República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-80036226-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; 38.753-A; SANTA SYLVINA S.A. y otro c/ DGA s/ recurso de apelación

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **“SANTA SYLVINA S.A. y otro c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. Nro. 38.753-A**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 30/41 se presentan, por apoderado, la firma “SANTA SYLVINA S.A.” y el despachante de aduana MARIO HÉCTOR MARCUCCI GUMA e interponen recurso de apelación contra la Resolución Nro. 10/2018 (AD SALO), dictada en el expediente SIGEA Nro. 12517-128-2013/1, mediante la cual se las condenó solidariamente por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A., al pago de una multa de $ 1.206.055,60; y a la firma exportadora al pago de la suma de U$S 64.164,53, con más los intereses correspondientes, en concepto de tributos, así como a la restitución de U$S 4.871,71 percibidos en concepto de estímulos a la exportación, todo ello con relación a la destinación de exportación Nro. 13 057 EC01 0011373 J. Relata que mediante la referida destinación documentó la exportación a consumo de premezcla de alimento balanceado para animales, oportunidad en la que se procedió a la extracción de muestras en los términos de la Resolución General AFIP Nro. 1582/2003. Refiere que una vez notificada de los resultados de los análisis practicados por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), mediante los cuales se concluyó que la mercadería analizada difería de la declarada, solicitó la realización de un segundo análisis, cuyos resultados arrojaron valores sustancialmente distintos de los obtenidos en la primera pericia. Señala que, no obstante ello, el servicio aduanero mantuvo el criterio de que la mercadería no reunía las condiciones necesarias para su clasificación en la posición arancelaria declarada, motivo por el cual le imputó la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, inciso a), del C. A. Agrega que, seis meses después, se le corrió una nueva vista extendiendo la imputación al inciso b) de la citada norma y que, transcurrido más de un año y medio desde entonces, dicha

imputación fue asimismo dirigida contra el despachante de aduana interviniente. Indica que Santa Sylvina S.A. es una empresa dedicada a la elaboración y comercialización de productos destinados a la nutrición animal. Asimismo, describe el proceso productivo aplicado en la elaboración de sus productos, detallando las distintas etapas de producción, y destaca las certificaciones de calidad, los controles internos y los procedimientos de verificación a los que se encuentra sometida la mercadería. Sostiene que la mezcla elaborada por la actora se encuentra compuesta por un 94 % de harina de soja HP (alta proteína), un 5,5 % de maíz y un 0,5 % de sal. Describe el proceso productivo al que son sometidas dichas materias primas, detallando las distintas etapas de elaboración y mezcla destinadas a lograr una adecuada homogeneización del producto final. Sostiene que la técnica y la metodología empleadas por el ITEM resultan adecuadas para la separación y cuantificación de partículas de granulometría mayor; sin embargo, entiende que su aplicación al análisis de la mercadería aquí cuestionada no resulta apropiado, en razón del gran margen de error que presenta respecto de productos con las características físicas y el grado de homogeneización del bien objeto de autos, lo que queda evidenciado a la luz de las discrepancias entre los primeros resultados respecto de lo segundos. Afirma la inexistencia de elementos que permitan tipificar la infracción que se le imputa. Se agravia en cuanto al rechazo de las medidas de prueba ofrecidas en sede aduanera, lo que ha importado la conculcación de su derecho de defensa. Hace referencia a las Notas Explicativas de la Partida 2309, las cuales transcribe. Explica que la resolución de la Aduana de San Lorenzo sólo toma en consideración las explicaciones que brinda el punto “A” referido a los piensos compuestos completos, o alimentos balanceados que clasifican por la NCM 2309.90.10, cuando la mercadería exportada fue clasificada en la posición 2309.90.90.900T, cabiéndole los comentarios expresados en los apartados “B” y “C” a los cuales se remite. En cuanto a la imputación del inc. b) del art. 954 de C.A. invoca la doctrina emanada del Fallo “Nate Navegación y Tecnología Marítima S.A.” Arguye que el procedimiento previsto en la Ley 21.453 no constituye una transgresión a una prohibición a la exportación, sino una medida de control tendiente a la regulación arancelaria de la mercadería que resulta alcanzada por la misma. Finalmente expresa agravios respecto de la responsabilidad del despachante de aduana, entendiendo que en la medida que su actuación, en carácter de mandatario, se circunscriba a los límites del mandato conferido, no existe responsabilidad personal por los actos realizados en nombre y representación de su mandante, conforme los arts. 37 y 38 del C.A. Indica que la declaración comprometida se condice con las instrucciones brindadas por el exportador y la documentación respaldatoria acompañada al permiso de embarque. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas

II.- Que a fs. 49/53 y vta. se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Efectúa la negativa de rigor. Explica las características de la infracción prevista en el art. 954 inc. a) y b) del C.A., citando jurisprudencia al respecto. Manifiesta que la actora declaro la PA 2309.90.90.900T y el resultado de la comprobación determinó que correspondía la PA 2304.00.10.100, lo que cristalizó la concurrencia de una “declaración inexacta” que tuvo por efecto la producción de las consecuencias de los inc. a) y b) del art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia. Considera que existió un intento de eludir una prohibición económica mediante la declaración inexacta. Señala que el bien jurídico tutelado de la presente infracción es el adecuado control aduanero. Indica que al exportar la mercadería clasificada erróneamente la actora abonó una alícuota de derechos menor a la que correspondía por la posición correcta, por lo que el inc. a) tiene lugar, ocurriendo lo mismo con los reintegros que fueron liquidados y percibidos indebidamente. En cuanto a la responsabilidad del despachante de aduana, sostiene que éste actúa en un doble carácter, tanto como auxiliar del comercio como del servicio aduanero. En tal sentido, destaca que, respecto del cumplimiento de las obligaciones que le son propias, el despachante no solo interviene como mandatario del exportador, sino también como colaborador del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías. Por ello, entiende que no puede eximirse de responsabilidad alegando que “la declaración comprometida se condice con las instrucciones brindadas por el exportador y la documentación respaldatoria acompañada al permiso de embarque”, toda vez que

admitir tal argumento importaría desvirtuar el alcance y contenido de su condición de “auxiliar del servicio aduanero”. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, confiere autorizaciones y solicita se confirme el fallo recurrido, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 56 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa. Mediante Acta de fs. 64 y vta. se abre la causa a prueba, cuya producción obra a fs. 74, 75/85, 90/96, 98/100 y 125/135. A fs. 149 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. A fs. 155 se ponen para alegar. A fs.161 la Secretaría General de Asuntos Aduaneros deja constancia que ninguna de las partes hizo uso del derecho conferido, por lo que a fs. 162 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12517-128-2013/1 se inician a fs. 1 con la Nota Nro. 061/2013 (MUESTRA “V”) por la que se solicita la remisión al I.T.E.M. de la muestra representativa correspondiente a la mercadería amparada por la destinación 13 057 EC01 001373 J Fracciones 1 a 10 –cuya copia se agrega a fs. 2–, la que se efectúa por Nota 593/13 (AD SALO). A fs. 3/5 obran impresiones de mails internos. A fs. 6 luce acta de extracción de muestras de fecha 03/04/2013 –Fracciones 1 a 10–. A fs. 7/8 obra el Protocolo de Análisis LAB 91640 cuyas conclusiones son de fecha 13/06/2016. A fs. 9 por Nota Nro. 1398/13 (DV ITEM) se remite a la Aduana de San Lorenzo lo informado mediante protocolo Nro. 91640. Se acumula el Alcance Nro. 12517-127-2013/1. A fs. 10 se agrega la Nota Nro. 062/2013 (MUESTRA “V”) por la que se solicita la remisión al I.T.E.M. de la muestra representativa correspondiente a la mercadería amparada por la destinación 13 057 EC01 001373 J Fracciones 11 a 19 –cuya copia se agrega nuevamente a fs. 11–, la que se efectúa por Nota 594/13 (AD SALO). A fs. 12/14 obran impresiones de mails internos. A fs. 15 luce acta de extracción de muestras de fecha 04/04/2013 –Fracciones 11 a 19–. A fs. 16/17 obra el Protocolo de Análisis LAB 91639 cuyas conclusiones son de fecha 13/06/2016. A fs. 18 por Nota Nro. 1397/13 (DV ITEM) se remite a la Aduana de San Lorenzo lo informado mediante protocolo Nro. 91639. A fs. 19 obra Nota Nro. 810/13 “V” informando al Administrador de la Aduana de San Lorenzo la presunta infracción al art. 954 inc. a). A fs. 20 por Nota Nro. 867/13 “V” se efectúa la ampliación de denuncia agregando el importe mínimo del perjuicio fiscal en concepto de reintegros. A fs. 21 mediante Nota Nro. 1383/2013 “S” se solicita a la Sección “R” que informe el importe correspondiente a los reintegros, lo que se da cumplimiento a fs. 22/23 por Nota Nro. 756/2013 “R”. A fs. 24/26 se agregan impresiones de correos electrónicos internos. A fs. 27/28 y 29/30 se glosan los Protocolos de Análisis LAB 95990 –Fracciones 1 a 10–, y 95991 –Fracciones 11 a 19–, respectivamente, (correspondientes al segundo análisis) cuyas conclusiones son de fecha 01/11/13. A fs. 31 obra Nota Nro. 1204/13 “V” mediante la cual se ratifica la denuncia oportunamente efectuada, por los motivos allí expuestos. A fs. 32/34 se emite la Resolución Nro. 1250/2013 (AD SALO) de fecha 07/11/13, por la que se dicta la apertura de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del C.A. y se ordena correr vista de todo lo actuado a SANTA SYLVINA S.A. (notificada el 16/12/2013 cfr. constancia de fs. 47). A fs. 35/38 se agregan impresiones del Sistema Registral y a fs. 38/43 constancias de registro de sumario contencioso. A fs. 48/53 y vta. efectúa su descargo la firma exportadora y a fs. 58/71 y vta. se agrega la documental acompañada. A fs. 72 por Nota Nro. 138/14 “V” se amplía la denuncia por aplicación del inc. b) del art. 954 del CA, determinando, a su vez, el importe de la multa mínima. A fs. 75 se ordena la ampliación de la vista conferida a la firma exportadora por la presunta infracción al art. 954 inc. b) del C.A (notificada el 02/06/14 cfr. constancia de fs. 76). A fs. 80/81 y vta. la firma aquí actora amplía sus fundamentos. A fs. 82 se la tiene por presentada en tiempo y forma, por agregada la documentación y se rechazan las medidas probatorias ofrecidas por inconducentes y dilatorias. A fs. 87/86 la firma exportadora interpone revocatoria, la que es rechazada por Resolución Nro. 44/2015 (AD SALO) de fs. 91/92, en conformidad con lo propiciado por el Dictamen Nro. 101/2015 obrante a fs. 89/90. A fs. 93 se corre vista de todo lo actuado al despachante de aduana Mario Héctor Marcucci (notificado el 17/06/15 cfr. constancia de fs. 99). A fs. 100/102

presenta su descargo el despachante de aduana, a quien se lo tiene por presentado en tiempo y forma a fs. 107. Se acumula el Alcance Nro. 12517-128-2013/2. A fs. 112/113 (refoliado) la firma exportadora solicita la realización del segundo análisis reglado en el Anexo III de la Res. Gral. 1582/03. A fs. 125 se agrega copia de la Actuación Nro. 12517-127-2013. A fs. 124/142 (refoliado) se glosan copias de lo actuado a fs. 1/18 de la Actuación Nro. 12517-128-2013. A fs. 143 (refoliado) se glosan las Notas Nro. 213/12 (Muestras "V") y 1395/12 (AD SALO) remitiendo al ITEM el juego de muestras de reserva en virtud de la solicitud de segundo análisis efectuada por la aquí recurrente. A fs. 144 (refoliado) se designa perito de parte. A fs. 145 (refoliado) los peritos de ambas partes elaboran el plan de pericia. A fs. 146 (refoliado) se glosa el Acta de Pericia. A fs. 147/148 y 149/150 (refoliado) se agregan los Protocolos de Análisis LAB 95990 –Fracciones 1 a 10–, y 95991 –Fracciones 11 a 19–, cuyas conclusiones son del 01/11/13. A fs. 151 obra intimación de pago en concepto de gastos por la pericia realizada, cuyo pago se acredita a fs. 153/157 (refoliado). A fs. 158 (refoliado) se remiten los actuados a la Aduana de San Lorenzo mediante Nota Nro. 3077/2013 (DV ITEM). A fs. 159 (refoliado) se emite la Nota Nro. 427/16 "SIS", por la que se informa que los resultados del 2° análisis no modifican lo denunciado originalmente, por lo que los actuados pasan a la Sección Sumarios. A fs. 160 (refoliado) la mencionada Sección remite las actuaciones a la División Clasificación arancelaria. A fs. 161/162 (refoliado) se elabora la Nota Nro. 1467/16 (SIS) por la que se concluye corresponde la remisión al Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, lo que se efectúa por medio de la Nota Nro. 941/2016 (AD SALO) de fs. 163/166 obra Dictamen Técnico nro. 54/17. A fs. 167 se informa por Nota nro. 84/17 (DV ARIN) que para la PA SIM 2304.00.10.100 corresponde un Derecho de Exportación del 32% y un Reintegro del 0%. A fs. 168/171 se emite el Dictamen Nro. 257/2014. A fs. 172/182 se dicta la Resolución nro. 10/2018 (AD SALO), apelada en la especie. A fs. 189/190 se acredita la interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a las recurrentes la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 13 057 EC01 001373 J, se ajusta a derecho.

El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: "*EI que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción...*".

Que el servicio aduanero imputa a las recurrentes la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía y a su vez elude la intervención de la DJVE. Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nro. 13 057 EC01 001373 J, oficializado el 12/03/2013, se exportaron con destino a Vietnam, 503 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T "*Las demás (R.2012/93 ex-ANA) –Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES"*, correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de exportación y un reintegro fijo del 2,05%.

El servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.10.100B "*Harina de tortas (Ley 21.453)"*, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32% y un Reintegro fijo de 0%, tal conclusión se fundó en los Protocolos de Análisis LAB 91640 (Fracciones 1 a 10); 91639 (Fracciones 11 a 19); 95990 (Fracciones 1 a 10) y 95991 (Fracciones 11 a 19), del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías.

VI.- Que corresponde expedirse en cuanto a la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 13 057 EC01 001373 J.

Que al respecto hay que señalar que por los Protocolos de Análisis LAB 91640 y 91639 del ITEM, obrante a fs. 7/8 y 16/17 de las act. adm., concluyó que las muestras extraídas consisten en "(…) *una composición de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (97%) y semillas molidas de maíz (3%). Presenta cristales de cloruro de sal agregada y las demás características mencionadas en el mismo."*

Que notificada la actora de los resultados obtenidos, requirió la realización del segundo análisis contemplado en el punto 3 del Anexo III de la Resolución General Nro. 1582/03, al advertir discrepancias entre aquellos y los resultados arrojados por el laboratorio de control de calidad de su planta.

Que la segunda pericia practicada arrojó resultados sustancialmente coincidentes en ambas fracciones analizadas. En efecto, conforme al Protocolo de Análisis LAB 95990 (Fracciones 1 a 10), la muestra se encontraba compuesta por harina de soja desgrasada en una proporción del 95,5%, maíz partido en un 4% y cristales de sales de cloruros en aproximadamente un 0,5% –cfr. fs. 147/148 (refoliado) de las act. adm.–. Por su parte, el Protocolo de Análisis LAB 95991 (Fracciones 11 a 19) concluyó que la muestra contenía harina de soja desgrasada en un 94,5 %, maíz partido en un 5% y cristales de sales de cloruros en aproximadamente un 0,5% –cfr. fs. 149/150 (refoliado) de las act. adm.–

Que no se encuentra controvertido que la aquí actora documentó mediante el P.E. 13 057 EC01 001373 J una pre-mezcla compuesta por harina de soja (94%), maíz molido (5,5%) y sal (0,5%).

Que, asimismo, a fs. 95/96 de autos, la Jefa (I) de la División ITEM informó, en lo que aquí interesa, el porcentaje de incertidumbre estimada correspondiente a la técnica de cuantificación aproximada mediante separación manual bajo lupa estereoscópica –método empleado en los referidos protocolos de análisis–, señalando que: *"Según el Informe Técnico de Validación de septiembre de 2013, efectuado sobre mezclas de harina de soja desgrasada y maíz molido (95/5), la incertidumbre para el componente mayoritario (harina de soja desgrasada) es de +/- 0,70%, mientras que para el componente minoritario (maíz molido) es de +/- 0,71%"*.

Que de ello surge que las diferencias observadas entre la composición declarada por la exportadora –94% de harina de soja, 5,5% de maíz molido y 0,5% de cloruros– y los resultados obtenidos en los Protocolos de Análisis LAB 95990 y 95991 resultan de escasa magnitud y se encuentran comprendidas dentro de los márgenes de variabilidad propios del método utilizado. Circunstancia que impide tener por acreditado con el grado de certeza exigible que la composición de la mercadería fuera distinta de la declarada.

Sumado a ello resulta relevante lo informado por la Cámara Arbitral de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires en cuanto a que *"(…) no es posible distinguir por separación manual y comparación visual en lupa estereoscópica, entre partículas de harina de soja y almidón de maíz."* (el subrayado pertenece al original) –ver fs. 74 de autos–.

Que, a su vez, el perito ingeniero designado de oficio, en su informe obrante a fs. 125/135 de autos, describió de manera detallada el proceso de elaboración del producto denominado "concentrado proteico", efectuando una exposición pormenorizada de cada una de sus etapas, desde la recepción de las materias primas –incluyendo las operaciones de molienda, pesaje y mezclado– hasta la expedición del producto final. Asimismo, indicó que, una vez concluida la producción de cada lote, se procede a la toma de muestras para la realización de los análisis correspondientes. En particular, destacó que *"el resultado de todos los productos molidos es forzosamente homogéneo, dado que todos los productos pasan por cribas con orificios del mismo diámetro"*, circunstancia que permite afirmar que el producto final es homogéneo.

Sumado a ello, la actora, al momento de contestar la vista en sede aduanera, acompaña a fs. 71 de las act. adm., el certificado de autorización para uso y comercialización del producto denominado “CONCENTRADO PROTEICO”, en donde se lo clasifica como concentrado proteico destinado a Bovinos de carne y leche-Porcinos-Equinos y Aves.

Que en virtud de los elementos probatorios producidos por la actora, me permiten concluir que la mercadería exportada no posee una composición diferente de aquella consignada en la declaración aduanera, por ende, no corresponde apartarse de la clasificación arancelaria originalmente declarada.

Que, por todo lo expuesto, y contrariamente a lo sostenido por la Aduana de San Lorenzo, corresponde declarar que no existen elementos suficientes en autos para sustentar la modificación de la clasificación arancelaria originaria de la mercadería del PE Nro. 13 057 EC01 001373 J, en la PA NCM 2309.90.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*), alcanzada con una alícuota de derechos de exportación del 5% y un reintegro fijo del 2,05%, atento a que el servicio aduanero no acreditó en forma fehaciente que a la misma le corresponda una posición arancelaria distinta a la allí declarada.

Que, en virtud ello corresponde revocar la Resolución Nro.10/2018 (AD SALO), toda vez que conforme se ha expuesto precedentemente, la mercadería exportada resultó correctamente declarada y clasificada, por lo que no se encuentra configurada la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A.

VII.- Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por las recurrentes en su apelación.

Por ello, **VOTO POR**:

Revocar la Resolución nro. 10/2018 (AD SALO), dictada por la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas Nro. 12517-128-2013/1, con costas a la demandada (art. 1163 C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución nro. 10/2018 (AD SALO), dictada por la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas Nro. 12517-128-2013/1, con costas a la demandada (art. 1163 C.A.).

Regístrese y notifíquese. Firme la presente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª. Nominación (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.08.19 14:56:53 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2026.08.19 17:02:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.19 17:03:18 -03:00