República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95584893-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EXPTE 36.863-A; LAKERS CORP. S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"LAKERS CORP. S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 36.863-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** LAKERS CORP. S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 121/15 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-83-2012, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Explica que mediante el permiso de embarque ("PE") 12060EC01004612B documentó la exportación para consumo del producto ACDP42P, que es un suplemento alimenticio concentrado proteico destinado a la alimentación de los animales, clasificándolo en la posición arancelaria ("PA") 2309.90.90.900T, que se encontraba gravada con un derecho de exportación del 5%. Agrega que el servicio aduanero entendió que la mercadería no debía clasificar en la PA declarada, correspondiendo su clasificación en la PA 2304.00.10.100G, que tenía previsto un derecho de exportación del 32%, por lo que procedió a imputar la infracción en trato. Refiere a la clasificación de la mercadería objeto de la litis, concluyendo que ha sido correctamente clasificada en la PA 2309.90.90.900T. Cita lo establecido en el dictamen técnico 3/15. Señala que el producto ha sido debidamente registrado y avalado por el SENASA, habiendo obtenido la autorización para su exportación conforme a los estándares de seguridad internacional aplicables a los alimentos para animales. Sostiene que el Departamento de Clasificaciones Arancelarias ha emitido un dictamen que contradice sus anteriores posturas técnicas. Indica que se ha consultado a la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la OMA, mediante la nota 843/11 (SDG TLA), quien concluyó que este tipo de producto tiene efectivamente carácter de preparación alimenticia en el marco de lo establecido por la partida 23.09. Luego realiza sus conclusiones, manifestando que no existió declaración inexacta. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación del traslado:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 71/74). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Cita lo establecido por el dictamen técnico, para concluir que la mercadería analizada no cabe en la partida 23.09, sino que debe ser clasificada en la PA 2304.00.10. Señala que los certificados emitidos por el SENASA no aseguran que el producto efectivamente embarcado sea aquel que ellos amparan. Agrega que el ámbito de actuación del SENASA se limita a la faz higiénica o fitosanitaria de la mercadería. Por último,

acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal****:* A fs. 92/100 obra respuesta al oficio de parte de la DGA y a fs. 106/149 de parte del SENASA. A fs. 172/182 la DGA acompaña las muestras extraídas de la mercadería documentada mediante el PE 12060EC01004612B, que se encuentra adjunto al expediente dentro de un sobre que se identifica como "MUESTRA TESTIGO. DDT SIM 12060EC01004612B. OFICIO 47269-24gmp". A fs. 189 se cierra el período probatorio y se elevan las actuaciones a la Sala E y a fs. 193 se ponen los autos a alegar, obrando el de la actora a fs. 197/203, no haciendo uso de su derecho la representación fiscal. El 29.09.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12634-83-2012 se inician con la copia del PE 12060EC01004612B y su documentación complementaria. A fs. 12 luce acta de extracción de muestras y a fs. 14 solicitud de análisis. A fs. 15 obra el informe 96/12 (AD SAPE). A fs. 18/20 se agrega el protocolo de análisis LAB 89396. A fs. 35 se agrega el sobre contenedor del PE 12060EC01004612B. A fs. 36/39 se produce el informe 58/13, mediante el cual se indica que existe una diferencia clasificatoria, que tiene consecuencias tributarias e infraccionales. A fs. 41 luce el acta de denuncia. A fs. 42/46 se instruye sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 03.10.13. A fs. 51/95 la actora contesta la vista. A fs. 125/128 se emite el dictamen técnico 3/15, que concluye que la mercadería debe clasificar en la PA 2304.00.10.100. A fs. 129/144 la actora denuncia hechos nuevos. A fs. 151/156 se produce el dictamen 78/15 (AD SAPE). Finalmente, a fs. 160/168 se dicta la resolución 121/15 (AD SAPE), apelada en autos. Adjunto a las actuaciones administrativas se agrega el alcance 12425-84-2010/1.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -121/15-, en cuanto condenó a la firma LAKERS CORP. S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo por diferencias tributarias, se ajusta a derecho.

La controversia versa sobre la correcta clasificación arancelaria de la mercadería exportada mediante el PE 12060EC01004612B, oficializado el 13.09.12. La actora sostiene que la mercadería debe 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 %. La comprobación aduanera determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del ITEM -Protocolo LAB 89396- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la NCM 2304.00.10.100G (*Residuos y desperdicios de las industrias alimentarias; Alimentos preparados para animales, tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (Soya) incluso molido o en pellets*) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 32%. En consecuencia, la Aduana imputa a la actora la comisión de la infracción penada por el art. 954.1 inc. a) del CA, por existir un perjuicio fiscal.

V.1.- Para determinar la correcta clasificación de la mercadería hay que señalar, en primer lugar, que se cuenta con un único protocolo de análisis emitido por el ITEM –Protocolo LAB 89396-. En virtud de tal Protocolo –de escueta extensión y profundidad-, obrante a fs. 18/20 de las act. adm., se concluye que la muestra *corresponde a una mezcla a base de harina de soja desgrasada (92%), pellets de cáscara de soja (4%), con un contenido de cloruro de sodio de 3%, con las demás características mencionadas en el informe.* El informe agrega que la muestra presenta un 1% de impurezas vegetales, 10,3% de humedad, 1,7% de materia grasa sobre base seca, 48,4% de proteínas sobre base seca y 7,1% de cenizas.

Asimismo, el dictamen técnico 3/15 de la División Clasificación Arancelaria (fs. 125/128 de las act. adm.), sostiene: *"...la partida 23.09, cuyo texto reza "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", comprende, entre otras mercaderías, a las preparaciones para la alimentación animal, que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinadas a: (i) proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos); (ii) completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios); o (iii) incluso a la fabricación de piensos completos o complementarios.*

La Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen, en la partida 23.09, los productos de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales y que, por este hecho, hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos. En otras palabras, la condición de alimento de los tipos utilizados para la alimentación de los animales no es suficiente para incluir a una mercadería en la partida 23.09 del SA, ya que además deben ostentar la característica de preparación y no deben estar expresados ni comprendidos en otra parte de la Nomenclatura.

Así las cosas, a la vista de los elementos de juicio obrantes en el presente, la mercadería en cuestión no cumple con las condiciones citadas en la Nota 1 anterior ni es asimilable por sus características con las preparaciones del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida 23.09, no encontrando en consecuencia cabida en dicha partida.

A mayor abundamiento, vale recordar que la Partida 23.09 del Sistema Armonizado (SA) comprende solo a los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieren la condición de "Preparaciones". En términos generales las "Preparaciones" se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, que no solo se han sometido a variados procesos de fabricación, sino que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas y, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales.

Sobre tal base, concluye que la mercadería corresponde ser clasificada en la partida 23.04, específicamente en la PA 2304.00.10.100G.

V.2.- En oposición, la actora sostiene que el producto, identificado como ACDP42P, es una mezcla destinada a ser utilizada en la alimentación de diversas especies animales, previo aditamiento de ciertos nutrientes y otros complementos y químicos que varían según el tipo de animal a alimentar. Señala que el producto se integra con diversos vegetales y minerales, como el maíz, sorgo, pepita descascarada de girasol, concentrado de soja, germen de maíz, poroto desactivado de soja, expeller de soja, pellets de soja, poroto de soja partido, maíz partido, gluten de maíz, pellets de afrechillo, trigo, semillas de girasol, carbonato de calcio, cloruro de sodio y otras sales minerales. Asimismo, indica que el preparado garantiza un tenor mínimo de proteína bruta de 42%, resultando un producto óptimo para el consumo alimenticio animal.

Para probar sus dichos y contrarrestar la posición de la Aduana, se aportan como prueba los siguientes elementos:

- Informe del SENASA, quien acompañó el expediente EXP-S01:0224928/2010, que puede verse a fs. 106/149 de autos. En marco de tal expediente se inscribe al producto ADCP42P en el registro nacional de productos destinados a la alimentación animal, correspondiéndole el certificado 10-530/A, que autoriza su uso y comercialización. Allí se indica que el producto se trata de un ingrediente usado en la composición de raciones, concentrados y suplementos para la alimentación animal. En cuanto a su composición, las materias primas y/o subproductos de origen vegetal utilizados son maíz, sorgo, pepita descascarada de girasol, concentrado de soja, germen de maíz, poroto desactivado de soja, expeller de soja, harina de soja, pellets de soja y pellet de girasol. A su vez, refiere que el producto posee un tenor mínimo de proteína bruta de 42%, tenor mínimo de extracto etéreo 0,80%, tenor máximo de fibra cruda 6%, tenor máximo de minerales totales 6%, tenor máximo de humedad 12,50%, tenor de calcio mínimo 0,3% y máximo 1%, tenor de fósforo mínimo 0,06% y máximo 0,50%, tenor de fósforo disponible mínimo 0,08% y máximo 0,50%, y valor energético de 3.000kcal/kg.

Por su parte, la monografía del proceso de producción establece que los cereales son limpiados y clasificados cuando ingresan a la planta. Los subproductos y micro ingredientes son controlados al ingreso a la planta y almacenados. Luego, mediante norias los distintos macro ingredientes se depositan en un molino a martillos donde se realiza la molienda con la granulometría solicitada por el cliente. Posteriormente la molienda obtenida se deposita en un mezclador mediante transporte neumático para finalmente terminar con la mezcla final. La mezcla final es transportada a los silos de productos terminados y si el requerimiento fuera un producto pelletizado la mezcla estaría sometida a una temperatura de 80° durante 20 minutos y luego transportada a los silos de producto terminado.

- Las actuaciones administrativas SIGEA 12425-84-2010/1, que se encuentran en el paquete adjunto a las actuaciones administrativas de autos, tramitadas ante la Aduana Mendoza. Se destaca que en el marco de dicho expediente se ordena el sobreseimiento de la firma actora por entender la Aduana que la mercadería en cuestión resultaba clasificable en la PA 2309.90.90 P SIM 2309.90.90.900. En lo que aquí importa, se destaca que el producto en cuestión –porotos de soja- es sometido a un proceso de extracción por solvente, a través del cual pierde sus características esenciales y tenor graso, de forma que la harina obtenida es un producto totalmente desgrasado, al que se le incorporan otros ingredientes, que son sometidos al proceso de pelletización a altas temperaturas, lo que produce la geletinización de los almidones. En la monografía de dicho producto se indica que los componentes que se utilizan en su elaboración son el maíz y porotos de soja desactivados, utilizándose como aditivo el cloruro de sodio. Al describirse el proceso de producción se indica que el mismo se inicia a partir de la molienda de los componentes, los cuales una vez molidos son depositados en silos y distribuidos en carros dosificadores, donde se produce el agregado de minerales. Una vez que el material molido es dosificado y se completa el agregado de minerales, se introduce en una mezcladora para uniformar y homogeneizar el contenido.

- En el marco del expediente antes mencionado, se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas -de fecha 20.07.11 y obrante a fs. 206/208 de las referidas actuaciones-, por el cual se informa que los productos en cuestión son complementos alimentarios destinados a los animales y que debido a su procedimiento de fabricación tienen efectivamente el carácter de preparaciones, por lo que resultan ser preparaciones para la alimentación de los animales y deben clasificarse en la partida 23.09, subpartida 2309.90, por aplicación de las RGI 1y 6.

- También en el marco del procedimiento ante la Aduana Mendoza se produce el dictamen técnico 41/11 emitido por la División Clasificación Arancelaria -de fecha 30.09.11 y obrante a fs. 209/212 de las referidas actuaciones-, a través del cual se concluye que las mercaderías investigadas deben conceptuarse como preparaciones utilizadas como complemento energético proteico de uso exclusivo en alimentación animal, por lo que resultan clasificables en la P.A NCM 2309.90.90. Se sirve al presente destacar que para resolver de esta manera la Aduana Mendoza tuvo en consideración que la mercadería se obtiene a través de las siguientes etapas de elaboración: recepción y acopio; formulación y dosificación; molienda; mezclado; pelletizado y expendio.

- El informe identificado como *"Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del sistema armonizado"*, elaborado por el Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación dependiente de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera –obrante a fs. 16/19 de autos-, a través del cual se establece que, en términos generales, las preparaciones se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, y que no solo se han sometido a varios procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones predeterminadas, y además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objeto es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales. Asimismo, se indica que para que una mercadería pueda ser incluida en la partida 23.09 deben cumplirse 3 requisitos: 1. Que sean de los tipos utilizados para la alimentación de los animales. 2. Que no estén expresados ni comprendidos en otra parte. 3. Que se obtengan por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria.

V.3.- Aclarado ello, considero que a partir de lo informado por el SENASA se desprende que la mercadería en análisis cumple con lo señalado por la División Clasificación Arancelaria en su dictamen técnico 3/15 para ser clasificada en la partida 23.09, toda vez que consiste en una mezcla de varios elementos nutritivos, que puede ser calificada como suplemento proteico –ya que contiene un 48% de contenido de proteína, conforme el Protocolo LAB 89396- o como un pienso complementario susceptible de ser utilizado para obtener un alimento balanceado para la alimentación de los animales.

Asimismo, considerando la monografía del proceso de productivo detallada *supra*, la definición de preparaciones brindada por la División Clasificación Arancelaria, el informe de las "*Generalidades*" y el dictamen técnico 41/11, que va

también en consonancia con lo informado por la OMA, puede concluirse que, por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, sumado al proceso de producción al que están sometidas, la mercadería cumple con las condiciones para ser situada en la categoría de "preparaciones", que además resulta ser de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, que no se encuentra comprendida en otra, y que se obtiene por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, por lo que el producto en cuestión resulta clasificable en la partida 23.09, y no en la partida 23.04 conforme pretende la Aduana, ya que no se trata de simple harina producto de la molienda de granos, ni tampoco es un residuo de la extracción del aceite.

En definitiva, no resulta posible afirmar que la clasificación arancelaria practicada por la actora sea errónea, con base en los elementos objetivos existentes en el expediente, los que no resultan conmovidos por el resultado del Protocolo LAB 89396. En igual sentido, tales elementos permiten sostener (pese al resultado del protocolo) que el exportador tuvo un obrar diligente en la confección de su declaración comprometida, sin que surjan elementos en las actuaciones que puedan generar un grado de convicción suficiente sobre un comportamiento negligente o culposo de su parte. Por el contrario, la actora cumplió en su clasificación arancelaria con el estándar de *actuación diligente del buen hombre de negocios.*

Por todo ello, sumado a la naturaleza penal de la conducta imputada, corresponde declarar que no existen elementos suficientes en autos para sustentar la modificación de la clasificación arancelaria originaria de la mercadería del PE 12060EC01004612B, 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%.

V.4.- Por último, resta añadir que habiéndose determinado que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue correcta, resulta innecesario abundar en torno al art. 954.1. inc. a) del CA que sanciona las declaraciones inexactas.

Por todo lo anterior, **VOTO POR**:

1.- Revocar la resolución 121/15 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-83-2012, en cuanto condena a LAKERS CORP. S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria. Ello por cuanto, a diferencia de otros casos analizados sobre la controversia aquí planteada, la actora produjo prueba adicional tendiente a justificar la posición arancelaria declarada, particularmente el informe del SENASA elaborado en el marco del expediente EXP-S01:0224928/2010, por el cual tramitó la inscripción del producto ACDP42P en el registro nacional de productos destinados a la alimentación animal –Bovinos-Porcinos y Aves (gallinas ponedoras-reproductoras y parrilleros)–, indicando, a su vez, su composición e indicaciones de uso, otorgándose el certificado 10-530/A que autoriza su uso y comercialización y, a su vez la monografía del mencionado producto que detalla su proceso de producción –ver fs. 106/149 de autos–.

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.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, manteniendo mi discrepancia respecto al valor probatorio de las las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 12425-84-2010/1, que corren por cuerda separada a la actuación principal, en cuyo marco se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas de fecha 20/7/11 y del Dictamen Técnico 41/11, dictado por el Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria, en tanto hace referencia a la mercadería declarada y exportada por medio de una destinación que no es la aquí involucrada, resultando improcedente argumentar la clasificación arancelaria sobre una mercadería determinada, de la que se posee un Protocolo

de Análisis emergente de una muestra de laboratorio de dicha mercadería, recurriendo a una analogía *documental* de casos relativos a otras mercaderías y otras muestras, incontrolables e incontrastables.

En virtud de la votación precedente, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 121/15 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-83-2012, en cuanto condena a LAKERS CORP. S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.09.30 16:56:46 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.30 19:00:31 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.30 19:01:09 -03:00