45168/2025 “BIO PRODUCCIONES SA (TF 72825737-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 7 de abril de 2026.

VISTA:

La elevación del expediente TF 72825737-A (v. DEOX del 6/2/26) a fin de considerar “*el recurso de apelación interpuesto por el fisco nacional el 15/09/2025 (v. IF-2025-102274653-APN-DTD#JGM), concedido el 23/09/2025 (v. PV-2025-105735135-APN-VOCXVII#TFN), contra la sentencia dictada el 18/07/2025, en cuanto revoca las Resoluciones apeladas, con costas al fisco nacional (v. INLEG-2025-78348261-APN-VOCXVII#TFN). El fisco nacional expreso agravios el 03/10/2025 (v. IF-2025-110300553-APN-DTD#JGM) y la actora contestó el traslado corrido el 20/10/2025 (v. IF-2025-116577685-APN-DTD#JGM). Asimismo, a fin de considerar los recursos de apelación interpuestos por el fisco nacional y el Perito Lic. Esteban Martin Mouzo el 05/09/2025 y 11/09/2025 (v. IF-2025-98758863-APN-DTD#JGM y RE-2025- 101232878-APN-SGASAD#TFN), concedidos el 23/09/2025 y 07/10/2025 (v. PV-2025-105735135- APN-VOCXVII#TFN y PV-2025-111665538-APN-VOCXVII#TFN) contra la sentencia de regulación de honorarios dictada el 02/09/2025 (v. INLEG-2025-97137223-APN-VOCXVII#TFN). El perito profesional contestó fundamentos el 26/09/2025 (v. RE-2025-107302418-APN-DTD#JGM)*” (v. nota en la pág. 1065 del expte. cit.); y

CONSIDERANDO:

1º) Que el **Tribunal Fiscal de la Nación** revocó las resoluciones AD SALO 457/18, 456/18, 455/18, 459/18, 458/18, 440/18, 453/18 y 454/18, dictadas en las actuaciones 12517-130-2014 (SC 57-195-2014/4), 12517-131-2014 (SC 57-148- 2014/8), 12517-132-2014 (SC 57-149-2014/6), 12517-133-2014 (SC 57-153-2014/K), 12517-134-2014 (SC57-130-2014/9), 12517-135-2014 (SC57-152-2014/1), 12517-137-2014 (SC57-151-2014/3), y 12517- 470-2014 (SC57-195-2014/4), respectivamente, por las que se había condenado a Bio Producciones SA al pago de multas en los términos del artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero, más cargos por tributos.

Para decidir de ese modo, reseñó que la controversia se originó en diversas exportaciones de mercadería denominada “Feed One compuesto alimenticio proteico”, declarada en la PA 2309.90.10.900 P como “preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales (piensos compuestos completos)”, con una alícuota del 5%. El servicio aduanero pretendía su reclasificación en la PA 2304.00.10.100 B como “tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja”, con una alícuota del 32%, alegando que el predominio de la harina de soja desgrasada (componente superior al 94%) le confería

su carácter esencial, conforme a las Reglas Generales Interpretativas 2 b y 3 b del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías (ley 24.206). También porque el análisis de la extracción de las muestras arrojó que se trataba de una mezcla de granulometría heterogénea de sustancias, y no de una preparación homogénea del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la partida 23.09 del Sistema Armonizado.

Sin embargo, el Tribunal sostuvo que la clasificación debía regirse por la Regla General Interpretativa 1, toda vez que la mercadería se ajustaba al texto de la partida 2309 al ser un producto orgánico destinado a la nutrición animal que contenía vitaminas y oligoelementos. Remarcó que la prevalencia de la harina de soja no autorizaba a desplazar la clasificación si el producto constituía una preparación específica.

A efectos de sustentar su conclusión, ponderó los siguientes elementos de prueba:

-Los protocolos de ánálisis del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), obrantes en las actuaciones correspondientes a cada sumario. El tribunal analizó, por ejemplo, el protocolo 98588, que determinó una composición de harina de soja desgrasada (96%), maíz molido (3,5%) y la presencia de microesferas de vitamina A. Ponderó que la existencia de estas vitaminas y otros cristales de carbonatos ratificaba el carácter de "preparación" del producto. Además, destacó que transcurrieron aproximadamente 7 meses entre la extracción de las muestras y la elaboración de los informes, plazo que resultaba excesivo en razón de la característica de orgánica y perecedera de la mercadería involucrada. Finalmente, puso de manifiesto que la diferencia entre los componentes declarados y los observados por el servicio aduanero había resultado insignificante (entre el 0,5% y el 1,06%), máxime en consideración a que se detectó un porcentaje de estructuras vegetales no identificadas que, por el grado de molienda, pudieron pertenecer a cualquiera de los elementos señalados.

-El informe del licenciado Julio Tarnapolsky (RE-2019-72825506-APN-SGASAD#TFN). El tribunal le otorgó plena eficacia probatoria por su solvencia técnica. Destacó la conclusión del perito en cuanto a que solo la partida 23.09 contemplaba preparaciones con elementos ajenos al capítulo (vitaminas y oligoelementos), y que, al existir una partida específica, esta prevalecía sobre la opción de acudir al componente mayoritario.

-El informe del 21/05/14 emitido por el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaría relativo a las “Pautas generales sobre la clasificación arancelaría en la partida 23.09 del Sistema Armonizado" (RE-2019-72825506-APN-SGASAD#TFN), en el cual se ratifica que los piensos compuestos completos, para que se clasifiquen en la P.A.2309.90.10, deben contener, además de sustancias orgánicas nutritivas y otras que aseguren su conservación, elementos que favorecen la asimilación de carbohidratos, proteínas y minerales por el organismo animal. Tal es el caso de las vitaminas, los oligoelementos, los antibióticos, cuya insuficiencia trae problemas de salud.

-La certificación emitida por SENASA. El tribunal ponderó que el producto exportado contaba con la aprobación del organismo sanitario nacional como un alimento balan-

ceado completo bajo la fórmula debidamente registrada. Además, certificaba que se trataba de mercadería presentada a granel, lo que podía explicar los distintos porcentajes de composición en los análisis.

Sobre esa base, revocó las resoluciones aduaneras impugnadas y condenó en costas al demandado, de acuerdo con el principio general de la derrota.

2º) Que el **Fisco Nacional** sostuvo que se había configurado una declaración inexacta punible, ya que el análisis del ITEM demostró que el producto era esencialmente harina de soja (más del 94%), por lo que debió clasificarse en la partida 23.04. Alegó que la diferencia de alícuotas generó un perjuicio fiscal derivado de la falta de ingreso de los derechos correspondientes.

Cuestionó que el tribunal administrativo se hubiese apartado de los protocolos oficiales para dar prevalencia a informes periciales de parte. Sostuvo que los actos administrativos de la Aduana gozaban de presunción de legitimidad, y que ésta no había sido desvirtuada en el caso. Finalmente, argumentó que se hizo una aplicación sesgada de las Reglas Generales interpretativas del Sistema Armonizado, pues se obvió que en las mezclas el carácter esencial lo otorga la materia predominante conforme a las Reglas 2 b y 3 b.

3º) Que, **para tener por configurado el hecho ilícito descripto en el artículo 954 del Código Aduanero,** es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir que exista un declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental que hace el servicio aduanero, que esta diferencia tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana y también para generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos a, b, y c, de la norma.

Concretamente, en el caso del inciso a, se sanciona a quien formulare una declaración que difiera de lo que resulte de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produzca o pudiere producir un perjuicio fiscal.

La procedencia de la sanción queda entonces condicionada a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que existe conducta reprochable a través de este tipo infraccional; a saber, la **diferencia entre lo declarado y comprobado**, y la producción del efecto lesivo que prevé el inciso (doctr. Fallos: 312:1997) pues, como también lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, “…si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma…” (en relación a la Sección XII, Título II, Capítulo 7º, ap. 2, 3er párrafo); ello sin perjuicio de que no se requiera el efectivo daño sino la posibilidad concreta de que ello ocurra.

4°) Que, aclarada esa cuestión, corresponde recordar que el artículo 265 del CPCCN —aplicable en la especie por la remisión del artículo 1182 del Código Aduanero—

establece que el escrito de expresión de agravios debe contener la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas.

En este sentido, se ha señalado que la mera reedición por la parte de los argumentos vertidos en instancias anteriores o la remisión a aquéllos no constituye una crítica concreta y razonada del fallo, en los términos del mencionado artículo 265 del CPCCN (cfr. Fallos 307:2216, y esta Sala causa "Firestone de Argentina", sent. del 3/10/91, entre otras); como así también, que **los recurrentes deben rebatir todos y cada uno de los fundamentos en que el juzgador se apoyó para arribar a sus conclusiones** (Fallos: 323:1261 y su cita, entre muchos otros).

Asimismo, cabe señalar que esta Alzada se encuentra impedida, por principio, de apartarse de lo resuelto por el Tribunal Fiscal sobre los hechos probados, debido a la limitación ínsita al recurso prevista en el **artículo 1180, apartado b, del Código Aduanero**. Dicha regla solo cede cuando de las constancias de la causa surja que el *a quo* ha incurrido en un error de magnitud suficiente o en arbitrariedad en la apreciación de la prueba (cfr. Fallos 300:985; Sala III, causa "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; Sala I, causa "Scioli", del 14/12/93; Sala V, causa "Aspitarte y Cía S.A.", del 14/8/95, "Seysu S.R.L.", del 25/3/96, "Zeneca S.A.", del 26/8/98 y "DGA en autos Procter & Gamble Soc. Col TF 19609-A", del 21/9/06; entre otras).

5º) Que, para resolver la controversia clasificatoria que origina la diferencia tributaria y la consiguiente imputación infraccional con sustento en el artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero, el Tribunal Fiscal de la Nación efectuó un extenso análisis de la prueba reunida en la causa, el cual no ha sido idóneamente rebatido por el apelante.

En efecto, el *a quo* sustentó su conclusión en prueba técnica producida en el expediente, que confirmó la exactitud de la declaración de la actora. También refirió a otros elementos de prueba concordantes, que sustentaban que la mercadería poseía las características de una preparación conforme al texto y a las notas explicativas de la partida 2309, extremo que desplaza la aplicación de la partida 2304 pretendida por la Aduana.

Para más, el informe producido en la anterior instancia por el perito oficial, licenciado en alimentos Esteban Martín Mouzo, también convalidaba que el preparado contenía los tres tipos de elementos necesarios para ser un "pienso compuesto completo" y, por ende, para clasificar en la subpartida 2309.90.10 (v. p. 489, expte. cit.).

Frente a ello, el servicio aduanero se limitó a sostener su postura en dictámenes internos y en una interpretación inadecuada de las reglas de clasificación, que no alcanzó para enervar la contundencia de las probanzas valoradas en la instancia anterior, lo cual impide a esta Alzada apartarse de los hechos tenidos por probados (arg. art. 1180, inc. b, del Código Aduanero).

6°) Que, en efecto, cabe precisar que el régimen clasificatorio de las mercaderías se rige por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, el cual fue incorporado a nuestro ordenamiento nacional mediante la **ley 24.206.** Dicho sistema constituye un cuerpo normativo integral que prevé la **aplicación sucesiva y excluyente de las “Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado”,** de modo que el orden de prelación de estas reglas es imperativo para los Estados contratantes.

Así, la **regla general interpretativa 1** dispone textualmente que: “*Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y,* ***si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes*** *(...)”* (énfasis añadido).

De la norma transcripta se desprende que la clasificación debe agotarse en la regla 1 siempre que el producto encuadre directamente en el texto de una partida o en sus notas legales. Solo ante la imposibilidad de resolver la cuestión por esta vía, resulta lícito acudir de manera subsidiaria a las reglas siguientes. En el caso, al haberse acreditado que la mercadería era una preparación destinada a la alimentación animal que responde acabadamente al texto de la partida 2309, su clasificación se determinaba legalmente por dicha regla primaria.

Consecuentemente, el intento del Fisco de aplicar la **regla 2.b** —referente a productos mezclados— y la **regla 3.b** —que obliga a clasificar según la materia que confiera el “**carácter esencial”**— resulta improcedente, pues tales preceptos solo operan cuando la clasificación no puede efectuarse por la regla 1. Como bien señaló el *a quo*, la prevalencia de un componente (harina de soja) no autoriza a desplazar una partida específica que ya contempla a la mezcla como una preparación. En tal sentido, la **nota explicativa de la regla 2. b** confirma que “*los productos mezclados que constituyan preparaciones contempladas como tales en una Nota de Sección o de Capítulo o en el texto de una partida se clasifican por aplicación de la Regla 1”*.

Por ello, se confirma que la controversia se resuelve por aplicación de la regla general interpretativa 1 y que la declaración de la actora fue conforme al sistema legal vigente.

En definitiva, al no acreditarse una diferencia entre lo declarado y la realidad de la mercadería, falta el presupuesto de tipicidad esencial para la infracción.

Esto conduce a desestimar la apelación del Fisco, y a confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de agravios. Las **costas de la Alzada se**

imponen al demandado vencido, al no advertirse motivos para la dispensa (art. 68, primer párr., del CPCCN).

7°) Que, con relación a las apelaciones deducidas contra la **regulación de honorarios** practicada a favor del perito Esteban Martín Mouzo, **difiérase** su tratamiento para la oportunidad en que se fijen los emolumentos de la totalidad de los profesionales intervinientes (v. esp. pp. 912 y 924, expte. cit.); esto así, por razones de orden procesal y para resguardar la debida proporcionalidad que deben guardar sus honorarios con los de los letrados que actuaron en el proceso (doctr. Fallos: 335:742, entre otros).

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y **confirmar** la decisión apelada, con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

2) **Diferir** el tratamiento de las apelaciones de honorarios.

3) En atención a la intimación cursada en el punto V del primer auto y reiterada el 20/2/26, sin que el **demandado** cumpliere con la obligación de liquidar la suma adeudada en concepto de tasa de justicia, corresponde **aplicar astreintes** de $1000 diarios a partir del quinto día de notificada la presente, hasta tanto se proporcionen los elementos necesarios para la determinación del tributo.

Sin perjuicio de lo expuesto, a fin de no demorar el trámite del expediente, cabe **remitir los autos al Representante del Fisco** para que determine el monto de la tasa de justicia a exigir (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

Regístrese, notifíquese y cúmplase con la remisión ordenada.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY

Fecha de firma: 07/04/2026
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA