Causa nº 49271/2025 "FINNING ARGENTINA SA (TF 38675-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 28 de abril de 2026.- MBR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 660/2016 (AD SALO) que había condenado a la firma actora al pago de una multa ($ 296.060,48) por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1), inciso a), del Código Aduanero y la intimó al pago de los tributos adeudados (U$S 59.271,36).

Impuso las costas a cargo de la parte demandada.

Para así decidir (fs. 373/376), sostuvo los siguientes argumentos:

i."Los actuados se iniciaron con el análisis realizado por el organismo ITEM sobre la mercadería exportada por la firma Finning Argentina SA [...]. Conforme el PROTOCOLO DE ANALISIS n° 92884 el ITEM elaboró, en fecha 10/06/2013, un informe dando cuenta que la mercadería analizada consistía en 'Mezcla de grumos de color pardo claro, semillas partidas y molidas de color amarillo e impurezas vegetales', para concluir que se trataba de '...una mezcla a base de harina de soja desgrasada (98,8%), semillas molidas de maíz (1,0%) e impurezas vegetales (0,2%)' [...]. En razón al resultado del análisis, el servicio aduanero [...] aperturó un sumario contencioso".

ii."[...] la cuestión quedó enmarcada en el aspecto clasificatorio discutido, a saber, si la mercadería documentada por la aquí actora debía ser clasificada en la P.A. 2309.90.10.900P 'Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales', con una alícuota de derechos de exportación del 5% o,

conforme lo entiende la Aduana, debió clasificarse en la PA 2304.00.10.100 'Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja', con una alícuota de derechos de exportación del 32%'".

iii."El servicio aduanero sienta su imputación [...] en la interpretación que formula del resultado de un análisis cuanti cualitativo de muestras que evidenciaría que la composición de la mercadería difería de lo declarado por la parte y por ello, le correspondía una posición arancelaria distinta".

iv."Tal interpretación encuentra su sustento y fundamentación en los Dictámenes de fs. 186/198 y 207/209 vta. En el dictamen de fs. 186/198, la División Clasificación Arancelaria hizo referencia a la Nota 1 del Capítulo 23 del Sistema Armonizado que establece la inclusión en la partida del SA. 23.09 de los productos de los tipos utilizados para la alimentación de animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales [...]. Asimismo, señala que, para estar comprendida la mercadería en dicha partida, deben darse tres condiciones: 1) que sea utilizada para la alimentación de animales, 2) que no esté expresada ni comprendida en otra parte y 3) que se obtenga por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia haya perdido las características esenciales de la materia originaria".

v."[...] no encuentro razones jurídicas ni técnicas para dar por tierra con la declaración efectuada por la exportadora, pues lo referenciado supra describe –perfectamente- la mercadería exportada, a saber, PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES, siendo su composición estructuras vegetales compatibles con harina de soja y maíz molido".

vi."Tampoco advierto razonabilidad o motivación suficiente para afirmar –en la lógica del organismo de control- que correspondía la aplicación de las Reglas para la Interpretación del Sistema Armonizado 2.b y 3.b., y en consecuencia debió declararse 'Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja'".

vii."Lo que sí entiendo conmovedor para arribar a un temperamento exculpatorio es el plexo probatorio consistente en: **- informe relativo a la cuestión de la alimentación animal**, elaborado por el médico veterinario Héctor Quintana [...] **- informe del licenciado Julio Tarnapolsky** [...] El especialista concluyó que la mercadería involucrada debe ser clasificada en la Partida 2309 -Posición Arancelaria NCM 2309.90.90), por aplicación de la Regla General 1, en tanto se encuentran satisfechos todos los criterios necesarios [...] cuando el texto de una partida contempla a cierta mezcla o preparación, esa opinión clasificatoria prevalece por sobre la opción de acudir a la P.A. del componente mayoritario o esencial".

viii."[...] los productos objeto de la consulta se encuadran sin dificultad en el texto de la Partida 2309 [...] es decir que la clasificación se realiza por aplicación de la Regla General 1. Por este motivo, no corresponde aplicar los criterios de clasificación que establecen las Reglas Generales 2 y siguientes, que eventualmente conducirían en la Partida 2304".

ix."[...] en las Notas Explicativas de la Regla General 2 b) aparece una referencia específica a esta cuestión (Nota Explicativa X, segundo párrafo), en los siguientes términos: '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'(…) Se concluye así que no corresponde clasificar a los productos objeto de la consulta en la Partida 2304".

x."[...] la AFIP realizó directamente [una consulta] con la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) que originó la respuesta de dicha Dirección [...] donde se señaló que a partir de la descripción de la mercadería en la nota de la OMA, se observó que el producto objeto de la presente consulta [...] encuadraba en la respuesta que la Dirección de Cuestiones Arancelaria y Comerciales dio a la AFIP, favorable a la inclusión del producto en la partida 2309".

xi."[...] la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la OMA indicó [...] que '*estima que las preparaciones para la alimentación de los animales en cuestión deben clasificarse en la partida 23.09 (subpartida 2309.90), por aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1 y 6'*, es decir que el organismo clasifica los productos de la misma forma como se propone".

xii."[...] en el marco del expte. 2021/36740297, se agregó la copia de un informe de la Dirección Nacional de Impuestos, del que surge que durante la 67º Sesión del Comité del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas se trató el asunto referido a la clasificación de una serie de productos [...]. Sometida a votación la clasificación de las mercaderías, se arribó a un resultado de 22 votos a favor de la subpartida del SA 2309.90, contra 3 votos a favor de la subpartida SA 2304.00".

xiii."[...] la resolución apelada en autos no se ajusta a derecho, ello por cuanto la posición arancelaria declarada por la firma exportadora –aquí recurrente- en relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación n.° 13 057 EC01 00792 N resulta la correspondiente a la mercadería involucrada y, en consecuencia, no se configuran los extremos de la infracción imputada".

II. Que la parte demandada apeló y expresó los siguientes agravios que fueron contestados por la firma actora (fs. 413/427 y 436/443):

i. Arbitrariedad en la valoración probatoria: el Tribunal Fiscal de la Nación desatendió el marco técnico normativo aplicable (decreto 953/2024, resolución general n°1618/2003, artículo 12 del Código Aduanero, convenio internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías aprobado por la ley 24.206, en particular, las reglas generales para la interpretación del sistema armonizado), prescindiendo de dictámenes técnicos y del

procedimiento específico (extracción de muestras, protocolos y dictámenes de técnica), y sustituyendo la opinión especializada por un criterio propio.

ii. Clasificación arancelaria y naturaleza de la mercadería: la aduana determinó que la mercadería presenta predominio de harina de soja y, por su carácter esencial, corresponde clasificarla en la partida 23.04. Señala que la "cantidad predominante" gobierna la clasificación, con independencia del destino declarado.

Alega que no se trata de una mera divergencia clasificatoria sino de una diferencia sustancial en la composición y calidad del producto, configurándose una declaración inexacta que generó un perjuicio fiscal.

iii. Aplicación incorrecta del informe de la Organización Mundial de Aduanas (OMA): defiende que el informe de la Dirección Nacional de Impuestos surgido de la 67ª Sesión del Comité del Sistema Armonizado de la OMA, referente a mezclas con distintos porcentajes de harina de soja y maíz, no fue tomado por unanimidad y fue objeto de reserva por parte de la delegación argentina, por lo que —según entiende— no tiene carácter vinculante sino meramente consultivo ("soft law").

Añade que, conforme a la Convención de Bruselas de 1950 (ley 17.587), las recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera carecen de fuerza obligatoria y constituyen simples pautas técnicas de armonización internacional. Por tanto, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de conferirles valor vinculante habría importado desconocer el principio de soberanía técnica de la aduana.

iv. Configuración de la infracción del artículo 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero: sostiene que los elementos objetivos y subjetivos del tipo se encuentran acreditados. Resalta que el sistema aduanero se basa en el principio de veracidad y en el despacho en confianza, que impone al exportador el deber de declarar correctamente la mercadería.

Indica que la actuación de la aduana se ajustó al procedimiento de control y que la comprobación *ex post* permitió detectar la infracción.

v. En forma subsidiaria, solicita que se disponga el apartamiento del principio general de la derrota y se imponga las costas por su orden, en atención a la complejidad jurídica y a las particularidades del caso que justificarían su distribución en el orden causado.

III. Que es útil retener los antecedentes más relevantes que surgen de las actuaciones administrativas n° 12517-33-2013:

—El 13 de febrero de 2013 se suscribió el "acta de extracción de muestras" de la mercadería documentada en el permiso de embarque n° 13 057 EC01 000792 N, correspondiente a la posición arancelaria declarada SIM 2309.90.90.900T "[l]as demás - Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES" (fs. 2/3).

—El 10 de junio de 2013 el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) emitió el protocolo de análisis LAB n°92884, correspondiente a las muestras extraídas de la mercadería amparada por el permiso de embarque antes mencionado (fs. 4/5).

En dicho informe se describió la muestra como una mezcla de grumos de color pardo claro, semillas partidas y molidas de color amarillo e impurezas vegetales.

En el apartado "MÉTODOS ANALÍTICOS Y PROCEDIMIENTOS", se indicó: "1) Separación manual y comparación visual en Lupa [...] contra patrón. 2) Cuantificación aproximada de semillas por separación manual bajo Lupa [...] 3) Identificación de cloruros y carbonatos por reacción con solución de nitrato de plata y solución de ácido clorhídrico 40% respectivamente en Lupa Estereoscópica [...] 4) Test rápido cualitativo para verificación de desgrasado de harinas de soja".

Causa nº 49271/2025 "FINNING ARGENTINA SA (TF 38675-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Allí se determinó una composición de estructuras compatibles con harina de soja del 98,8%, semillas molidas de maíz del 1% e impurezas vegetales del 0,2% resultando positivo para el desgrasado sobre la harina de soja y sin detectarse la presencia de cristales de cloruro de sodio y carbonatos. El protocolo concluyó que la mercadería analizada consistía en "[...] una mezcla a base de harina de soja desgrasada (98,8%), semillas molidas de maíz (1,0%) e impurezas vegetales".

—El 2 de julio de 2013 la sección "V" de la aduana de San Lorenzo informó que "la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la P.A. (2309.90.90.900-T), debiendo ser clasificada como Harina de Soja en la P.A. (2304.00.10.100-B) y de haber pasado inadvertida hubiera ocasionado perjuicio fiscal" (fs. 10).

—El 30 de julio de 2013 la aduana de San Lorenzo resolvió la apertura de un sumario contencioso contra la firma actora, por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero (fs. 20/22), con sustento en que "las muestras analizadas [por el ITEM] corresponden a mezcla a base de harina de soja desgrasada (98,8 %), semillas molidas de maíz (1,00%) e impurezas vegetales (0,2%); resultado que diferiría con lo declarado por el interesado en las destinaciones en cuestión, donde se documenta una Pre-mezcla compuesta por Harina de Soja (95%) y Maíz Molido (5 %)".

—El 2 de septiembre de 2013 la firma actora contestó la vista (fs. 27/31).

Indicó que impugnó el peritaje y solicitó que se efectúe segundo análisis en los términos del anexo III punto 3 de la resolución general AFIP n°1582/2003 (fs. 32/42), sin perjuicio de lo cual "[e]n fecha 30/07/2013, es decir, antes de que venciera el plazo prescripto por la RG (AFIP) Nº 1582/2003 para solicitar segundos análisis, se emitieron las resoluciones [...] a través de las cuales se aperturaron sumarios contenciosos".

Añadió que "a) no se pudieron identificar cualitativamente todos los elementos que componían las muestras [...] los peritos de la Aduana utilizaron la vaga expresión *'impurezas vegetales'* para abarcar todo aquello que no habían podido identificar, claramente porque no habían realizado ningún procedimiento químico que mediante marcadores les hubiera permitido distinguir los elementos que componían ese todo o esa muestra [...] y: b) cuantitativamente, resulta inverosímil que mediante el medio empleado, es decir mediante 'la separación manual y observación con una lupa', hayan podido los peritos de la Aduana expresar que muestras homogéneas integradas -entre otros elementos- con partículas mínimas de harina de soja y maíz molido, tuvieran tal porcentaje de harina de soja (pej. 95, 5%) o tal de maíz molido (p.ej. 4 ,5%)".

—El 1º de octubre de 2013 el ITEM realizó el segundo protocolo de análisis (LAB nº 95455), en el que concluyó en que la muestra informada se encontraba constituida por "[...] estructuras vegatales compatibles con harina de soja (97,6% aprox.) y maíz molido (2,4% aprox)" (fs. 133/134).

—En la misma fecha los peritos de ambas partes suscribieron el acta final de peritaje en la que precisaron que para la destinación n° 13 057 EC01 000792 N "[l]a muestra se encuentra constituida por 97,6% de harina de soja, 2,4% de maíz molido. Es probable que en el fondo del tamiz los finos del maíz molido se presente con una granulometría menor dificultado su cuantificación en dicha fracción" (fs. 127/132).

—La firma actora acompañó la certificación de calidad de la mercadería exportada emitida por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) como núcleo vitamínico mineral destinado a terneros y demás documentación relativa a sus especificaciones técnicas (fs. 162/163 y 182).

—El 25 de abril de 2016 la aduana emitió el informe técnico n°16/16 del cual surge que la mercadería no reúne las

características de una “preparación” comprendida en la partida 23.09 del sistema armonizado, sino que constituye una mezcla de origen vegetal, cuyo componente mayoritario y esencial es harina de soja desgrasada (fs. 186/198).

Explicó que para incluir a una mercadería en la partida 23.09, las preparaciones deben consistir en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinadas a proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada; aportar determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas o a la fabricación de piensos completos o complementarios.

Señaló que para pertenecer a la partida 23.09, las mercaderías deben cumplir tres condiciones: "a) que sean de los tipos utilizados para la alimentación de los animales; b) que no esten expresados ni comprendidos en otra parte; y c) que se obtengan por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria. Todo ello, por supuesto, sin perjuicio de estar en presencia de desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos".

Concluyó —en aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1, 2 (b)y 3(b)— en que correspondía clasificar la mercadería en la partida 23.04 (posición N.C.M. 2304.00.10.00 “Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja, incluso molidos o en pellets”), y no en la 23.09 (posición N.C.M. 2309.90.900T) declarada por la exportadora.

—La resolución n°660/2016 (AD SALO), de fecha 27 de julio de 2016 resolvió condenar a la firma *Finning Argentina S.A.* por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, e imponer el pago de una multa y de los tributos adeudados (fs. 210/217).

IV. Que los agravios de la parte demandada encuentran una adecuada respuesta en las consideraciones y en las conclusiones

que desarrolló esta sala en las causas n°s 644/2025 *"Finning Argentina S.A. (TF 39331-A) DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 3 de julio de 2025; y 35.142/2025 *"Finning Argentina S.A. (TF 30753328-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo* externo", pronunciamiento del 17 de noviembre de 2025, a las que, en lo pertinente, corresponde remitir por razones de brevedad.

V. Que las costas de esta instancia quedan a cargo de la parte demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VI. Que debe examinarse los recursos de apelación interpuestos "por bajos" contra la regulación de los honorarios (fs. 387/388), por los letrados Enrique Benítez Cruz y Juan Patricio Cotter (fs. 397/402) y Horacio García Prieto y Juan Pablo Rothschild (fs. 406/407).

Dada la naturaleza del proceso, su monto —para el que debe tomarse la suma que surge de aplicar los parámetros establecidos por esta sala en las causas nºs 3583/2024 *" Establecimientos Vitivinícolas Escorihuela TF 13753978-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo",* pronunciamiento del 17 de diciembre de 2024, 5936/2024 "*Petrobras Argentina SA (TF 37789 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 17 de diciembre de 2024, y 12.593/2024 *Borrachas Vipal SA (TF 34633-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 18 de marzo de 2025— el valor, el motivo, la extensión y la calidad jurídica de la labor profesional, ponderando el momento en el que fue efectivamente desarrollada (Fallos: 341:1063), esto es la primera etapa bajo la vigencia de la ley 21.839 y la segunda y la tercera etapa bajo la vigencia de la ley 27.423, a la luz del resultado obtenido, corresponde CONFIRMAR los honorarios de la representación procesal y la

dirección letrada de la parte actora por su actuación en la instancia anterior en las sumas de:

a) CUARENTA Y TRES MIL PESOS ($43.000) y 80 ,08 UMA —equivalentes a la suma de $7.405.958, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 538/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— para el doctor Enrique Benítez Cruz;

b) CINCUENTA Y TRES MIL PESOS ($53.000) y 102 ,96 UMA —equivalentes a la suma de $9.521.946, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 538/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— para el doctor Juan Patricio Cotter;

c) CINCUENTA Y TRES MIL PESOS ($53.000) y 51 ,48 —equivalentes a la suma de $4.760.973, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 538/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— para el doctor Horacio García Prieto; y

d) 51,48 UMA —equivalentes a la suma de $4.760.973, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 538/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— para el doctor Juan Pablo Rothschild (artículos 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839; y artículos 16, 19, 20, 21, 29, 32, último párrafo, y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, corresponde FIJAR en 87 UMA —equivalentes a la suma de $8.045.934, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 538/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios del doctor Enrique Benítez Cruz por su actuación —escrito de fs. 373/376 del expediente papel— en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora ante esta instancia (artículo 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

La regulación precedente no incluye el impuesto al valor agregado, monto que —en su caso— deberá ser adicionado conforme a la situación subjetiva correspondiente frente a dicho tributo.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: 1. Desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, 2. Imponer las costas de esta instancia a la parte demandada; y 3. Regular los honorarios de acuerdo con el punto VI.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).

Fecha de firma: 28/04/2026
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#40809023#497048605#20260427102110703