República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-77138301-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Agosto de 2026

Referencia: TFN Nº 39.967-A; Gasei SA; Sentencia

Reunidos los Vocales de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “GASEI S.A. c/ Dirección General de Aduanas, s/ recurso de apelación”, TFN N° 39.967-A,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 46/70 se presenta, por apoderado, la firma GASEI S.A. e interpone recurso de apelación contra la decisión del Jefe de Departamento de la Aduana de Campana contenida en la Resolución Nº 30/19, dictada el 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-101-2014, mediante la cual se la condena por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero a la pena de multa que asciende a la suma de $ 332.516,60 y se la intima al pago de USD 53.997,50 en concepto de derechos de exportación.

Explica que el sumario se inició a partir de una denuncia formulada por la Aduana con motivo de una operación de exportación de un suplemento alimenticio concentrado proteico destinado a la alimentación animal respecto del cual el servicio aduanero consideró incorrecta la clasificación arancelaria declarada en la posición 2309.90.90.900T, sosteniendo que la mercadería debía clasificarse en la posición 2304.00.10.200G correspondiente a harina de soja. Agrega que con fundamento en dicha diferencia de criterio clasificatorio, el servicio aduanero imputó, a su mandante, la infracción de declaración inexacta y dio inicio al sumario correspondiente.

Cuestiona los fundamentos de la resolución apelada, en cuanto ésta se apoya en el Dictamen Técnico N° 25/14 y en el Informe Clasificatorio Nota N° 236/14 (DE TCNA).

Plantea la nulidad del procedimiento de extracción, remisión y análisis de las muestras, por no haberse ajustado a las disposiciones de la Resolución General AFIP N° 1582/2003 y sus modificatorias, nulidad que —afirma— no fue tratada por la resolución recurrida.

Sin perjuicio del planteo de nulidad efectuado, manifiesta expresamente que la posición arancelaria declarada es correcta. En ese sentido, invoca el criterio de la Organización Mundial de Aduanas, el criterio de la propia Aduana y la jurisprudencia vigente del Tribunal Fiscal de la Nación, señalando que la interpretación correcta de

las Reglas Generales del Sistema Armonizado y de las Notas Explicativas conduce a confirmar la clasificación declarada.

Expresa que GASEI es una empresa distribuidora de productos importados. Señala que fue obligada a exportar, y que dicha obligación se impuso en abierta contradicción con las normas de la Organización Mundial del Comercio, con la Constitución Nacional y con las normas aplicables al comercio exterior en su totalidad, afirmando que la exportación cuestionada no respondió a un acto libre y voluntario de su parte.

Dice que exportó un bien que "no sólo fue clasificado por la Aduana de Mendoza (en varias oportunidades, como ya se manifestó) y por la mismísima OMA", sino que además "contaba con inscripción ante el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), una Auditoría del INTI y un Certificado de Calidad de Bureau Veritas".

Entiende, asumiendo al menos como hipótesis que se hubiera configurado una infracción de declaración inexacta —lo que niega categóricamente—, que el supuesto sin duda estaría comprendido entre los del artículo 959 inciso a) del Código Aduanero, determinando su no punibilidad.

Sostiene que el derecho aduanero sancionatorio participa de la naturaleza del derecho penal, por lo que resultan plenamente aplicables los principios y garantías propias de dicha materia.

Solicita la aplicación del principio receptado en el artículo 898 del Código Aduanero.

Plantea, subsidiariamente, la inconstitucionalidad de eventuales intereses y moneda aplicable al reclamo.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia.

II.- Que a fs. 140/145 y vta., se presenta el Dr. Diego S. Castaño Guerrero, en su carácter de representante fiscal y contesta en tiempo y forma, el traslado conferido respecto del recurso de apelación interpuesto por la firma GASEI S.A.

Niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y de derecho invocadas por la actora que no fueran objeto de expreso reconocimiento y sostiene que la recurrente no logró desvirtuar la configuración de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero.

Relata que las actuaciones se iniciaron a partir del análisis efectuado por el I.T.E.M. sobre muestras extraídas de la mercadería documentada en la destinación de exportación involucrada, concluyéndose que la misma no se correspondía con la mercadería declarada. Señala que ello motivó la intervención de las áreas técnicas competentes y la posterior formulación del cargo y denuncia infraccional.

Afirma que la conducta imputada configura una declaración inexacta en los términos del art. 954 del Código Aduanero, destacando que dicha norma tutela el principio de veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras y que basta la mera posibilidad de producción de un perjuicio fiscal para la configuración de la infracción. Cita doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema y de tribunales inferiores en sustento de su postura. Asimismo, sostiene que la posición arancelaria declarada por la exportadora resultaba incorrecta y que, conforme los informes técnicos y análisis practicados por el I.T.E.M., el SENASA y las áreas de clasificación arancelaria, la mercadería debía clasificarse en la posición 2309.90.10 de la N.C.M., correspondiente a preparaciones para alimentación animal.

Finalmente, expresa que la declaración comprometida resultó efectivamente inexacta y que, de haber pasado inadvertida, hubiera podido ocasionar un perjuicio fiscal derivado de la diferencia de derechos de exportación y del reintegro indebidamente percibido. Añade que la actora no ajustó su conducta al deber de diligencia exigible a los operadores de comercio exterior.

Ofrece prueba documental, formula reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero recurrido, con costas.

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

IV.- Que, en efecto, la firma GASEI S.A., en su carácter de exportadora, fue notificada el 15 de febrero de 2019 de la Resolución N° 30/2019 dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana (véase fs. 43/45 y vta. de autos), mediante la cual se la sancionó —junto con su despachante de aduana, Sr. Fabio Carlos Esteban— con una multa de $ 332.516,60 y se la intimó al pago de USD 53.997,50 en concepto de diferencia de derechos de exportación.

La imputación se fundó en la presunta comisión de la infracción aduanera de declaración inexacta con perjuicio fiscal, prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, con motivo de la declaración —según criterio del servicio aduanero— de una posición arancelaria incorrecta en relación con el permiso de embarque N° 13008EC01015358N.

La actora sostiene que la mercadería exportada -la premezcla denominada para su comercialización “CONCENTRADO SX-47”- debió clasificarse en la posición arancelaria 2309.90.90.900T, correspondiente a “las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales”, sujeta a una alícuota del 5 % en concepto de derechos de exportación. Sin embargo, el servicio aduanero —con base en la muestra extraída y en el resultado del análisis emitido por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (Protocolo LAB 100574)— determinó que la posición declarada era incorrecta y que la clasificación correcta correspondía a la posición arancelaria 2304.00.10.200G, sujeta a una alícuota del 32 % (véase a fs. 9 de las actuaciones administrativas, la Nota N° 389 de la Sección V de la Aduana de Campana).

Que la Resolución General N° 1582/2003 en su Anexo II, artículo 2.1, establece que la utilidad del análisis radica en que, mediante el reconocimiento físico o el análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar la naturaleza, especie, características y propiedades de la mercadería, a fin de permitir su correcta identificación, clasificación y valoración.

Que, conforme a la citada resolución, toda muestra destinada a análisis aduanero debe estar acompañada del formulario OM-1020. No obstante, en el caso de autos, el acta de extracción de la muestra no incluye dicho formulario, lo que impide verificar adecuadamente su representatividad y trazabilidad (véase a fs. 4 de las act. adm., el acta de extracción de muestras).

Que, además, el análisis de laboratorio (Protocolo LAB 100574) fue realizado el 5 de marzo de 2015, es decir, más de un año y un mes después de la extracción de la muestra efectuada el 23 de enero de 2014 (véase fs. 4/5 de

las act. adm.), circunstancia temporal que razonablemente suscita dudas respecto de la estabilidad, representatividad y confiabilidad de la muestra analizada.

V.- Que la actora fue notificada del resultado del primer análisis recién con la corrida de vista de fecha 22/06/2016 (véase fs. 12 de las actuaciones administrativas), mediante la cual se le imputó la infracción de declaración inexacta, sin que se le hubiera brindado previamente la posibilidad de ejercer su derecho a solicitar un segundo análisis, esto es, la contraprueba exigida por la normativa vigente.

Que, en efecto, la Resolución General (AFIP) N° 1582/2003, en el punto 3 de su Anexo III, prevé que, en caso de que el resultado del primer análisis genere controversias entre la Aduana y el exportador, cualquiera de las partes podrá solicitar un segundo análisis dentro del plazo de un mes contado desde la notificación del primero.

Que, al momento de ampliar la contestación de la vista, la firma GASEI planteó la nulidad de la extracción y análisis de la muestra, fundándose en las irregularidades del procedimiento; entre ellas, la imposibilidad material de ejercer el derecho a solicitar una contraprueba.

Que el servicio aduanero omitió expedirse tanto sobre las nulidades invocadas como sobre la imposibilidad de realizar un segundo análisis conforme lo establece la Resolución General N° 1582/2003, omisión que se explicaría por el tiempo transcurrido y por el grado de deterioro de la muestra, bajo custodia de la propia Aduana de Campana.

Que la citada resolución general también destaca que el segundo análisis constituye la vía recursiva natural frente al resultado del primero. La inacción de la Aduana de Campana, sumada al paso del tiempo y a la naturaleza perecedera de la mercadería, compromete gravemente la finalidad esencial del procedimiento, cual es la búsqueda de la verdad material. La omisión de la contraprueba, que debió realizarse en tiempo oportuno, vulnera de manera manifiesta el procedimiento establecido por la normativa aduanera.

Que, por otro lado, tanto en la denuncia formulada por la Sección V de la Aduana de Campana (véase fs. 9 de las actuaciones administrativas) como en el auto de apertura de sumario (véase fs. 12), la Aduana sostuvo que correspondía aplicar, a los fines de la clasificación arancelaria, la posición 2304.00.10.200G. No obstante ello, en casos similares tramitados ante la misma dependencia se han reconocido posiciones arancelarias distintas para mercadería idéntica en composición y presentación a la de autos. A modo ilustrativo, cabe citar la Resolución N° 71/2021, dictada por la misma Aduana de Campana en el marco del sumario 008-SC-189-2016/2 (SIGEA N° 12578-303-2013), en la cual se condenó a la firma exportadora “VILUCO SA” por mercadería idéntica a la aquí analizada, clasificándola en la partida arancelaria 1208.10.00.000J (véase RE-2021-64065844-APN-SGASAD#TFN en el expediente EX-2021-64074703-APN-SGASAD#TFN).Dicha clasificación contrasta abiertamente con la adoptada en la resolución aquí apelada (2304.00.10.200G), lo que pone de manifiesto la inconsistencia técnica del criterio sostenido por el servicio aduanero.

VI.- Que las conclusiones expuestas precedentemente se ven ulteriormente corroboradas por las constancias incorporadas en esta instancia jurisdiccional con motivo de los oficios librados al servicio aduanero y al Instituto Técnico de Examen de Mercaderías.

Que, en efecto, mediante oficio reiteratorio de fecha 30 de junio de 2023, este Tribunal requirió a la Dirección General de Aduanas que acompañara las actuaciones administrativas y las muestras que obraran en su poder respecto de la mercadería involucrada en autos (véase fs. 304 y vta. de autos).

Que, en respuesta a dicho requerimiento, funcionarios de la Sección Inspección Simultánea informaron que las

muestras almacenadas “poseían un alto grado de deterioro por lo cual se recomendó su destrucción”, agregando que, “dada su naturaleza orgánica y el tiempo transcurrido desde la extracción, no se encontraría en condiciones de ser analizada” (véase fs. 306 de autos). Asimismo, la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías hizo saber expresamente que “no cuenta con muestra representativa de la misma” (véase fs. 352 de autos).

Que tales constancias revisten singular relevancia, pues provienen de los propios organismos técnicos y administrativos intervinientes en el procedimiento cuestionado y corroboran objetivamente las irregularidades denunciadas por la recurrente en relación con la extracción, conservación y análisis de las muestras.

Que, en particular, la inexistencia actual de una muestra representativa y el reconocido deterioro de la mercadería evidencian que la actora fue privada, de modo irreversible, de ejercer eficazmente el derecho a solicitar el segundo análisis previsto en el punto 3 del Anexo III de la Resolución General AFIP N° 1582/2003.

Que las irregularidades verificadas no constituyen meros defectos formales, sino que incidieron directamente sobre la posibilidad de controlar, reproducir y controvertir la principal prueba técnica utilizada por el servicio aduanero para sustentar la imputación infraccional.

Que, en tales condiciones, la imputación formulada por el servicio aduanero aparece sustentada exclusivamente en un análisis de laboratorio practicado sobre una muestra cuya representatividad, estabilidad y aptitud técnica han quedado severamente comprometidas, sin que la recurrente hubiera podido ejercer oportunamente la contraprueba prevista por la normativa aplicable.

VII.- Que, en tales condiciones, corresponde concluir que, a juicio del suscripto, el procedimiento de control presuntivo regulado por la Resolución General AFIP N° 1582/2003 ha sido sustancialmente vulnerado, lo que impidió a la firma exportadora ejercer adecuadamente su derecho de defensa y, en consecuencia, invalida la resolución aduanera recurrida.

Que, en efecto, el procedimiento administrativo tiene por finalidad garantizar al administrado un ámbito adecuado para cuestionar la legalidad y procedencia de los cargos formulados por la Administración, tutelándose el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, así como en el artículo 1°, inciso f), de la Ley N° 19.549 y sus normas complementarias.

Por lo tanto, no puede sino concluirse que el servicio aduanero ha incumplido su deber de asegurar al contribuyente el efectivo ejercicio del derecho de defensa, pilar fundamental de todo procedimiento administrativo legalmente válido.

VIII.- Que el modo en que se vota el presente torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO por:

1) Declarar la nulidad de la Resolución N° 30/19 dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana en fecha 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-101-2014.

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Declarar la nulidad de la Resolución N° 30/19 dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana en fecha 14 de febrero de 2019 y notificada al día siguiente, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-101-2014.

2) Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9), Dr. Marcelino Agustín Cornejo (20-27175515-6) y Dr. Rufino Beccar Varela (20-26401876-6). 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 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: 2026.08.10 18:54:33 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: 2026.08.10 21:21:15 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: 2026.08.10 21:22:52 -03:00