49259/2025 “FINNING ARGENTINA SA (TF 40024-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 24 de febrero de 2026.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que esta actuación tiene origen en la **resolución AD SALO 517/18**, por la que se había condenado a Finning Argentina SA al pago de una multa de $15.396.381 y una diferencia de tributos de USD 3.044.568,30, más sus intereses, por la supuesta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero, con relación a la destinación de exportación 13 057 EC01 001210W.

2º) Que, a fs. 286/290, el **Tribunal Fiscal de la Nación** revocó la citada resolución aduanera, con costas a cargo del Fisco.

Para decidir en ese sentido, señaló que el diferendo se había originado en la exportación para consumo de 32.000 toneladas de mercadería declarada como preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales, clasificada en la PA 2309.90.90.900 T. El servicio aduanero, a partir del análisis de las muestras tomadas al momento de la carga, concluyó que el producto debía clasificarse en la partida 2304, relativa a tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja, lo que generaba una diferencia de tributos.

Entre las diversas consideraciones que había tenido en cuenta la Aduana para arribar a esa conclusión, se destacaba que la harina de soja desgrasada constituía el componente mayoritario de la mezcla, que le confería su carácter esencial, ubicándose finalmente en la PA 2304.00.10.100 B (harina y pellets), por aplicación de las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado 1, 2.b y 3.b. A lo largo del sumario, diversos dictámenes técnicos habían señalado que la mercadería en sí misma no perdía las propiedades proteicas y físicas de una harina de soja desgrasada, al contrario de los demás elementos, que por sus proporciones mínimas perdían sus propiedades específicas. También remarcaron que la partida 2309 requería que la mercadería ostentase la característica de las “preparaciones”, que se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, sometidas a variados procesos de fabricación, incorporadas en proporciones determinadas y con adición de diversas sustancias con el objetivo de adaptarlas al uso específico; condición que, a criterio del organismo, no reunía la mercadería de la especie (ver referencias a las fs. 95/97, 134/137 y 141/144 de las act. adm.).

Por el contrario, el tribunal administrativo concluyó que la mercadería se ajustaba al texto de la partida 2309 y que, por aplicación de la regla general Interpretativa 1, había sido correctamente declarada por la actora. En tal sentido, destacó que el concepto de “preparación” en dicha partida no exige una proporción

mínima de componentes ni un grado específico de homogeneidad, y que el hecho de que el componente mayoritario fuera harina de soja no autorizaba a desplazar la clasificación hacia la partida 2304 si la mezcla constituía una preparación para alimentación animal.

Para sustentar su conclusión sobre la exactitud de la declaración de la actora, ponderó los siguientes elementos de prueba:

• Informe técnico del médico veterinario Héctor Quintana, relativo a la alimentación animal y descripción del producto (fs. 100/107, act. adm.): El tribunal le reconoció plena eficacia probatoria por su carácter técnico y por no haber sido cuestionado por la demandada. Valoró que el experto describió el producto como apto para ser administrado directamente a los animales —dada la previa desactivación de los principios antinutritivos de la soja—, cumpliendo la función de aportar proteínas de alto valor biológico al ser mezclado con otros componentes para componer un alimento completo.

• Informe del licenciado Julio Tarnapolsky, relativo a la cuestión clasificatoria (fs. 108/114, act. adm.): También fue valorado como un elemento de juicio técnico y relevante. El tribunal destacó la conclusión del perito en cuanto a que estaban satisfechos todos los criterios necesarios para que encuadrase en la partida 2309 por aplicación de la regla 1, dado que el producto se ajustaba al texto de la partida, registraba un tratamiento que hacía perder las características de los vegetales originarios, no había exigencias en materia de proporciones en la preparación ni en el grado o calidad de homogeneización, se ajustaba a la descripción que aparece en las notas explicativas de la partida 2309, no estaba afectado por los condicionamientos y exclusiones que aparen en las notas explicativas de la partida en cuestión, y no había otros motivos que habilitasen el uso de la regla 3.b para clasificar en función del componente mayoritario.

En adición a lo expuesto, el tribunal destacó que el licenciado Tarnapolsky había citado dos antecedentes relevantes en relación con la partida 2309:

• Resolución general AFIP 3427/12 (agregada a fs. 88/90 de este expediente): el experto observó que esa norma, de aplicación obligatoria para la Aduana, contenía el criterio de clasificación 47/12, el cual encuadraba en la PA 2309.90.90 a un suplemento alimenticio para animales constituido mayoritariamente por soja y adición de otros elementos, siguiendo un camino clasificatorio análogo al propuesto por la actora.

• Nota de la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la OMA, emitida el 20/07/11 a partir de una consulta de la AFIP (agregada con su correspondiente traducción a fs. 157/162 de autos): el experto le dio especial relevancia a este documento, donde el organismo internacional estimó que productos

compuestos por habas de soja molidas con agregados minerales tenían el carácter de "preparados" según la partida 2309, por aplicación de las reglas generales 1 y 6, es decir que el organismo clasificaba los productos de la misma forma propuesta por la actora, aplicándose la regla 6 al tercer nivel de codificación, es decir, para la subpartida 2309.90.

Por último, el tribunal ponderó el informe de la Dirección Nacional de Impuestos, agregado a fs. 252/257 de autos, de donde surgía que durante las sesiones 67º y 70º del Comité del Sistema Armonizado de la OMA se decidió clasificar mezclas de harina de soja desgrasada (en proporciones del 95% al 99%) y harina de maíz en la subpartida 2309.90, lo que coincidía sustancialmente con la mercadería objeto de esta causa.

Sobre tales bases, concluyó que la Aduana no aportó elementos suficientes para desvirtuar la clasificación propuesta por la actora, confirmó que la posición arancelaria declarada era la correcta y, por lo tanto, que no se había configurado la infracción de declaración inexacta.

3º) Que, disconforme con la decisión, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 306, que se fundó a fs. 309/326, se concedió a fs. 327 y fue replicada a fs. 350/358.

En primer término, sostuvo que el Tribunal Fiscal de la Nación valoró de manera arbitraria la prueba, omitiendo por completo considerar aquella aportada por el servicio aduanero. Señaló que se desatendió el análisis clasificatorio efectuado por especialistas de la Aduana en ejercicio de las facultades conferidas por el decreto 618/97, e invocó el artículo 1180 del Código Aduanero, que faculta a esta Cámara a apartarse de las conclusiones de hecho del tribunal administrativo cuando se advierten errores en la apreciación de las constancias de la causa.

En particular, cuestionó la aplicación exclusiva de la regla general interpretativa 1. Afirmó que el tribunal debió realizar un análisis armónico con las reglas 2.b y 3 del Sistema Armonizado, aprobado por la ley 24.206. Sostuvo que, tratándose de una mezcla en la cual la harina de soja representa el 95% del producto, dicho componente le confiere su “carácter esencial”, por lo que corresponde su clasificación en la partida 2304 (harina de soja) y no en la 2309 (preparaciones), conforme lo establecen las notas explicativas de las citadas reglas 2.b y 3.b. En apoyo de su postura, citó doctrina y precedentes.

Como segundo agravio, criticó que la decisión recurrida hubiese otorgado carácter vinculante a las recomendaciones del Comité del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas. Destacó que la cuestión sometida a consulta no fue resuelta por unanimidad y que, en cualquier caso, las

recomendaciones de la OMA en materia clasificatoria no son directamente exigibles ni pueden desplazar las facultades reglamentarias del servicio aduanero local.

En tercer y último término, defendió la configuración del tipo infraccional. Sostuvo que concurría el elemento objetivo de la declaración inexacta, toda vez que la declaración de la actora difería de la comprobación efectuada por el servicio aduanero, vulnerando el principio de veracidad y exactitud que tutela la norma. Invocó jurisprudencia sobre la obligación del declarante de indicar toda circunstancia necesaria para el control aduanero. Asimismo, afirmó la existencia de un perjuicio fiscal real o potencial, en los términos del artículo 956 del Código Aduanero, derivado de la diferencia de alícuotas entre la mercadería declarada y la constatada (32% en lugar de 5%).

Con respecto al elemento subjetivo, alegó que en el régimen de despacho en confianza el exportador debe acreditar haber actuado con la diligencia exigible, lo que no se verificó en el caso.

Por último, solicitó que, en caso de desestimarse sus defensas, las costas se distribuyan por su orden, en atención a la complejidad jurídica del asunto y a que se trata de la primera de una serie de causas análogas con divergencias de criterio.

Al contestar agravios, la actora reiteró su defensa en cuanto a que el arancel correspondiente a la posición arancelaria 2304, impuesto por la resolución 181/08 del Ministerio de Economía y Producción, resultaba inconstitucional por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Citó jurisprudencia en sustento de su posición.

4º) Que, a fs. 298/vta., se regularon los honorarios de la representación letrada de la parte actora; los que fueron apelados por bajos a fs. 330/334 (concedido a fs. 337) y por altos a fs. 342/346 (concedido a fs. 347).

5º) Que, el 12/2/26, dictaminó la Fiscalía General sobre la competencia de la Sala, la admisibilidad formal del recurso y los planteos de inconstitucionalidad deducidos en el caso, con lo que quedaron las actuaciones en estado de resolver.

6°) 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 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.

7°) 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).

8º) 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 no solo sustentó su conclusión en recomendaciones de la OMA —lo que torna irrelevante definir su carácter vinculante o no—, sino que además otorgó plena eficacia probatoria a los informes técnicos producidos en el caso por el médico veterinario Quintana y el licenciado Tarnapolsky, destacando que sus conclusiones no habían sido cuestionadas por la demandada. De tales probanzas surgió que la mercadería reunía las condiciones propias de una "preparación", apta para la alimentación animal directa, y que se ajustaba al texto de la partida 2309 por aplicación de la regla general interpretativa 1, sin que la proporción mayoritaria de harina de soja desvirtúe dicha naturaleza.

Frente a ello, el Fisco Nacional se limitó a insistir en el criterio de sus áreas técnicas y en la aplicación de las reglas 2.b y 3.b, pero no logró demostrar que el razonamiento del tribunal administrativo fuese arbitrario o irrazonable.

Cabe reiterar que, independientemente de la vinculatoriedad de las recomendaciones de la OMA, en el caso actuaron como un elemento de juicio concurrente con el resto de la prueba técnica producida en el expediente, confirmando la exactitud de la declaración de la actora.

En suma, existían elementos de prueba concordantes y suficientes para sostener 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. 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).

9º) Que, en línea con lo expuesto, 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***


#40808800#490493665#20260224092623388

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.

10) Que, al no haberse acreditado una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, falta el presupuesto de tipicidad objetivo para la configuración de la infracción del artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero, por lo que corresponde confirmar la decisión recurrida en cuanto fue materia de agravios.

11) Que las costas de la anterior instancia se mantienen a la demandada vencida, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa; solución que también se extiende a las costas relativas a la actuación ante esta instancia (arts. 1163 del CA y 68, primer párr., del CPCCN).

12) Que resta tratar las apelaciones deducidas contra la regulación de honorarios.

En atención a los planteos formulados por las partes, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que, en casos de monto excepcional, los jueces pueden ponderar la índole y la extensión de la labor profesional de-

sarrollada, a fin de arribar a una solución justa y mesurada (cfr. Fallos: 320:495; esta Sala, causa 52042/95 “Pronello Construcciones”, resolución del 5/9/01).

Asimismo, el Máximo Tribunal ha reiterado en numerosas oportunidades que, a los fines regulatorios, no puede dejar de considerarse prudencialmente el impacto económico del pleito. Una regulación equitativa exige valorar el intrínseco mérito de la labor cumplida en la causa, la responsabilidad asumida y las particularidades del juicio (cfr. Fallos: 258:64; 261:398, entre otros).

Finalmente, la Corte ha destacado que la ley de arancel establece un conjunto de pautas generales que trascienden el mero monto involucrado. Entre ellas se cuentan la naturaleza y complejidad del asunto, el resultado obtenido, el mérito de la labor, la calidad, eficacia y extensión del trabajo realizado, todas ellas guías indispensables para arribar a una retribución justa y razonable (cfr. Fallos: 302:1452, entre otros).

De acuerdo con las pautas indicadas, la naturaleza del asunto, el resultado obtenido y la trascendencia económica de la cuestión en debate; y en atención a la calidad y eficacia de las labores desarrolladas por **Juan Patricio Cotter y Enrique Benítez Cruz**, en el respectivo carácter de co-patrocinante y apoderado de la parte actora, durante las dos etapas que tuvo el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **ELEVAR** los honorarios regulados a favor del primero a la suma de $124.200.324 ——equivalente a la cantidad de 1422 UMA—— y **REDUCIR** los honorarios regulados a favor del segundo a la suma de $99.360.259,2 ——equivalente a la cantidad de 1137,6 UMA——(arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, 58 inc. a, y ccdtes. de la ley 27.423, y resol. CSJN SGA 36/26).

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley de arancel, corresponde **REGULAR** en las sumas de $ **37.295.034** y $**29.783.622** ——equivalentes a las cantidades de 427 y 341 UMA —— los honorarios de los citados profesionales por su actuación en esta instancia (cfr. contestación de agravios de fs. 359/362vta.).

Se deja constancia que la regulación que antecede deberá cancelarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423, y que no incluye el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales intervinientes frente al citado tributo.

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) Modificar la regulación de honorarios practicada y fijar los correspondientes a la actuación ante esta instancia del modo en que surge del considerando 12.

El juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y siga la causa con el DEOX enviado el 4/2/26.

JORGE EDUARDO MORÁN **MARCELO DANIEL DUFFY**

Fecha de firma: 24/02/2026
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

#40808800#490493665#20260224092623388