Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° 7914/2025
"FINNING ARGENTINA SA (TF 38684-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 412/416, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso interpuesto por FINNING ARGENTINA SA y, en consecuencia, revocó la Resolución (AD SALO) Nº 458/17 dictada el 17/11/2017 por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA 12517-170-2013-1. A través de dicho acto administrativo la Dirección General de Aduanas le había impuesto una multa a la actora por la suma de $ 8.464.062,60, por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a) del CA, a la vez que la intimó a pagar una diferencia de tributos por U$S 1.636.200, con más intereses. Todo ello, en relación con la destinación 13057 EC01 002535K. Impuso las costas a cargo de la demandada.

Para así decidir, el *a quo* recordó que la imputación tuvo origen en la verificación de la mercadería documentada en la referida destinación -oficializada el 26/04/2013-, a partir de la cual el servicio aduanero extrajo muestras y realizó distintos análisis (Protocolos Nº 92074 y 95451), cuyos resultados evidenciaron divergencias respecto de la composición del producto declarado. En ese contexto, la Aduana consideró que la mercadería no debía clasificarse en la posición arancelaria SIM 2309.90.900T -declarada por la exportadora- sino en la posición 2304.00.10.100, correspondiente a "harina de soja", lo que implicaba un tratamiento tributario distinto (alícuota del 32% en lugar del 5%), y dio sustento tanto al ajuste tributario como a la imputación infraccional por declaración inexacta.

Luego de efectuar un exhaustivo análisis de las actuaciones administrativas -incluyendo los protocolos de análisis, el dictamen técnico clasificatorio Nº 17/16, los informes periciales de parte y la normativa aplicable del Sistema Armonizado- ponderó, en lo sustancial, que: (i) la mercadería había sido declarada conforme a criterios clasificatorios vigentes al momento de la oficialización; (ii) el propio servicio aduanero no había objetado oportunamente los sufijos de valor ni la descripción consignada en la destinación; (iii) la operatoria contaba con intervención y certificación del SENASA, lo que implicaba el

reconocimiento de su carácter de preparación destinada a la alimentación animal; (iv) los dictámenes técnicos de la Aduana presentaban inconsistencias y contradicciones en cuanto a los criterios utilizados; y (v) los informes técnicos acompañados por la actora, fundados en las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado, resultaban convincentes en cuanto a que la mercadería constituía una “preparación” comprendida en la partida 2309.

En ese marco, concluyó que la mercadería exportada había sido correctamente clasificada en la posición arancelaria declarada, por lo que no se configuraba la infracción de declaración inexacta prevista en el artículo 954 del CA ni correspondía el ajuste practicado. En consecuencia, revocó la resolución apelada.

II.- Que contra dicha decisión, la demandada interpuso un recurso de apelación a fojas 445, y expresó sus agravios a fojas 412/416, los que fueron replicados por su contraria a fojas 513/521.

En su presentación, cuestionó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal por considerar que se fundó en una valoración arbitraria de la prueba.

Sostuvo que el *a quo* se apartó sin fundamento de los elementos técnicos reunidos en sede administrativa -en particular, de los análisis de laboratorio y del Dictamen Técnico N° 17/16-, los cuales, a su criterio, demostraban que la mercadería debía clasificarse en la posición arancelaria 2304.00.10.100, correspondiente a harina de soja, por ser su componente predominante.

Asimismo, alegó que el Tribunal Fiscal desestimó indebidamente la aplicación de las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado, en especial aquellas que remiten al elemento que confiere carácter esencial a la mercadería, y que otorgó mayor valor a los informes técnicos aportados por la actora.

Por último, afirmó que se encontraban configurados los extremos de la infracción imputada -declaración inexacta y perjuicio fiscal-, por lo que solicitó que se revocara la resolución del Tribunal Fiscal y se confirmara la resolución aduanera.

III.- Que a fojas 448/450 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios de los letrados de la firma actora. Fijó los honorarios del Dr. Enrique Benítez Cruz (apoderado) por la primera etapa del proceso en la suma de $1.221.708 (conf. ley n° 21.839); y por la segunda y tercera etapa, en la cantidad de 100,30 UMAs (conf. ley n° 27.423).

Además, fijó los honorarios del Dr. Juan Patricio Cotter (patrocinante) por la primera etapa del proceso en la suma de $ 1.527.135 (conf. ley n° 21.839); y por la segunda y tercera etapa, en la cantidad de 125,38 UMAs (conf. ley n° 27.423).

A su vez, fijó los honorarios del Dr. Horacio García Prieto (patrocinante) por la primera etapa del proceso en la suma de $ 1.527.135 (conf. ley n° 21.839); y por la segunda etapa, en la cantidad de 62,69 UMAs (conf. ley n° 27.423).

Finalmente, reguló los honorarios del Dr. Juan Pablo Rothschild (copatrocinante) por la tercera etapa del proceso en la cantidad de de 62,69 UMAs (conf. ley n° 27.423).

El Fisco Nacional apeló dicha regulación por considerar elevadas las sumas allí dispuestas, y los letrados de las coactoras hicieron lo propio, al considerar escasa la suma regulada por dicho concepto (v. fs. 457/461; 462/466; 467 y 494/500 de las presentes actuaciones).

IV.- Que corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.

IV.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).

IV.2.- En el caso, para arribar a la solución que aquí se recurre, el Tribunal Fiscal examinó las actuaciones administrativas vinculadas con la destinación de exportación N° 13057 EC01 002535K y, en particular, los elementos técnicos en los que el servicio aduanero fundó la reclasificación arancelaria y la consecuente imputación infraccional.

En primer lugar, analizó los resultados de los protocolos de laboratorio incorporados a las actuaciones. Señaló que el Protocolo N° 92074 había determinado una composición sustancialmente distinta a la que luego arrojó el segundo análisis (Protocolo N° 95451), sin que el servicio aduanero brindara una explicación técnica suficiente que permitiera justificar esa divergencia. En efecto, mientras el primero identificó una mezcla con predominio de cáscaras de soja (62%) y menor proporción de harina de soja (34%), el segundo concluyó que la mercadería estaba compuesta mayoritariamente por harina de soja (94 ,8%), lo que evidenciaba una inconsistencia metodológica que impedía otorgar certeza a los resultados obtenidos.

Asimismo, el Tribunal *a quo* ponderó los cuestionamientos formulados por la actora respecto del método de análisis utilizado por el laboratorio aduanero, en particular, la utilización de técnicas de separación manual bajo lupa, sin la aplicación de métodos químicos que permitieran identificar con precisión la composición de la muestra. Sobre ese punto, advirtió que tales observaciones no habían sido adecuadamente refutadas por la demandada, lo que debilitaba la fiabilidad de los resultados en los que se sustentó la imputación.

En relación con el Dictamen Técnico N° 17/16, el *a quo* destacó que aquel tenía inconsistencias internas que impedían considerarlo como fundamento válido del acto administrativo. En concreto señaló que, por un lado, el dictamen afirmaba que las Notas Explicativas de la partida 23.09 no exigían proporciones determinadas de materias primas y que no existía un parámetro cuantitativo preestablecido; mientras que, por otro, sostenía que las preparaciones debían estar integradas por componentes en proporciones determinadas, introduciendo así un requisito que previamente había negado.

Del mismo modo, advirtió otra contradicción. El dictamen indicaba que los procedimientos productivos habían sido verificados y que incluso la perito interviniente había visitado la planta y recibido explicaciones sobre el proceso de elaboración. Sin embargo, en otro tramo afirmaba que no constaba en las actuaciones descripción alguna del proceso productivo. Esa discordancia evidenciaba una falta de coherencia interna que restaba valor probatorio a sus conclusiones.

A ello se sumó que la conclusión clasificatoria del dictamen se apoyó en la aplicación de la Regla General 3 b) del Sistema Armonizado -esto es, en el criterio del componente esencial- sin justificar previamente por qué no resultaba aplicable la Regla General 1, que impone atender prioritariamente al texto de la partida y a las notas legales.

Fecha de firma: 26/03/2026
Alta en sistema: 27/03/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#39849569#494763492#20260325093322301

Frente a tales deficiencias, el Tribunal Fiscal otorgó especial relevancia a la prueba aportada por la actora. En particular, valoró el informe técnico elaborado por el Lic. Tarnapolsky, el cual desarrolló un análisis sistemático de las reglas de clasificación arancelaria y concluyó que la mercadería debía encuadrarse en la partida 2309 por aplicación de la Regla General 1, en tanto constituía una "preparación" para alimentación animal que había perdido las características esenciales de sus componentes originarios.

Dicho informe precisó, además, que no existían exigencias normativas relativas a proporciones específicas de materias primas para clasificar en la partida 2309, y que, por ende, no correspondía acudir al criterio del componente esencial.

El Tribunal *a quo* también ponderó el informe técnico del médico veterinario Quintana, del cual surgía que el producto podía ser utilizado como complemento en la alimentación animal y que su finalidad era aportar proteínas dentro de una formulación alimenticia, lo que resultaba consistente con su caracterización como preparación destinada a ese fin.

A ello agregó antecedentes clasificatorios relevantes, tanto a nivel interno como internacional. En particular, consideró el criterio de clasificación adoptado por la AFIP en casos análogos, en los que productos con predominio de soja habían sido igualmente encuadrados en la partida 2309. Asimismo, valoró la posición adoptada por la Organización Mundial de Aduanas, que había clasificado productos de composición similar en la subpartida 2309.90, incluso en supuestos en los que la harina de soja representaba entre el 95% y el 99% de la mezcla.

Finalmente, el Tribunal destacó que el propio servicio aduanero, en actuaciones vinculadas al ajuste de valor, había considerado válida la clasificación declarada por la actora, y que no había cuestionado los sufijos de valor ni la descripción de la mercadería al momento de la oficialización, lo que reforzaba la razonabilidad de la posición adoptada por la exportadora.

Sobre la base de todos esos elementos, concluyó que la clasificación declarada en la partida 2309.90.900T resultaba correcta y que no se configuraba la infracción prevista en el artículo 954 del CA.

IV.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 demandada (tanto en sede administrativa como ante este Tribunal). A su vez, se apoya en la identificación concreta de inconsistencias en los elementos técnicos de la demandada -en particular, las contradicciones del Dictamen Técnico N° 17/16 y la falta de confiabilidad de los análisis de laboratorio-, y en la ponderación fundada de la prueba producida por la actora, que ofreció una explicación coherente y ajustada a las reglas de clasificación arancelaria.

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.

V.- Que resuelto lo anterior, corresponde analizar los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios practicada por el Tribunal *a quo*.

En función de la naturaleza, del resultado obtenido y de la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido por la representación legal de la parte actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación, correspondería confirmar la regulación allí fijada, toda vez que resulta ajustada a derecho (arts. 16, 20, 21, 24, 29 y ccdtes. de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 235/2026).

Asimismo, por el trabajo cumplido ante esta Alzada, se regulan los honorarios del Dr. Enrique Benitez Cruz -en su carácter de apoderado de la actora- en la cantidad de 32 UMAs equivalentes -a la fecha del presente- a $2.876.000; y los honorarios de los Dres. Juan Patricio Cotter y Juan Pablo Rothschild -copatrocinantes- en la cantidad de 40 UMAs para cada uno de ellos, equivalente a la fecha del presente a $3.595.000 (arts. 16, 20, 21, 24, 29 y ccdtes. de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 235/2026).

Cabe dejar aclarado que en el importe establecido precedentemente no se encuentra incluida suma alguna en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realice el beneficiario-, la obligada respecto de dichos emolumentos deberá depositar el importe correspondiente a ese tributo, juntamente con el monto del honorario.

Por las razones expuestas, corresponde: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal; **2)** Imponer las costas a cargo de la demandada por resultar vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN); **3)** Confirmar la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación y regular los correspondientes a esta instancia de conformidad con lo expuesto en el Considerando V de este pronunciamiento.

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: 26/03/2026
Alta en sistema: 27/03/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#39849569#494763492#20260325093322301