República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82627266-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-135117437- -APN-SGASAD#TFN; P & P EXPO IMPO S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"P & P EXPO IMPO S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-135117437- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que, en IF-2023-135117329-APN-DTD#JGM se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución 81/2023, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016, mediante la cual se le exige el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. respecto del P.E. 16083EC01000639P y diferencia de derechos más intereses. Relata que la aduana se basa en el resultado del Protocolo de Análisis LAB efectuado por el ITEM para resolver que la mercadería se encuentra mal clasificada y que debía pagar mayores tributos. Se agravia del método utilizado para la obtención de los resultados –léase: observación de campos ópticos-, toda vez que entiende que es impreciso y subjetivo. Concluye que no hay comprobación científica que evidencie que la mercadería se encuentra mal clasificada. Hace referencia a los principios del derecho penal. Sostiene que se vulneró su derecho de defensa atento a los vicios del procedimiento. Alega que de la factura comercial surge la descripción de la mercadería –la que coincide con la documentada en el despacho-. Plantea que no se da ni el elemento objetivo ni subjetivo del tipo que se le imputa. Asimismo, aduce que es nula la Resolución por carecer de fundamentación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que, en IF-2024-27688768-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Aduce que del Acta de Extracción de Muestras surge que el despachante de aduanas prestó conformidad. Alega que la P.A. declarada es incorrecta conforme surge del resultado del Protocolo de Análisis LAB 112919. Sostiene que se debe aplicar la Regla General de Interpretación 1, 2b y 3b. Entiende que la actora no justificó la P.A. declarada. Concluye que se detectó un porcentaje de expeller de soja molida alto en la mezcla -componente que es esencial a los fines de la clasificación-. Hace referencia al *principio de veracidad y exactitud de la declaración aduanera*. Alega que la misma se encuentra estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos

que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del exportador-importador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Sostiene que la actora no cumple con la carga del *onus probandi* que le compete a los efectos de lograr su exculpación. Hace hincapié en la legitimidad y validez de los actos administrativos. Concluye que del resultado del Protocolo de Análisis LAB surge que se debió clasificar en otra P.A. –inexactitud-, la que tiene una alícuota mayor de derechos de exportación –perjuicio fiscal-; por lo que se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. Respecto de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. aduce que la actora evadió el control aduanero al exportar mercadería que requería DJVE –y no presentar el referido documento-. Sostiene que la incorrecta clasificación aduanera por parte de la actora le facilitó la posibilidad de exportar mercadería sin encontrarse inscripto en el Registro del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, evadir los precios FOB oficiales determinados por el referido Ministerio y demás requisitos esenciales que hacen al abastecimiento del mercado interno argentino. Concluye que se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del CA. Efectúa reserva de caso federal. Adjunta las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016 se inician con el Acta de Extracción de Muestras del P.E. 16083EC01000639P de fecha 1-4-16. A fs. 3 luce el P.E. referido y a fs. 4 la factura. A fs. 5 luce la constancia del desglose del formulario OM1020. A fs. 6 el 22-4-16 se remite una muestra al ITEM. A fs. 7/8 se glosa el Protocolo de Análisis LAB 112919. A fs. 10 luce la notificación vía SICNEA a la actora del referido protocolo –nota: figura solamente fecha de envío 20-9-17, léase: no figura la fecha de notificación-. A fs. 21 se efectúa liquidación. A fs. 25 se labra acta de denuncia –copia ilegible-. A fs. 29 el 26-11-18 se instruye sumario por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y b) y se corre vista a la firma. A fs. 31/34 contesta la vista conferida. A fs. 35 se notifica la firma del referido auto el 21-12-20. A fs. 43 se tiene por presentada a la actora y por contestada la vista que le fuera conferida. A fs. 46 el 13-5-22 se instruye sumario contra el despachante de aduanas por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y se le corre vista. A fs. 47 luce la notificación vía SICNEA al despachante –figura como fecha de envío: 2022, nota: no es legible la foja-. A fs. 48/58 el despachante de aduanas contesta la vista conferida y solicita se efectúe pericia. A fs. 59 se tiene por presentado al despachante de aduanas, por efectuada su defensa y se lo intima a adjuntar la muestra en su poder en el plazo de cinco días. A fs. 60 luce la notificación vía SICNEA del referido proveído –fecha de envío: 7-11-22-. A fs. 61, el 14-11-22 el despachante adjunta la muestra que obra en su poder, solicita se adjunte sobre de muestra testigo que quedó en poder de la aduana y designa perito de parte. A fs. 63 se tiene por adjuntada la muestra y se remite a la Sección Inspección Simultánea a los efectos de informar el estado de la misma para determinar si se puede realizar o no el segundo análisis. A fs. 65/66 se dictamina que: *“(…) En cuanto al estado en que se encuentra la muestra testigo, se informa que la misma fue destruida debido al deterioro ocasionado por el transcurso del tiempo”* y se remite a División Clasificatoria. A fs. 68/69 luce el Dictamen y a fs. 71 se informa que la P.A. que se debió declarar tiene una alícuota del 32% de derechos de exportación y 0% de reintegros. A fs. 75/79 se glosa el alegato del despachante de aduanas. Con posterioridad, luce el dictamen y la Resolución 81/23, apelada.

V.- Que, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la Resolución 81/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. respecto del P.E. 16083EC01000639P, y el pago de tributos, con más intereses.

Que, mediante el P.E. referido, oficializado el 22-3-16, se documenta la exportación de 168 toneladas de *“Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”*, mercadería que clasifica en la P.A. 2309.90.90.911Y, la que tiene 2,05% de reintegros fijos y una alícuota de 0% de derechos de exportación.

Que, la aduana se basa en el resultado del Protocolo de Análisis LAB 112919 para resolver que se encuentra mal clasificada la mercadería.

Que, en lo que aquí interesa el método utilizado por el ITEM es: separación manual y comparación visual en lupa estereoscópica; siendo las conclusiones: *"(…) se trata de una mezcla heterogénea de estructuras vegetales compuesta por expeller de soja –en proporción mayoritaria-, maíz y sorgo molido; con presencia de carbonato. Dada la compactación y tamaño de estructuras vegetales no es posible realizar cuantificación de las mismas por separación manual, por observación de campos ópticos se puede inferir que el expeller de soja se encuentra en una proporción de aproximadamente 70% de la muestra"*.

Que, entonces, como ya se dijo, el fisco sostiene que se clasificó erróneamente, toda vez que se debió declarar la P.A. 2304.00.90.200K, la que tiene 0% de reintegros y 32% de derechos de exportación –léase: se debió tributar más, perjuicio fiscal-. Asimismo, esta P.A. requiere la presentación de DJVE, la que no se adjuntó; por lo que la aduana le imputa a la actora –y finalmente, la condena- por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y le exige diferencia de derechos de exportación, más intereses.

VI.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad de la Resolución aduanera efectuado por la actora toda vez que sostiene que se vulneró su derecho de defesa.

Que, para resolver, resulta pertinente destacar que la Resolución General 1582/2003 AFIP, modificada por la Resol. Gral. 2318/07 regula el régimen de extracción de muestras.

Que, en lo que aquí interesa, el punto 3 del Anexo III de la referida Resolución establece que el segundo análisis "*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.

Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados.

El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán químicos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas:

a) Los peritos actuantes deberán ser químicos diplomados en la Universidad Nacional.

b) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos actuantes la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión.

c) Efectuado el segundo análisis correspondiente se consignarán los datos obtenidos en un protocolo de análisis que firmarán los peritos, el químico actuante y el Jefe del Laboratorio.

d) La extracción de muestras que den lugar al segundo análisis se efectuará con la intervención por parte de la Dirección General de Aduanas del extractor interviniente en el primer análisis (en caso fortuito podrá ser reemplazado por el Jefe de Sección o por quien fuera designado por los Administradores de Aduanas del Interior) y un técnico de la División ITEM extrayéndose por lo menos dos "juegos" de muestras de 2 (dos) envases distintos: uno de ellos deberá ser el que dio origen al primer análisis. La extracción de muestras debe cumplir las normas de la presente Resolución.

e) Los gastos que demande ***e****l segundo análisis corren por cuenta del interesado cuando éste sea el que lo solicitare."* -el resaltado me pertenece-

Que, como ya se dijo, la aduana se basa en el Protocolo de Análisis LAB 112919 para entender que la mercadería se encuentra mal clasificada, y, por ende, que se debía tributar más y que se requería que la mercadería se encuentre amparada por DJVE.

Que, en lo que aquí interesa, el Acta de Extracción de Muestras es del 1-4-16 y se encuentra suscripta por el despachante –quien actúa en representación de la firma- y la aduana.

Que, en primer término, no hay en las actuaciones administrativas copia del formulario OM-1020. Solamente a fs. 5 de las actuaciones administrativas figura su desglose. Es decir que no hay constancia de que el mismo haya existido.

Que en el formulario referido se detallan una serie de datos relevantes del envío de la muestra, lo que posibilita la total identificación de la mercadería a analizar.

Que, puntualmente, el art. 4.3 de la Resolución AFIP 1582/03 establece que: *"La muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario 1020, cumpliendo con el siguiente procedimiento…"*.

Que, en lo que aquí interesa, las conclusiones del Protocolo son de fecha 12-9-16 –ver fs. 8 de las actuaciones administrativas-.

Que, no escapa a la vista del suscripto que de la notificación vía SICNEA a la actora del resultado referido no surge la fecha de notificación. Nótese: solamente figura fecha de envío: 20-9-17; esto es: 1 año y 5 meses después de la extracción de muestras –ver fs. 10 de las actuaciones administrativas-.

Que, entonces, de la lectura de las actuaciones administrativas surge que la actora se notifica del auto de la corrida de vista –dictado junto con la apertura de sumario- el 21-12-20 –fs. 35-, siendo esta la fecha en la que recién –entonces- toma conocimiento del resultado del Protocolo referido. Es decir, 4 años y 3 meses después de las conclusiones del Protocolo y 4 años y 8 meses después de la extracción de muestras.

Que, asimismo, la actora contesta la vista que le fuera conferida y plantea la nulidad del procedimiento –nulidad que es rechazada por el fisco-.

Que, corresponde aclarar que, con posterioridad, esto es: 13-5-22 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A. y se corre vista al despachante de aduanas.

Que, a fs. 47 de las actuaciones administrativas luce la notificación vía SICNEA del referido auto –nótese: figura solamente fecha de enviado y se visualiza solamente el año 2022-.

Que, el despachante de aduanas contesta la vista conferida y solicita se efectúe un segundo análisis.

Que, si bien el mismo no apeló la Resolución en autos, no se puede dejar de considerar que el despachante de aduanas actúa en representación de la firma y peticionó la realización de una pericia.

Que, asimismo, adjuntó en el plazo que se le requirió la muestra testigo que tiene en su poder –léase: se lo intimó el 7-11-22 y la adjunta el 14-11-22-; pero, obviamente, atento a la demora en el trámite del procedimiento –esto es: se oficializa el P.E. 22-3-16, se realiza extracción de muestras: 1-4-16, conclusiones del Protocolo de Análisis LAB 12-9-16 y toma conocimiento de las mismas en el año 2022- no se pudo realizar el segundo análisis.

Que, en efecto, conforme surge de fs. 65 de las actuaciones administrativas *"(…) En cuanto al estado en que se encuentra la muestra testigo, se informa que la misma fue destruida debido al deterioro ocasionado por el transcurso del tiempo"*.

Que, 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 (AFIP) 1582/03 para que la parte interesada solicite un segundo análisis de la 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 de los resultados del análisis de la muestra, lo que no ocurrió.

Que, en definitiva, se desnaturalizó la finalidad de las previsiones de la Resolución General (AFIP) 1582/03, conduciendo a una seria lesión del derecho *esencial* de los administrados -jurídicamente calificado como tal por la resolución procedimental- de contrarrestar con un segundo análisis el resultado del primero.

Que 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 (AFIP) 1582/03- que se cumplen ante el servicio aduanero (art. 1017.1 del CA). A saber: i) art. 1, inc. f) 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 e) -finalidad-.

Que, todos los vicios referidos implicaron la imposibilidad de poder realizar un segundo análisis, y fueron consecuencia del tortuoso trámite llevado a cabo por la aduana en la causa; alterando completamente su finalidad de *búsqueda de la verdad material, afectando el procedimiento* previsto en la *Resolución (AFIP) 1582/03.*

Que, en efecto, 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.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la Resolución 81/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016 conforme lo dispuesto por el art. 14 de la ley 19.549, incisos *a) (voluntad de la Administración excluida por error esencial)* y *b)(violación de la ley aplicable, formas esenciales y finalidad que inspira su dictado),* supletoriamente aplicables al procedimiento administrativo especial de la Resolución General (AFIP) 1582/03 (art. 1017.1 del CA).

VII.- Que, por la forma que se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 81/2023, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 81/2023, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17475-7-2016, con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo

A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.08.20 16:22:24 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.08.25 21:43:10 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.08.26 18:31:17 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.26 18:31:53 -03:00