Expte. N° 19893/2024
"STYLUS SA (TF 39883-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de marzo de 2026.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 113/118, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la actora y, en consecuencia, confirmó la Resolución N° 351/2018 (AD SALO) dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la actuación administrativa N° 12517-178-2014. A través de ese acto administrativo se había condenado a la firma al pago de una multa de $336.710,46 por la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, inciso a) del CA, a la vez que intimó a la exportadora al pago de tributos por derechos de exportación por la suma de U$D 57.115,73, con más intereses. Impuso las costas a cargo de la parte actora.

Para así decidir, el Tribunal Fiscal examinó las constancias de las actuaciones administrativas vinculadas con la destinación de exportación N° 13057EC01004931M, mediante la cual la actora había declarado la exportación de una mercadería clasificada en la posición arancelaria 2309.90.90.900T -correspondiente a preparaciones para alimentación animal-, tributable con una alícuota del 5% en concepto de derechos de exportación. No obstante, a partir del análisis efectuado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías y de los informes técnicos posteriores, se concluyó que la mercadería presentaba una composición mayoritaria de harina de soja desgrasada (95%) y maíz molido (5%), por lo que debía ser reclasificada en la posición arancelaria 2304.00.10.100B, correspondiente a harina de soja, cuya alícuota de derechos de exportación ascendía al 32%.

El Tribunal rechazó los planteos de nulidad formulados por la recurrente en relación con el procedimiento de análisis de las muestras y consideró que el servicio aduanero había respetado el régimen previsto en la Resolución General AFIP N° 1582/2003. A tal fin, destacó que la actora pudo solicitar y participar del segundo análisis de extracción de la muestra de mercadería, por lo que no se había vulnerado su derecho de defensa.

Además, concluyó que la clasificación arancelaria declarada resultaba inexacta y que dicha circunstancia implicaba un perjuicio fiscal, por lo que se hallaba configurado el tipo infraccional previsto en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero.

Fecha de firma: 17/03/2026
Alta en sistema: 18/03/2026
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#39495039#493511207#20260313124219756

II.- Que contra dicha decisión, la firma STYLUS SA interpuso un recurso de apelación a fojas 129, y expresó sus agravios a fojas 132/140, los que fueron replicados por su contraria a fojas 148/152.

En su presentación, cuestionó el pronunciamiento por entender que se fundó en una apreciación arbitraria de las constancias del expediente administrativo.

En lo sustancial, sostuvo que el servicio aduanero habría iniciado el sumario y formulado la imputación infraccional sin aguardar la realización del segundo análisis de laboratorio que había solicitado en tiempo y forma, conforme al procedimiento previsto en la Resolución General AFIP N° 1582/2003. Afirmó que esa circunstancia vulneró su derecho de defensa, en tanto debió formular su descargo sin contar con el resultado definitivo de los análisis de las muestras.

A ello agregó que dicho segundo análisis se realizó mucho tiempo después de extraída la muestra, y se trataba de un producto perecedero, lo que impediría considerar representativos sus resultados respecto de la mercadería efectivamente exportada.

III.- Que corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

III.1.- Cabe recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 1180 inciso b) del Código Aduanero de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados. Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala in re: Expte. N°14519/2022 “Alea y CIA SA (TF 49745061-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 14/07/2022; Expte. N° 4255/2022 “Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 01/09/2022; Expte. N° 45860/2022 “ Viluco SA (63483899-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 09/04/2024, entre otros).

III.2.- En el caso, para arribar a la solución que aquí se recurre, el Tribunal Fiscal recordó que el servicio aduanero imputó a la recurrente la infracción en trato por cuanto consideró 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.

Señaló que, conforme surge del PE N° 13057EC01004931M, oficializado el 23/7/2013, se exportaron -con destino a Vietnam-, 500 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T (preparación de alimento de animales), correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de exportación. Sin embargo, el servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.10.100B, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%. Dicha conclusión se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 95315 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "presenta una composición de estructuras vegetales de harina de soja desgrasada (95%) y maíz partido (5%). Con el agregado de cristales de sales de cloruros [...]" (ver fs. 4 de las actuaciones administrativas).

Sobre esa base, destacó que la actora cuestionó -al igual que en su expresión de agravios-: (i) el procedimiento seguido por la Aduana, toda vez que no habría cumplido con lo establecido en la Resolución General N° 1582/03 al emitir la corrida de vista sin aguardar a que se realice el segundo análisis; (ii) el segundo análisis, en tanto habría sido realizado luego de transcurridos varios años desde la extracción de la muestra y exportación del producto.

A continuación, indicó que de las constancias administrativas surgía que la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión se llevó a cabo el 29/07/2013 (v. fs. 51 de las act. adm.). Una vez notificado el resultado, con fecha 18/2/2014 la firma actora solicitó la realización del segundo análisis, el que se tuvo por solicitado en tiempo y forma el 6/3/14 (v. fs. 1/2 de las act. adm.).

El 21/03/2014 -prosiguió- el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió abrir sumario contencioso contra la firma por la presunta infracción al artículo 954, ap. 1, inc. a) del CA, la que resultó ampliada por el inc. b) del CA en fecha 19/03/2015, y asimismo, correr vista de todo lo actuado. Así fue que el 06/04/2015 la aquí actora presentó su descargo (v. fs. 38/47 de las act. adm.).

Posteriormente, el 21/05/2015 se labró el Acta de Pericia correspondiente para la realización del segundo análisis y se emitió el Informe Analítico identificado como Protocolo nro. 191736 (v. fs. 71/72 y 77 de las act. adm.). Seguidamente, el 09/03/2017 se elaboró el Informe Técnico N° 90/17, y el 02/07/2018 se dictó la Resolución N° 351/2018 (AD SALO) aquí recurrida.

Sobre esa base, el Tribunal *a quo* destacó que el servicio aduanero extrajo las muestras para analizar y enviar al ITEM, en presencia y con la conformidad de la parte actora. A su vez, el resultado del laboratorio le fue notificado a la interesada, quien solicitó dentro del plazo establecido en el punto 3 del Anexo III de la Resolución General N° 1582/03 la realización de un segundo análisis, el que fue concedido y cuyo resultado obra a fojas 71/72 y 77 de las actuaciones administrativas.

Atento a ello, el *a quo* constató que la actora pudo efectivamente ejercer su derecho de defensa en juicio y que, por tal razón, no correspondía -a su juicio- hacer lugar al agravio esgrimido por la recurrente sobre ese punto.

Por otro lado, en cuanto al agravio referido a que el acto de apertura del sumario y corrida de vista habría sido dictado sin aguardar la realización del segundo análisis, el Tribunal Fiscal expresó que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente "[…] para elaboración del mismo –el que fue replicado tanto en el Dictamen nro. 75/2018 como en la Resolución aquí apelada- se consideraron ambos resultados por lo que no se constata vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión, circunstancia por la cual resulta improcedente la declaración de nulidad planteada, toda vez que, no obstante que el acto de apertura del sumario, fue dictado antes de que se efectuara el segundo análisis, el servicio Aduanero al momento de resolver ponderó el resultado de ambos exámenes".

A ello agregó que "[…] tampoco corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente referido a la falta de representatividad de la muestra utilizada para efectuar el segundo análisis, en virtud de lo expresamente consignado en el Acta de Pericia -suscripta por la perito de parte sin realizar objeciones-, en cuanto a que 'Se verifica la correcta identificación e inviolabilidad del envase de las muestras testigo agregadas, correspondientes a las muestras en poder de la aduana de extracción…' y que al momento de aperturar la misma '…se verifica el buen estado de conservación, para proseguir a su análisis…' (v. puntos 1 y 3 de fs. 71 de las act. adm. 12509-343-2014)".

Por tales motivos, y en tanto no observó vulneración alguna al procedimiento establecido por la entonces vigente Resolución General nro. 1582/03, el Tribunal Fiscal rechazó los planteos de nulidad efectuados por la recurrente.

En cuanto al fondo del asunto -es decir, la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 13 057 EC01 004931 M-, postuló que conforme surgía de las constancias de la causa

"[…] asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y los resultados de los Protocolos de Análisis, que la cuestión excede la mera divergencia clasificatoria. La mercadería presentada a despacho, frente al resultado de los Protocolos de Análisis representativos de toda esa mercadería, difiere notablemente de la declarada en el PE, apareciendo como falaz la declaración del exportador. En definitiva, asiste razón a la Aduana en cuanto descalifica el razonamiento clasificatorio de la actora, con fundamento en que la composición de estructura vegetal no permite situarla en la categoría de "preparaciones" conforme las Notas Explicativas de la partida 23.09., tanto por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, como por su proceso de producción. La misma Regla General 1 del Sistema Armonizado, invocada por la actora, obliga a contemplar las Notas de Sección o de Capítulo, tal como la transcriptas del Capítulo 23, a las que nuevamente se remite".

Finalmente, concluyó que resultaba inexacta la clasificación originaria realizada por la actora en el PE 13057EC01004931M de la mercadería exportada, bajo la 2309.90.900T (preparación para alimentación de animales), siendo correcta la reclasificación realizada por la Aduana -NCM 2304.00.10 ("Harina y 'pellets'"), posición SIM 2304.00.10.100B ("Harina de tortas, ley 21.453")- con base en el Protocolo LAB 95315 del ITEM, el que no fue desvirtuado por el Protocolo N° 191736, con sus consecuencias en cuanto a los derechos de exportación que debieron pagarse por la actora: alícuota del 5% sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la actora- versus alícuota del 32 % sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la Aduana-.

III.3.- A partir de ello, no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el *a quo* haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. Por el contrario, la decisión refleja un exhaustivo análisis que pone en evidencia la orfandad probatoria imputable a la actora (tanto en sede administrativa como ante este Tribunal).

Por las razones expuestas, cabe concluir que el Tribunal *a quo* valoró de manera adecuada las constancias de autos. A su vez, la cuestión remite al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 1180 del CA (en sentido concordante, esta Sala, expte. N° 55390/2019 "Denso

Manufacturing Argentina SA (TF 39411-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 29/10/2024). Por ello, corresponde desestimar el agravio de la demandada.

Por los motivos expuestos, corresponde: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por STYLUS SA y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la Resolución N° 351/2018 (AD SALO); **2)** Con costas de esta instancia a cargo de la parte actora por resultar vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE**.

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 17/03/2026
Alta en sistema: 18/03/2026
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#39495039#493511207#20260313124219756