal fin, (ii) no estén comprendidas en otra partida específica, y (iii) hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, extremos se verifican en autos.

En conclusión, la clasificación en la P.A. 2309.90 se fundamenta en que la mercadería involucrada es:

- una preparación utilizada para alimentación de los animales;

- la aduana no demostró que la preparación no ha perdido sus características vegetales originarias, limitándose a afirmar que era una mezcla;

- la naturaleza de piensos complementarios ha sido reconocida por la OMA y el Comité del Sistema Armonizado, descartándose su encuadre en la P.A. 2304.

En síntesis, frente a este contexto de orfandad probatoria crítica y –centralmente- de sustento técnico jurídico suficiente que avale la postura del servicio aduanero y corrobore el desacierto clasificatorio imputado a la exportadora, donde el principal y el único fundamento radicó en el análisis - y su forzada aplicación- de las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado en base a un informe cualicuantitativo realizado sobre mercadería perecedera fenecido el plazo de su conservación, la pretensión punitiva del Fisco debe ser revocada en tanto no se configuró inexactitud alguna en la declaración que conformó el zenit de la cuestión aquí debatida.

Que, en consecuencia, la diferencia de tributos determinada por el servicio aduanero no encuentra adecuado sustento en derecho, por lo que corresponde su revocación.

VII.- En cuanto a las costas, siendo que el fundamento que sirvió de base para resolver en el sentido impreso no fue advertido, ni alegado por la recurrente y -atento que el vicio advertido está presente desde el inicio del procedimiento infraccional- surgió de la aplicación de lo consolidado en el art. 1143 del C.A., por cuanto faculta al juzgador para, "*…establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes,…*", por ello considero ajustado a derecho imponerlas

por su orden.

Por ello, **VOTO por:**

1. Revocar la Resolución del Administrador Aduana de Rosario de la Administración Federal de Ingresos Públicos N° 158/2019 dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12551-187-2013.

2. Que, referente a las costas del proceso, se imponen por su orden conforme lo señalado en el Considerando VII.

Así lo voto.—

El Dr. Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial y atento los precedentes de la Excelentísima Cámara.

Así lo voto.-

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

1. Revocar la Resolución del Administrador Aduana de Rosario de la Administración Federal de Ingresos Públicos N° 158/2019 dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12551-187-2013.

2. Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Titular de la Vocalía 17) y Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía 18), conf. art. 52 del R.P.T.F.N.

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.07.08 15:31:52 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.07.14 16:35:44 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.14 16:36:30 -03:00