República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-133488465-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 12 de Diciembre de 2022

Referencia: Sentencia MOLINO CAÑUELAS SACIFIyA EX-2019-107853243-APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrarse excusada la Dra. Musso) para resolver en los autos caratulados **"MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2019-107853243- -APN-SGASAD#TFN:**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.-*Objeto del proceso:* Determinar si la Resolución 19/19 (AD SALU) de fecha 16.08.19, dictada por la Aduana de San Luis en las actuaciones SIGEA 12403-20-2013 por la que se condena a la actora, con base en el art. 954.1 inc. a) y b) del Código Aduanero ("CA"), al pago de una multa de $ 416.763,47 y de tributos por USD 83.168,72 resulta ajustada a derecho.

II.- ***Fundamentos del recurso de apelación:*** El 04.12.2019 la actora, mediante el RE-2019-107852282-APN-SGASAD#TFN interpone recurso de apelación contra la Dirección General de Aduanas ("DGA") a fin de que deje sin efecto la Resolución 19/2019 (AD SALU) del 16.08.19 -notificada el 20.11.19-dictada en el expediente SIGEA 12403-20-2013. Dicha resolución la condenó al pago de una multa y tributos por la infracción del artículo 954.1 incs. a) y b) del CA. Señala la actora, de modo liminar, que la resolución se funda en la errada e infundada clasificación arancelaria que se asigna a la mercadería exportada. Destaca que esa errada interpretación resulta contraria a un dictamen clasificatorio emitido por la Organización Mundial de Aduanas ("OMA") y que se ha ejecutado sin dar cumplimiento con la Resolución General (AFIP) 1582/2003. Señala también que la condena apelada fue cuestionada por la Resolución 1130/2019 de la Subdirección Legal y Técnica de la DGA en la que se sostuvo que correspondía su sobreseimiento. Añade que los criterios utilizados para determinar los tributos exigibles no responden a ningún parámetro normativo o criterio de razonabilidad. Relata que el 18.02.13 documentó la exportación 13083EC01000591J correspondiente a 250 toneladas de preparaciones para la alimentación animal de la posición arancelaria ("PA") 2309.90.90.900T con su correspondiente certificación del SENASA, por un valor FOB de US$ US$107.000. Señala que una vez oficializada la destinación se le asignó el canal de selectividad rojo y que la DGA extrajo un juego de muestras de la mercadería. Indica que una vez efectuado el análisis por el ITEM -dependiente de la DGA- sin notificarle el resultado -conforme lo previsto por la RG 1582/03- se formuló la denuncia. Señala que, conforme la corrida de vista de fecha 17.09.14 (notificada el 05.03.15), la denuncia se fundó en la interpretación del resultado de análisis de los protocolos 91789 y 91791 que arrojó que la

mercadería estaba compuesta en un 94% por harina de soja desgrasada, un 6% por semillas de maíz y cloruro de sodio, afirmando la Aduana que la mercadería debió haber sido clasificada en la posición 1208.10.00.000J, conforme el protocolo de análisis y a las reglas 2b) y 3b) de clasificación arancelaria; en ese acto la DGA imputó la comisión de declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. a) del CA, determinado los tributos adeudados en la suma de US$14.835,66 por los derechos de exportación no abonados y/o reintegros percibidos indebidamente, y la multa mínima en la suma de $74.340,02. Manifiesta la actora que contra dicha vista presentó su defensa el 18.03.15 solicitando la producción de una prueba pericial para que se realice un segundo análisis sobre las muestras de la mercadería exportada. El 21.04.15 la Aduana rechazó la prueba pericial de segundo análisis y remitió el expediente al área operativa a los fines de elaborar un informe técnico; señala que dicho informe fue incorporado recién el 21.05.18 y que, en ese acto, la Aduana informó que la muestra testigo presentaba tal grado de deterioro que hacía imposible un segundo análisis; precisa que, en el mismo informe, la Aduana rectificó la denuncia originaria e imputó la comisión de la infracción de los incisos a) y b) del art. 954.1 sosteniendo que la mercadería debió clasificarse en la PA 2304.00.10.100 correspondiente a residuos de aceite de soja (gravada con derechos de exportación al 32%). En este punto destaca que, conforme el criterio expuesto por la DGA, había quedado incontrastablemente acreditado que la infracción de declaración inexacta, en los términos formulados originariamente por la Aduana de San Luis, no había existido. Sin perjuicio de ello, en función del mismo informe, la Aduana corrió una nueva vista, notificada el 05.02.19; allí determinó el monto de la multa mínima en la suma de $ 416.763,17 y los derechos de exportación adeudados en la suma de US$ 83.169,72; la actora se agravia de esta nueva intimación graficando que en la operación examinada se exportó mercadería por un valor FOB de US$107.000 por lo que los derechos de exportación serían equivalentes al 80% del valor de la mercadería. Indica que ante la nueva corrida de vista presentó una nueva defensa manifestando su improcedencia, la inexistencia de una transgresión a una prohibición de exportación y destacando el “disparate” de la liquidación de tributos y multa practicada. Señala que todas esas defensas fueron ignoradas por el juez administrativo. La actora desarrolla sus agravios en torno al art. 954 del CA. Puntualiza que, como derivación del principio de inocencia, corresponde al servicio aduanero la demostración de la existencia de la declaración inexacta, conforme el art. 18 de la Constitución y los tratados internacionales de Derechos Humanos incorporados a ella. Manifiesta que, al contestar la vista en el año 2015, solicitó que se cumpla con un segundo análisis -conforme el Ap. 3 del Anexo III de la RG (AFIP) 1582/03- el cual se ofreció como prueba pericial, lo que fue rechazado por el juez administrativo. Señala que, a la fecha del ofrecimiento de esa medida de prueba (marzo 2015) su producción resultaba esencial, por lo que la arbitrariedad de su rechazo resultaba inadmisible. Destaca que tal medida no tenía otra finalidad que develar la verdad material de los hechos investigados. Señala que contra tal denegatoria interpuso recurso de revocatoria y se hizo lugar a la producción de la prueba, manifestando la Sección Inspección Simultanea de la Aduana de San Luis que en la muestra testigo “se constató un grado de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM)”. Señala la actora que, de tal manera, las muestras tomadas no resultaban aptas de ser analizadas por el deterioro sufrido, lo cual es consecuencia del incumplimiento de la obligación de guarda de la Aduana. La actora señala que se la condenó por la infracción prevista en el inciso b) del art. 954.1 del CA, que sanciona la transgresión a una prohibición de exportación; opone que la condena sólo se sustenta en que la posición arancelaria denunciada se encontraba sujeta a la obtención de una declaración jurada de venta anticipada al exterior; señala que, así, la condena incurre en una seria violación al principio de reserva legal del art. 18 de la Constitución, en tanto se trata de una prohibición inexistente. Manifiesta que ni siquiera se ha referido la norma que funda la prohibición de exportación, por lo cual se trata de una sanción que no cuenta con sustento legal, contraria al principio de reserva de ley. Indica que ni la ley 21.453 ni sus normas complementarias imponen una prohibición de exportación. Destaca que la inexistencia de prohibición fue avalada por la Subdirección Legal y Técnica de la DGA; indica que ello surge de la Resolución 79/2019 de la SDGTLA de fecha 29.03.19 (fojas 111 de las act. adm.), que transcribe. Cita jurisprudencia sobre la ley 21.453 que considera aplicable y peticiona se rechace la imputación bajo el artículo 954.1 inc. b) del CA. En el capítulo 4 del Capítulo IV de su recurso, la actora se ocupa de la clasificación arancelaría de la mercadería. Expresa que exportó una preparación y mezcla de alimentos balanceados para animales, que clasificó arancelariamente en la posición NCM 2309.90.90.900T. Señala que tales preparados son el resultado de un procedimiento de industrialización que combina tres insumos: harina de soja, maíz y cloruro de sodio, que constituyen un producto terminado, homogéneo y único, con imposibilidad de separar los tres componentes y que constituye una preparación alimenticia, indicando que ello está plenamente acreditado en la documentación presentada con la destinación

de exportación y en las actuaciones administrativas. Manifiesta que el Sistema Armonizado contiene reglas de interpretación cuya aplicación resulta obligatoria. Indica que tales reglas tienen un orden prioritario de aplicación conforme el orden numérico. Señala que la Regla número 1 establece que la clasificación está determinada por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulos. Indica que, conforme expuso, exportó un producto terminado que indubitablemente corresponde a la posición declarada, pues se trata de una preparación para la alimentación animal. Manifiesta que ello está acreditado con el mismo protocolo de análisis de la Aduana y se hubiere acreditado de forma incontrastable si se hubiere hecho posible el segundo análisis. Cita la Nota Legal 1 del Capítulo 29 del Sistema Armonizado y las notas explicativas de la partida 2309, señalando que comprende a las preparaciones para la alimentación de los animales, que consisten en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinados a: 1) proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos); 2) completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aportación de determinadas sustancias orgánicas o inorgánicas (piensos complementarios); 3) o, incluso, a la fabricación de piensos sean completos o complementarios. Manifiesta que la condena de la Aduana se basa en una incorrecta interpretación del resultado de *dos protocolos de análisis realizados por la División ITEM* que determinó que el producto exportado está integrado por tres componentes: harina de soja desgrasada (94%); semillas molidas de maíz (6%) y cristales de cloruro de sal agregada. Señala que el juez administrativo condenó sólo con fundamento en este resultado, sin perjuicio de que fue impugnado y que solicitó que se practique un nuevo examen técnico desde la fecha de presentación de la defensa en sede administrativa. Indica que, aun siendo válido el protocolo, la conclusión a la que arriba la Aduana sobre la clasificación arancelaria no puede admitirse. Señala que, la Aduana -bajo la apariencia de examinar tres posiciones arancelarias aplicables- considera que no corresponde la declarada, porque las preparaciones encuadradas en la 2309 son aquellas que han perdido las características esenciales de la materia originaria, que aparentemente la Aduana consideraría presentes, sin perjuicio que no aclara ni fundamenta tal aseveración. Opone la actora que, con tal afirmación, la Aduana sostuvo sin fundamento que, por aplicación de las Reglas Interpretativas del Sistema Armonizado 1, 2 b) y 3b) corresponde la clasificación en la partida 2304, como *"Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja"*, por ser la harina de soja desgrasada el componente de la mezcla que confiere su carácter esencial. Señala que, de tal manera, además de impedirse la realización de un segundo análisis, se obvió un examen clasificatorio serio y fundado, usando al parecer -pues no hay cita alguna a los elementos legales que conforman la Nomenclatura del Sistema Armonizado- una regla local, decidiendo clasificar por el componente mayoritario de una mezcla que presenta tres. Indica que, por ello, conviene anotar de entrada una falla técnica, como es la de fundar la clasificación en las Reglas de Interpretación 1, 2b) y 3) del Sistema Armonizado: opone que resulta imposible un producto que puede clasificarse por la Regla 1 y simultáneamente ser objeto de aplicación de las Reglas 2b) y 3b). Indica que, por definición, la Regla 1 aplica cuando la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, de modo que si aplica este principio hermenéutico no corresponden los otros dos, que contemplan otras situaciones diferentes. Señala como indubitable que un cuestionamiento clasificatorio, para ser legítimo, debió haber comprendido un análisis complejo del producto en cuestión, que comprenda sus características físicas, químicas, componentes y el procedimiento empleado para la obtención del producto final, entre otras cuestiones. Destaca que aún con las "precarias" conclusiones que arroja el protocolo de análisis y los componentes determinados, se advierte que la mercadería exportada es una premezcla para la alimentación animal, que de ningún modo constituye un residuo de la extracción del aceite de soja. Señala que, por el principio de unicidad de la clasificación, una misma mercadería no puede clasificar -simultáneamente- en dos posiciones distintas. Indica que, para ello, el producto debe clasificarse en la subdivisión del nivel más bajo de la NCM, es decir, por la subpartida donde el producto esté definido de la forma más completa. Contra ello, señala que la interpretación de la Aduana consistió en asignar la posición arancelaria de uno de los componentes del producto informado por el protocolo, omitiendo que la mercadería exportada es un preparado terminado, definido por el texto de una partida específica y que presenta otros componentes que son procesados en el marco del procedimiento de producción. Por ello, reitera, no se aplica al caso la Regla General 2 b), ni la Regla 3, por cuanto es contrario, en el caso concreto, a lo dispuesto en el texto de la partida 2309 y la Nota Legal 1 al Capítulo 23 del Sistema Armonizado. Indica que los residuos sólidos de aceite de soja no registran presencia *de maíz ni cloruro de sodio* como ocurre con la premezcla exportada: la mercadería es una composición de distintas sustancias (harina desgrasada de soja, vegetales, maíz, sal) por lo cual no podrá ser válidamente clasificada como un residuo de un producto. Señala que tal cuestión fue tratada por la elaboración intelectual en la que se basa la acusación y su desarrollo

lógico– jurídico consiste en considerar que se exportó mercadería asimilable a "*Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del Aceite de Soja (Soya), incluso molidos o en «Pellets»"*, sin considerar que el propio Protocolo que cita, en el mismo párrafo, alude a un preparado que contiene, por lo menos, tres productos (harina de soja, maíz y sal). Reitera que no corresponde la aplicación de la Regla General 2, b) de Interpretación de la Nomenclatura, cuya aplicación se pretende porque se trataría de una mera mezcla, que haría procedente la clasificación por el componente que le confiera carácter esencial. Señala como incorrecto no asignar la posición arancelaria de uno de los componentes del producto informado por el protocolo de análisis, omitiendo que se trata de una preparación o mezcla terminada, definido por el texto de una partida específica, y que presenta otros componentes procesados en el procedimiento de producción. Indica que, por su granulometría y alto nivel de molienda, la mercadería exportada es un único producto, homogéneo e indivisible. Manifiesta que la Aduana omite que la Regla 2 no es, en sí misma clasificatoria, sino ampliatoria, cuando la posición arancelaria no puede realizarse por aplicación de la Regla General 1. Señala que el único análisis del ITEM concluye que la muestra presenta una composición determinada de estructuras vegetales con presencia de harina de soja desgrasada y semillas molida de maíz. *Indica que la harina de soja se fabrica a partir de grano de soja descascarillado y perfectamente molido, que luego se le extrae el aceite ya sea por presión o solventes, que para ello se revientan los glóbulos grasos del grano; que tales procedimientos concurren en un producto final que ha perdido las características esenciales de la materia originaria; manifiesta que tal discusión, respecto a la harina de soja y su cumplimiento de la Nota Legal que citó, siempre fue aceptado pacíficamente por la instancia de clasificación superior*. Señala que, por otra parte, la partida 2304 ampara un producto primario como es la harina de semillas o de frutos oleaginosos, por lo cual, con la adición, mezcla y homogenización de otros productos, como ocurre con la mercadería exportada, deja de ser un producto básico -harina- para convertirse en una preparación que excede a la partida. *Destaca que tal ha sido el criterio de la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la OMA, que fue receptado en pleno por la Dirección de Clasificaciones Arancelarias de la Dirección General de Aduana***.** Señala un caso -que considera idéntico- en el que la Aduana debía determinar la posición arancelaria en relación a premezclas *para animales* que contaban entre sus componentes con harina de soja en un 90%; en ese caso se solicitó opinión previa a la OMA, que concluyó que correspondía la partida 2309 a dicha mercadería. Como consecuencia de dicha opinión la Aduana emitió un dictamen clasificatorio disponiendo que la mercadería debía ser declarada por la partida 2309; indica que, así, según la Aduana *los complementos alimentarios para animales obtenidos a partir de la harina de soja y maíz, que son sometidos a procesos de dosificación, mezcla y homogenización, clasifican arancelariamente en la PA 2309, aun cuando puedan contener la mayoría de sus componentes provenientes del expeller de soja*. Manifiesta que, conforme dicho criterio, la composición y la descripción de los productos de autos, son sometidos a varios procedimientos de fabricación, sus diferentes ingredientes han sido mezclados en proporciones predeterminadas y adicionados de varias sustancias que tienen por objetivo adaptar las mezclas a la utilización considerada. Destaca que el referido antecedente clasificatorio de la DGA tiene singular importancia, dado que la generalidad de las operaciones de exportación se ajustó a él, generando lo que se conoce como "legítima confianza" de los particulares, por la necesidad de conocer de antemano las reglas de juego, en aras de la seguridad jurídica" (Fallos 311:2082, considerando 7ª, in fine). Indica que, en este caso, la cuestión es más grave, pues nada impedía a la Aduana dictar una resolución clasificatoria en los términos del artículo 7 del Decreto 618/97, que fijase la posición oficial sobre el punto, en lugar de librar la clasificación a cada Aduana o al diferente criterio que luego adoptaría, exigiendo en algún caso garantías a los exportadores y en otros no. Tal dispersión en materia clasificatoria señala que fue resuelta *a posteriori* por un decreto del Poder Ejecutivo Nacional que colocó en la misma situación arancelaria a todas las partidas en juego. Señala la actora que hubiera bastado una resolución general clasificatoria y que, si no se dictó, ha sido seguramente porque coincidía el órgano técnico de la Aduana con su criterio en estos autos, no pudiendo tampoco presentarse públicamente el fisco desconociendo un criterio que es el de la Dirección de Cuestiones Arancelarias y Comerciales de la OMA. En el punto 5 del Capítulo IV señala la actora que, en rigor, nunca hubo discrepancia clasificatoria pues, como organismo especializado, la Aduana sabía que la mercadería debía ser declarada por la posición arancelaria 2309.90.90.900T; opone que la única finalidad que tuvo con la denuncia y posterior condena era que el producto exportado pague el 32% de derechos de exportación y no el 5%, que era el vigente a la fecha del hecho imponible. Indica que la Aduana, para lograr ese objetivo recurrió al cuestionamiento clasificatorio. Destaca que la mera finalidad recaudatoria y la inexistencia del cuestionamiento clasificatorio se demuestran con los hechos ocurridos con posterioridad a la exportación. A partir del 02.12.13, con el decreto 2014/2013, se gravó la partida 2309 con

componentes de soja con derechos de exportación al 32%. Indica que, a partir de esa fecha, continuó exportando la misma mercadería tributando el 32% de derechos de exportación y, en ninguno de estos casos, se han formulado denuncias, ni tomas de muestras, lo cual evidencia a todas luces que no existe ni ha existido un cuestionamiento clasificatorio. Califica como desviación de poder tal proceder por cuanto bajo un cuestionamiento clasificatorio lo que se pretende es la aplicación retroactiva de los efectos del decreto 2014/2013, en violación al principio de legalidad tributaria. Concluye que, no habiendo un cuestionamiento clasificatorio serio, no ha existido declaración inexacta correspondiendo disponer su absolución. En el punto 6 del Capítulo IV solicita que, en subsidio, se aplique el art. 898 del CA dadas las contradicciones en la que incurrió la Aduana en la resolución condenatoria, al sostener que la mercadería exportada clasificaba arancelariamente en la posición 1208, rectificando luego su denuncia para sostener que debió haber sido declarada por la partida 2304. En el punto 8 del capítulo IV fundamenta la inconstitucionalidad de la determinación de los tributos en dólares (art. 20 de la ley 23.905) como la exorbitancia confiscatoria de los intereses que se devengan bajo tal premisa, desarrollando razones y jurisprudencia que han morigerado todo ello. Acompaña la prueba documental y ofrece informativa; realiza la reserva de las cuestiones federales, peticionando que se deje sin efecto la resolución recurrida, con costas.

III.- ***Contestación del traslado:*** La representación fiscal contesta el recurso de apelación el 19.08.20 mediante el IF-2020-54453049-APN-DTD#JGM. En el capítulo III de su presentación (hechos) repasa las actuaciones administrativas. En el capítulo IV cumple con el imperativo procesal de negar todos y cada uno de los hechos y derechos alegados por la actora (ver IV.a). En el capítulo IV.b contesta, en lo sustancial, del recurso de apelación. En primer lugar, se ocupa del planteo sobre el *procedimiento de extracción de muestras, notificación del resultado del análisis y pedido de segundo análisis*; sobre ello señala que la actora no hace más que reiterar lo expuesto en el ámbito administrativo, por lo que sostiene la argumentación de la resolución apelada. Se expide luego sobre el supuesto incumplimiento de la RG 1582/2003, oponiendo que tal afirmación carece de fundamento. Cita jurisprudencia de este tribunal (Expte. 26.714, "Molinos Juan Semino S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación", sentencia del 19.06.12). Con base en ella arguye que el planteo de la actora es abstracto porque la Resolución 1582 no prevé un plazo ni una forma particular ni específica de notificación del resultado del primer análisis, por lo que nada obsta a que el servicio aduanero haya notificado a la recurrente el resultado del primer análisis en la corrida de vista, comenzando a correr a partir de allí el plazo para solicitar el segundo análisis. Indica respecto al agravio de que se ha vulnerado el derecho de defensa y la garantía del debido proceso, que la actora ha podido argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considera oportunas, y que ha podido ofrecer prueba respecto de los hechos que considera controvertidos, citando doctrina. Señala que, *ante este tribunal*, la actora ha podido argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considera oportunas y ofrecer prueba respecto de los hechos que considera controvertidos. Cita doctrina y jurisprudencia de la Corte referida a la subsanación en la etapa jurisdiccional de los defectos suscitados en el procedimiento administrativo. Respecto al fondo de la cuestión, que desarrolla a partir de IV.c), indica que debe determinarse: (i) la correcta clasificación arancelaria y; (ii) si se configuró la infracción. Repasa el marco normativo aplicable. Refiere en primer lugar al *Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías*, aprobado por ley 24.206 (BO. 06.08.93) refiriendo a su incidencia sobre los arts. 11 y 12 del CA. Refiere al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (el "Sistema Armonizado") en cuanto las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes, las Notas de las Secciones, de los Capítulos y de las subpartidas, así como las Reglas Generales para interpretación del sistema armonizado. Se explaya y transcribe las Reglas Generales del Sistema Armonizado (1, 2. b) y 3), y sobre las Notas Explicativas a la Regla 2. b) y 3. b). Examina luego el d*ecreto* 618/1997 y la Resolución General 1618/2003 transcribiendo las normas que considera relevantes. Destaca que el ámbito de actuación del SENASA se circunscribe únicamente al aspecto higiénico sanitario de la mercadería a exportar, estando reservadas a la AFIP las funciones de clasificación; bajo tal aserción indica que la intención de la actora de utilizar certificaciones o denominaciones del SENASA carecen de sustento legal. En el punto IV.e) se ocupa de la correcta clasificación arancelaria de la mercadería. Indica que el Protocolo de Análisis de ITEM concluye que la mercadería comprendida en el Permiso de Embarque ("PE") consiste en "*(…) un 94% de harina de soja desgrasada, un 6% de semillas de maíz y cloruro de sodio (…)*"; señala que, en virtud de lo anterior, no es posible clasificar la mercadería como una "Preparación del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales" (Partida 2309) sino que corresponde la PA NCM 2304.00.10 (PA SIM 2304.00.10.100B).

Indica como evidente que el resultado del análisis de la muestra del ITEM difiere con lo declarado por la recurrente en el PE 12083EC01004575Y. Manifiesta que radica allí el núcleo fáctico de la declaración inexacta imputada: la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada; no se trata sólo de una divergencia clasificatoria, sino que la imputación responde a la diversa mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración. Indica que el servicio aduanero arribó a la clasificación de la mercadería por aplicación sucesiva de las Reglas Generales 1, 2 b) y 3 b). Manifiesta que, si bien de la simple lectura y aplicación de las Reglas Generales resulta que la mercadería debió ser clasificada bajo la PA NCM 2304.00.10 (PA SIM 2304.00.10.100B), tal postura se encuentra complementada con la opinión del área especializada en dirimir este tipo de cuestiones (el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria). Destaca que, en función del informe efectuado por la Sección Inspección Simultánea, a fs. 92, se remitieron las actuaciones administrativas SIGEA 12403-20-2013 a la División Clasificación Arancelaria (DI TECN); señala que obra a fs. 93/95 el Dictamen Técnico 831/19 que estableció que la mercadería clasificaba en la posición arancelaria NCM 2304.00.10, posición SIM 2304.00.10.100. Conforme dicho informe, agrega, la partida 23.09 comprende solo a los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales, que adquieren la condición de 'Preparaciones'. Así, la mercadería pasible de ser clasificada en la partida 23.09 son, únicamente, los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieran la condición de "preparaciones". Explica que la condición de "preparación" que exige la aplicación de la Regla General 1, por sujeción al texto de la partida 23.09 no se cumple en este caso; destaca que, en términos generales, las "Preparaciones" se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, que se han sometido a varios procesos de fabricación y que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas; indica que, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales. Hace notar que se mencionan elementos nutritivos que, obligatoriamente, deben contener los productos a los fines de ser considerados "preparaciones", como los energéticos, los ricos en sustancias proteicas o minerales y los que favorecen la asimilación de carbohidratos, proteínas y minerales por el organismo animal, tal es el caso de las vitaminas, los oligoelementos, los antibióticos, etc. Indica que la exigencia de que el producto ostente la calidad de preparación excluye a todos los tipos de productos resultantes de una mezcla de sustancias que no respondan a estos principios y que se correspondan con títulos de otras partidas, más específicas o que cumplan los preceptos de las Notas legales de Sección o de Capítulo del Sistema Armonizado. Destaca, adicionalmente, que la Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen, en la Partida 23.09, los productos de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, **no expresados ni comprendidos en otra parte**, obtenidos por tratamientos de materias vegetales o animales y que, por este hecho, **hayan perdido las características esenciales de la materia originaria**, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de tales tratamientos (negrita en el original). Siendo ello así señala como evidente que la condición de alimento de los tipos utilizados para la alimentación de los animales **no es suficiente** para incluir a una mercadería en la partida 23.09 ya que, además, deben poseer la característica de preparación y **no** deben estar expresados ni comprendidos en otra parte de la nomenclatura. Opone que de la simple compulsa de las actuaciones administrativas surge que la mercadería en cuestión no cumple con las condiciones para ser clasificada en la partida 23.09; que teniendo en cuenta la composición de la mercadería se advierte que su composición nunca permitiría situarlo en la categoría de "preparaciones" del tipo de las que se citan en las Notas Explicativas de la partida 23.09. Considera que la mercadería del PE se compone de una mezcla que contiene harina de soja desgrasada como componente principal (94%), que el legislador jamás pudo concebirla como una mezcla, por lo que incluirla dentro de la partida 23.09 causaría una vulneración a la normativa citada. Señala que, conforme el criterio del Dictamen Técnico 25/14, emitido por la División Clasificación Arancelaria que analiza mercaderías similares y clasificadas por idéntica PA que la declarada en este caso "*(…) no resulta correcto el razonamiento clasificatorio seguido por la defensa en relación con la aplicación de las Reglas Generales Interpretativas en la medida que pretende agotar el análisis con la simple aplicación de la RGI 1 cuando, tal como se reconoce, el producto a exportar resulta de la mezcla de varios componentes uno de los cuales se encuentra en una proporción mayoritaria. No parece redundante en estas circunstancias recordar que la R G I N° 2 b) se ocupa precisamente de los casos de materias mezcladas con otras materias y que la conclusión final se obtiene por aplicación de la RGI N° 3 b)*". Reitera que la mercadería no se ajusta al concepto de preparación, ni por las características cuantitativas ni cualitativas de sus componentes, ni por el proceso de su producción. Reitera que la Regla General 1 no obliga a contemplar las Notas de Sección o de Capítulo. Transcribe la Nota Legal 1 del Capítulo 23. Concluye que es correcto el razonamiento clasificatorio seguido por el servicio aduanero,

correspondiendo su clasificación en la partida 23.04. Rechaza que pueda hacerse extensiva al caso la consulta efectuada en relación al caso de la OMA que refiere la actora; opone que tales consultas no gozan de carácter vinculante, por lo que las conclusiones arribadas en aquella no resultan trasladables a otros casos. A todo evento, señala que en su respuesta de fecha 20.07.11, la OMA aclaró que los productos en cuestión pueden ser clasificados en la partida 23.09 como "preparaciones" para la alimentación de animales si los procedimientos de su fabricación justifican tal clasificación, por aplicación de la Regla General Interpretativa 1, pero si, por el contrario, la RGI 1 no es aplicable, la clasificación de los productos debe ser efectuada según las RGI 2 b) y 3, es decir, según la materia que le confiere su carácter esencial. De acuerdo con ello concluye la demandada que la mercadería documentada en el PE de autos se encuentra mal clasificada, debiendo encausarse dentro de la partida 23.04 cuyo texto reza "TORTAS Y DEMAS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOYA) INCLUSO MOLIDOS O EN PELLETS". En el capítulo IV.f) repasa y examina con pormenorizado detalle la figura del art. 9541. incs. a) y b), con citas de doctrina y jurisprudencia que considera adecuada al caso, que hilvana en su desarrollo. Respecto del art. 898 del CA señala que, de lo actuado, surge *holgadamente* que no se puede aplicar el principio *in dubio pro reo*, por la magnitud de la infracción cometida. Se expide luego sobre la incompetencia del Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, sosteniendo la validez del art. 1164 del CA; respecto a los planteos sobre el tipo de cambio y la inaplicabilidad del art. 20 de la Ley 23.905, solicita su rechazo por los argumentos que desarrolla, apelando al fallo "VOLKSWAGEN ARGENTINA SA (TF 22.179-A)" de la Corte Suprema. Ofrece como prueba documental las actuaciones administrativas SIGEA 2403-20-2013 y plantea la reserva del caso federal. Finalmente solicita se rechace la apelación y confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

IV.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal***: Contestado el traslado por la demandada, el 12.11.20, el tribunal abre la causa a prueba (PV-2020-77767514-APN-VOCXIII#TFN) ordenando el libramiento de los oficios solicitados. Los oficios son librados y contestados por el Banco Nación y la Dirección General de Aduanas (IF-2022-29846098-APN-SGASAD#TFN del 29.03.22 e IF-2022-42332134-APN-SGASAD#TFN del 29.04.22). Mediante el INLEG-2022-122983010-APN-TFN#MEC, el Presidente del Tribunal Fiscal acepta la excusación planteada por la Dra. Musso como Vocal subrogante. El 04.10.22 se certifica por secretaria la prueba producida (PV-2022-106027654-APN-VOCXIII#TFN), el 21.10.22 (PV-2022-112768240-APN-VOCXIII#TFN) se declara cerrado el período probatorio y el 26.10.22 (PV-2022-114486189-APN-VOCXIII#TFN) se elevan los autos a la Sala F. El 23.11.22 (IF-2022-126243423-APN-VOCXIII#TFN) se ponen para alegar. La actora presenta su alegato el 30.11.22 mediante el RE-2022-129422161-APN-DTD#JGM y la demandada el 04.12.22 mediante el IF-2022-130866336-APN-DTD#JGM. El 07.12.22 se llaman los autos a sentencia (IF-2022-132640057-APN-VOCXIII#TFN).

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** A fs. 1 de las Actuaciones Administrativas SIGEA 12403-20-2013 ("act. adm."), el 19.03.13, obra la nota 45/13 (SEC. V AD SALU) por la que se remite una muestra y documentación complementaria a la Subdirección General de Técnica Aduanera - División Instituto Técnico de Examen de Mercadería, a fin de que efectúe el análisis correspondiente. A fs. 3 obra el acta de extracción de muestras de mercadería, realizada en San Luis, de fecha 03.03.13, que son tres y se destinan al organismo analizador, a la Aduana interviniente y al despachante en representación del exportador. A fs. 4/5 obra copia del PE 13083EC01000591J de la exportación de autos de cuya mercadería se extrajo la muestra. A fs. 6 obra copia de la factura de venta de la actora de la mercadería exportada, cuyo comprador es la empresa chilena SOC COM Y ELAB DE ALIM. BIO-BIO LTDA. A fs. 7 obra el certificado de calidad emitido por el SENASA, correspondiente a la mercadería y factura de la exportación de autos. A fs. 8 obra el Protocolo de Análisis LAB 91789 (en adelante el "Protocolo LAB 91789") que contiene el resultado del análisis de la muestra elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías ("ITEM") de la Aduana, cuya fecha de entrada es el 09.05.13, emitiéndose el informe el **16.07.14**. A fs. 9, el 16.07.14, obran las conclusiones del Protocolo LAB 91789 del ITEM. A fs. 10, con fecha 25.06.14, obra la Nota 1506/14 (DV ITEM) por la que se remiten los resultados a la Aduana de San Luis. Aparece luego la carátula de las Actuaciones Administrativas SIGEA 12403-25-2013 (las "act. adm."). A fs. 11, con fecha 20.03.13, obra la nota 49/13 (SEC. V AD SALU) por la que se remite una muestra y documentación complementaria a la Subdirección General de Técnica Aduanera - División Instituto Técnico de Examen de Mercadería, a fin de que efectúe el análisis correspondiente. A fs. 13 obra copia del PE 13083EC01000591J de la

exportación de autos de cuya mercadería se extrajo la muestra. A fs. 14 obra copia de la factura de venta de la actora de la mercadería exportada, cuyo comprador es la empresa chilena SOC COM Y ELAB DE ALIM. BIO-BIO LTDA. A fs. 15 obra el acta de extracción de muestras de mercadería, realizada en San Luis, de fecha 18.03.13, que son tres y se destinan al organismo analizador, a la Aduana interviniente y al despachante en representación del exportador. A fs. 16 obra el Protocolo de Análisis LAB 91791 (en adelante el "Protocolo LAB 91791") que contiene el resultado del análisis de la muestra elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías ("ITEM") de la Aduana, cuya fecha de entrada es el 09.05.13, emitiéndose el informe el **16.07.14**. A fs. 17, fecha 16.07.14, obran las conclusiones del Protocolo LAB 91791 del ITEM. A fs. 18, con fecha 25.07.14, obra la Nota 1508/14 (DV ITEM) por la que se remiten los resultados a la Aduana de San Luis. A fs. 19/21, del **11.08.14**, obra la Nota Correo Electrónico 1496/14 (DV COJD), dirigida a la Aduana de San Luis, con fundamento en la instrucción impartida por Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, referido al asunto "preparaciones alimenticias 2013 LIII Ad San Luis", para que se inicien sumarios, conforme los resultados obtenidos del ITEM, en los términos del art. 954 del CA para los casos que la mercadería objeto de análisis haya sido declarada en la PA 2309. A fs. 22/25 obran nuevas copias de los protocolos LAB 91791 y 91789. A fs. 26/38 obra copia del sobre contenedor correspondiente al PE 13083EC01000591J y, a fs. 39, del acta denuncia, de fecha 05.06.14, de la Aduana de San Luis, contra la empresa actora, por infracción al art. 954 del CA. A fs. 40/41, fecha 12.09.14, obra la Nota 76/2014 (AD SALU) del Jefe de Sección "R" de la Aduana de San Luis, dirigida al Administrador, en la que relata los antecedentes del caso, considera que la empresa clasificó erróneamente la mercadería en el PE 13083EC01000591J, conforme los protocolos LAB 91789 y 91791, que incurrió en la conducta sancionada por el art. 954 del CA, cuantificando los tributos en defecto y la multa que correspondería aplicar. A fs. 43, el 17.09.14, se instruye sumario contra la actora en los términos del art. 1090 inc. c) del CA por la infracción del art. 954 inc. a) del CA, ordenando correr vista de la actuado a la actora y el despachante de aduana, obrando las cédulas de notificación de fs. 44/46. A fs. 47/49 obra la contestación de vista del despachante de Aduana, presentada el 04.10.14 y, a fs. 51/58 la de la empresa actora, presentada el **18.03.15**, atento haber sido notificada de la corrida de vista -y por ende del resultado de la muestra- el **05.03.15** (ver cédula de fs. 50). A fs. 59, el **21.04.15**, se tiene por presentadas las contestaciones en legal tiempo y forma y se rechaza, por inconducente y dilatoria, la prueba pericial técnica ofrecida por la actora en relación a las muestras de la mercadería, sin perjuicio de lo cual se ordena a la Sección Verificación preparar un informe técnico sobre la cuestión; este acto se envió a notificar a la actora el **02.12.15** (ver fs. 63 de las act. adm. la cedula con leyenda de enviada). A fs. 64/65, presentado el **28.08.15**, obra el recurso de revocatoria presentado por la empresa actora contra la denegatoria de la prueba pericial (obra presentación similar a fs. 66/67 presentada el 04.12.15). La DGA San Luis hace lugar a la revocatoria el **12.07.17** (fs. 68 de las act. adm.) reiterando el pedido de informe técnico a la Sección Inspección Simultánea (ex Verificación) y que se expida sobre el estado de la muestra testigo a los fines de un segundo análisis. A fs. 73/74, el **21.05.18**, obra la Nota 62/18 Sección IS (AD SALU) que es el informe requerido en el año 2017 a la Sección Inspección Simultánea; *este informe considera que el deterioro de la muestra testigo impide un nuevo análisis* y rectifica parte de lo actuado, cuantifica nuevamente la multa y tributos adeudados y considera que la actora ha incurrido en la conducta prevista por el art. 954.1. incs. a) y b) del CA. A fs. 75/76, con fecha 05.02.19, dado el nuevo informe, se corre nueva vista de todo lo actuado a la actora. A fs. 77/89, presentada el 15.02.19, obra la nueva contestación de la actora a la nueva corrida de vista. A fs. 90, el 19.03.19, se tiene por contestada la nueva vista, se rechaza prueba informativa ofrecida por la actora y se remiten las actuaciones a la División Clasificación Arancelaria para que efectúe el Dictamen Técnico correspondiente. A fs. 93/95, con fecha 26.06.19, obra el requerido Dictamen Técnico 031/19 de la División Clasificación Arancelaria. A fs. 96 obra la Nota 213/19 (DV ARIN), fechada el 22.07.19 en la que se informan alícuotas aplicables a la oficialización de la exportación de autos, conforme la reclasificación de la mercadería. A fs. 97, con fecha 01.08.19, se corre vista a la actora de lo actuado para que alegue. El alegato de la empresa obra a fs. 99, presentado el 07.08.19, solicitando se declare la nulidad de todo lo actuado dada la inaptitud de las pruebas. A fs. 101 la Jefa de la Sección Sumarios de la Aduana de San Luis deja constancia de que la empresa actora no posee antecedentes infraccionales. A fs. 102/104, fechado el 13.08.19, obra el dictamen jurídico 32/2019, recomendando la condena de la actora en base al art. 954.1 incs. a) y b) del CA y la absolución del despachante de Aduana. A fs. 105/107 obra la resolución apelada en autos. A fs. 108, con fecha 20.08.19, se elevan las actuaciones a la Dirección de Asesoría Legal Aduanera a los fines de la "aprobatoria" del art. 1115 inc. a) del CA. A fs. 109, con fecha 02.09.19, obra el dictamen de la Asesoría Legal Aduanera, aprobando la absolución del despachante de aduana y señalando que hubiera correspondido sobreseer a la firma actora

respecto de la infracción del inc. b) del art. 954.1 del CA. A fs. 111/113, con fecha 13.09.19, obra la resolución aprobatoria de la absolución del despachante de Aduana.

VI.- ***Decisión del caso:*** La controversia versa sobre la correcta clasificación arancelaria de la mercadería exportada mediante el PE 13083EC01000591J, oficializado el 18.12.13. La actora sostiene que la mercadería debe ubicarse en la "PA" 2309.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5 %. La comprobación aduanera determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del ITEM -Protocolos LAB 91789 y 91791- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la NCM 2304.00.10 posición SIM 2304.00.10.100B (*Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja*) alcanzada con una alícuota de derechos del 32%. En consecuencia, la Aduana imputa a la actora la comisión de la infracción penada por el art. 954.1 incs. a) y b) del CA, por existir un perjuicio fiscal y tratarse de una exportación prohibida.

VI.1. Hechos controvertidos y no controvertidos

No se controvierte por las partes -ver actas de fs. 3 y 15 de las act. adm.- que; 1) se realizó una operación de exportación de determinada mercadería mediante el PE 13083EC01000591J; 2) que la mercadería exportada soportó la extracción, en dos oportunidad, de tres muestras por parte del servicio aduanero, conforme la Resolución General (AFIP) 1582/03; 3) que la extracción se realizó para someter a las muestras a un análisis de tipo presuntivo, conforme la antedicha resolución; 4) que la mercadería se había documentado, en cuanto a su PA, como "*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*" (PA 2309.90.900T); 5) que el despachante de aduana -habilitado del exportador- prestó conformidad sobre las muestras extraídas, como representativa del total de la partida documentada; 6) que el mismo despachante, en representación del exportador, asumió el compromiso de pagar las eventuales diferencias de tributos que surgieran del análisis a practicarse, más las multas que correspondieren si se verificaran inexactitudes.

Despejado lo anterior, existen en autos cuestiones controvertidas, materializadas en la documentación obrante en las actuaciones administrativas y los actos de la actora que, en legal forma, impugnaron la posición la Aduana. Así, deben consignarse:

-A fs. 6 (que aparece agregada nuevamente a fs. 14) la factura de venta de la mercadería exportada por parte de la actora a la empresa chilena SOC COM Y ELAB DE ALIM. BIO-BIO LTDA de

-A fs. 7 el certificado de calidad del SENASA que contradice los protocolos LAB 91789 y 91791 de fs. 8 y 16

Los documentos antes reseñados fueron puestos en conocimiento del ITEM (ver fs. 1 y 11 de las act. adm.) para que elabore ellos protocolos LAB 91789 y 91791.

-Adicionalmente, resulta relevante que, notificada la actora del resultado de los protocolos a través de la corrida de vista -ambos protocolos (91789 y 91791) son del 16.07.14- el **18.03.15** pidió un segundo análisis de la muestra testigo -conforme lo prevé la Resolución (AFIP) 1582/03 Anexo III punto 3 segundo párrafo- el que, a la postre y varios años después, no pudo realizarse por encontrarse deteriorada la muestra.

VI.2. Derecho aplicable

Resultan especialmente aplicables para la resolución del caso, la Resolución General (AFIP) 1582/03 sobre extracción de muestras y análisis, las normas sobre clasificación arancelaria del Sistema Armonizado (ley 24.206, BO: 06.08.93) y las del CA, especialmente el art. 954.

VI.3. Fundamentos de la decisión

Examinadas las actuaciones administrativas, se anulará la resolución apelada por los fundamentos de forma y de fondo

que se exponen a continuación

VI.3.1. Fundamentos procedimentales

Los protocolos LAB 91789 y 91791 (fs. 8 y 16 de las act. adm.) que fundamentan la reclasificación arancelaria indica que las muestras tuvieron entrada al ITEM el **09.05.13**, fechándose ambos informes, que constituyen el resultado (cuyo contenido es sustancialmente igual) del primer análisis, el **16.07.14**.

El primero y segundo párrafos, y el inciso d), del punto 3 del Anexo III de la Resolución General (AFIP) 1582/03 establecen (los destacados son propios):

> *3.- SEGUNDO ANALISIS*
>
> ***Es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el** Importador o el **Exportador** de la mercadería.*
>
> *El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia **dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis.***
>
> *Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados.*
>
> ***El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán químicos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas:***
>
> *a) Los peritos actuantes deberán ser químicos diplomados en la Universidad Nacional.*
>
> *b) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos actuantes la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión.*
>
> *c) Efectuado el segundo análisis se labrará un Acta en la que conste el número de protocolo u orden de trabajo correspondiente, el procedimiento, la técnica analítica, los resultados obtenidos, las conclusiones y cualquier otro dato que se considere necesario para la resolución satisfactoria de la pericia. La referida Acta será debidamente firmada por los peritos y profesionales actuantes.*
>
> ***d) La extracción de muestras que den lugar al segundo análisis** se efectuará con la intervención por parte de la Dirección General de Aduanas del extractor interviniente en el primer análisis (en caso fortuito podrá ser reemplazado por el Jefe de Sección o por quien fuera designado por los Administradores de Aduanas del Interior) y un técnico de la División ITEM extrayéndose por lo menos dos "juegos" de muestras de 2 (dos) envases distintos: **uno de ellos deberá ser el que dio origen al primer análisis.** La extracción de muestras debe cumplir las normas de la presente Resolución.*
>
> *e) Los gastos que demande el segundo análisis corren por cuenta del interesado cuando éste sea el que lo solicitare.*

Surge de la lectura de las actuaciones administrativas que entre: **(i)** *la fecha en que se emitió por el ITEM el resultado del primer análisis (**16.07.14**, fs. 8 y 16 de las actuaciones administrativas)* -la Aduana de origen tuvo conocimiento del resultado el **11.08.14 (fs. 19 de las act. adm.)** con orden expresa para realizar la denuncia del art. 954 del CA- *y*; **(ii)** *las fechas en que la Aduana de San Luis decidió*: notificar dicho resultado a la actora con la corrida de vista (17.09.14. fs. 35 de las act. adm.); librar la cédula de notificación (22.09.14, fs. 44 de las act. adm.) *y*; *efectivamente, notificar el resultado del primer análisis* el **05.03.15** (fs. 50 de las act. adm.), transcurrieron casi *ocho meses*.

La actora, notificada del resultado del primer análisis el **05.03.15**, conforme la manda reglamentaria transcripta *supra*, solicitó, *dentro del mes*, el segundo análisis de la muestra, lo que ocurrió el **18.03.15** (fs. 51/58 de las act. adm., especialmente fs. 54 vta.).

Ahora bien, a esta altura de los hechos, no puede soslayarse que la norma reglamentaria, transcripta *supra*, *califica jurídicamente* al segundo análisis como *la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis.*

En el presente caso transcurrieron casi ocho meses entre la fecha del resultado del primer análisis emitido por el ITEM y su notificación a la actora, pese a que la Aduana tuvo conocimiento del resultado casi contemporáneamente con su dictado. Luego, al solicitar tempestivamente la actora el segundo análisis (*vía recursiva natural*) tal petición devino infructuosa, conforme el *iter* temporal que se relatará a continuación.

En primer lugar, la Aduana, antirreglamentariamente, le denegó a la actora el segundo análisis (fs. 59 de las act. adm.) y ello, recién, con fecha **21.04.15**.

En segundo lugar, la Aduana dejó pasar siete meses y medio más para notificar *formalmente* la denegatoria del segundo análisis; lo hizo recién el **02.12.15** (fs. 63 de las act. adm. y a fs. 66 la revocatoria de la actora).

En tercer lugar, debió mediar un recurso de revocatoria de la actora contra dicha denegatoria -antirreglamentaria- de la Aduana de San Luis (presentado de modo inmediato a su notificación, el **04.12.15**, fs. 66/66 de las act. adm., el segundo día hábil desde la notificación del 202.12.15) para que la Aduana, *dejando pasar un año y casi ocho meses*, autorizara el **12.07.17** (fs. 68 de las act. adm.) hacer lugar a la *vía recursiva natural contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis* (segundo párrafo del punto 3 del Anexo III de la RG -AFIP- 1582/03). Consciente el servicio aduanero del largo tiempo transcurrido pidió se informe sobre el estado de la muestra.

Así, *en cuarto lugar* y como podía resultar previsible, la respuesta a dicha solicitud -interna a la propia Aduana de San Luis- tuvo lugar el **21.05.18** -*un año adicional más*- y no fue otra que la constatación de que el grado de deterioro de la muestra -bajo guarda de la misma Aduana de San Luis desde el 11.08.14, fs. 10 y 18 de las act. adm.- imposibilitaba que se realizara el segundo análisis.

Así quedó sellada, **en mayo del 2018**, la suerte infructuosa de la *vía recursiva natural* que tenía la actora *contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*, conforme su pretensión *tempestiva* -en lo que a ella concierne- de marzo del **2015**.

Resulta por demás notorio que si la Aduana de San Luis, en el momento en que tuvo conocimiento del primer análisis, el **11.08.14** (fs. 19/21 de las act. adm.), hubiera procedido de inmediato a ponerlo en conocimiento de la actora y esta solicitaba, en ese momento -agosto/septiembre del año 2014- dentro del mes, el segundo análisis, probablemente la muestra testigo -cuya guarda correspondía a la aduana- no hubiera padecido el grado de deterioro verificado varios años después, cuando el organismo se avino a cumplir con la Resolución General (AFIP) 1582/03 para practicar el segundo análisis. Segundo análisis que, se repite, es la *vía recursiva natural de la actora contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*.

Resulta evidente que el plazo perentorio -o de caducidad- de un mes del segundo párrafo del punto 3 del Anexo III de la Resolución General (AFIP) 1582/03 para que la parte interesada solicite un segundo análisis de una muestra, *tiene su razón de ser en la necesidad de inmediación temporal entre el primer análisis y el segundo, asegurando así la inalterabilidad originaria de la muestra*. Tal intelección de la norma, de por sí obvia, obligaba a la Aduana de San Luis (y obliga a la Aduana en general) a notificar de inmediato a la actora los resultados de los análisis del ITEM.

La guarda de la *muestra testigo* (inc. *d)* del punto 3 del Anexo III de la RG 1582/03), sobre la que se hizo el primer análisis, es carga de la Aduana. Los hechos objetivos del organismo verificados en autos (diferir, por varios años, el segundo análisis, mediante un lento y antirreglamentario trámite administrativo) constituyen un incumplimiento desaprensivo de dicha carga, desnaturalizando la finalidad de las previsiones de la Resolución General (AFIP) 1582/03, y conduciendo a una seria lesión del derecho *esencial* del administrado -jurídicamente calificado como tal por la resolución procedimental- de contrastar con un segundo análisis el resultado del primero.

Los vicios antedichos se apartan de las siguientes disposiciones de la ley nacional de procedimientos administrativos 19.549, supletoriamente aplicables a los procedimientos -como lo es el de la Resolución General (AFIP) 1582/03- que se cumplen ante el servicio aduanero (art. 1017.1 del CA). A saber: **(i)** el art. 1 inc. f) de la ley 19.549 que regula el debido proceso adjetivo del administrado (*derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una decisión fundada*) y; **(ii)** el art. 7 (requisitos esenciales del acto administrativo) en sus incisos b) -causa-, c) -objeto-, d) -procedimientos- y f) -finalidad-.

La omisión del segundo análisis, consecuencia del tortuoso trámite impreso por la Aduana de San Luis a las actuaciones, altera, dislocándolo completamente de su finalidad *de búsqueda de la verdad material*, el procedimiento de la Resolución (AFIP) 1582/03. Dicho trámite -antirreglamentario- afectó irremediablemente los elementos esenciales del acto administrativo a dictarse -como lo es la resolución apelada- que debe elaborarse conforme un procedimiento reglado en cuanto a sus etapas, finalidad, objeto y causa.

En consecuencia, con fundamento en los vicios expuestos en los párrafos previos, corresponde declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la resolución apelada, conforme lo dispuesto por el art. 14 de la ley 19.549, incisos *a)* (*voluntad de la Administración excluida por error esencial*) y *b)* (*violación de la ley aplicable, formas esenciales y finalidad que inspiró su dictado*), supletoriamente aplicables al procedimiento administrativo especial de la Resolución General (AFIP) 1583/03 (art. 1017.1 del CA). **ASÍ LO VOTO.**

VI.3.2. Fundamentos sustanciales

Aún cuando los argumentos expuestos en ***VI.3.1*** resultan suficientes para invalidar la resolución apelada, concurren otros, emergentes de las actuaciones administrativas y referidos a la cuestión de fondo -clasificación arancelaria- que convalidan tal solución.

Los protocolos LAB 91789 y 91791 (fs. 8 y 16 de las act. adm.) que fundamentan la reclasificación arancelaria de la DGA fue emitido por el ITEM a partir de determinada documentación remitida por la Aduana de San Luis, a saber: **(i)** copia del PE 13083EC01000591J, correspondiente a la exportación sobre la que se realizó la muestra (agregado a fs. 4, 13 y 26/37 de las act. adm.); **(ii)** las actas de extracción de las muestras (fs. 3 y 15 de las act. adm.); **(iii)** copia de la factura de venta de la mercadería exportada, cuyo comprador es la empresa chilena SOC. COM. Y ELAB. DE ALIM. BIO-BIO LTDA. (fs. 6 y 14 de las act. adm.); **(iv)** certificado de calidad emitido por el SENASA, correspondiente a la mercadería de la exportación de autos (fs. 7 de las act. adm.).

Como se verá, los documentos indicados en los puntos **(iii)** y **(iv)** eran relevantes para el examen del ITEM y, aunque los protocolos LAB 91789 y 91791 nada referenciaran acerca de ellos (*le fueron remitidos por la Aduana de San Luis*), su contenido -en sí- arroja serias dudas sobre la reclasificación arancelaria realizada por la Aduana.

Los protocolos LAB 91789 y 91791 exhiben como resultado de la muestra testigo que la mercadería consiste en una pura estructura vegetal (100%), con composición superior a un 94% de harina de soja desgrasada y 6% de maíz molido e identificación positiva de cristales de cloruros (sin identificar porcentaje). Conforme dicho resultado la Aduana reclasificó la mercadería exportada bajo el PE 13083EC01000591J, de la partida 2309.90.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*) a la partida 2304 -posición SIM 2304.00.10.100B- (*Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en 'pellets*).

El ITEM tuvo a la vista, porque le fue remitido por la Aduana de San Luis, el certificado de calidad del SENASA (fs. 7 de las act. adm.) que, con un análisis realizado sobre la misma mercadería exportada, exhibe resultados que contrastan con los protocolos LAB 91789 y 91791 y que, objetivamente, conducen a la clasificación arancelaria originaria, la declarada por la actora.

El certificado del SENASA no considera que la mercadería constituya una *estructura vegetal pura de dos componentes*, sino que posee **tres** (93,5 % de pellet de soja HI PRO; 6 % de maíz y 0,5% de cloruro de sodio -sal entrefina-); por la

presencia del referido tercer componente, la mercadería exportada no consistiría en una estructura vegetal pura. El mismo certificado del SENASA define a la mercadería como "Producto para uso exclusivo en alimentación animal – no corresponde a un alimento completo" e identifica en su composición una variedad de nutrientes, entre los que cabe mencionar: 43,45% de proteínas; 2,28% de grasa; 3,88% de fibra cruda; 0,18% de calcio; 0,48% de fósforo total; 5,8% de cenizas; 3,020% de lisina; 0,572 % de metionina; 1,584% de treonina; 0,520% de triptófano; 0,23% de magnesio; 1,8% de potasio; 0,20% de sodio; 0,34% de cloro; más "ENERGÍA METAB AVES" en cantidad de 2.207 kcal. y "ENERGÍA METAB CERDOS" en cantidad de 3.120 kcal. Adicionalmente, la factura de venta de la operación de exportación se realiza a la empresa chilena SOC. COM. Y ELAB. DE ALIM. BIO-BIO LTDA. (destinataria formal de la mercadería del PE, ver fs. 33, 35 de las act. adm.); una consulta en la web indica que dicha empresa tendría como objeto de sus negocios, precisamente, la venta de alimentos para de animales.

Lo expuesto revela la existencia de una divergencia sustancial entre: **(i)** el resultado de los protocoles LAB 91789 y 91791, en cuanto resultado objetivo y científico, y la clasificación que extrae de él la Aduana de San Luis y; **(ii)** el sustento de la clasificación arancelaria elaborada por la empresa actora, basada en fundamentos *directos* (certificado del SENASA, también objetivo y científico) e *indirectos* (factura de venta) sobre la concreta mercadería exportada. Estos últimos elementos, pese a ser tenidos a la vista por el ITEM y la Aduana de San Luis, fueron pasados por alto, sin valorarlos de manera alguna.

El modo eminente de despejar la notoria contradicción existente entre los dos extremos antes descriptos hubiera sido, precisamente, realizar el *segundo análisis* de la *muestra testigo.* Su omisión resulta imputable al modo en que la Aduana condujo el procedimiento, *antirreglamentario* respecto a las claras mandas del segundo párrafo e inciso d) del punto 3 del Anexo III de la Resolución General (AFIP) 1583/03 (ver *supra* ***VI.3.1.***), dirigidas a solucionar estos casos, bajo la producción de prueba científica. La conducta renuente de la Aduana de San Luis a practicar un segundo análisis sobre la muestra testigo, *sumado* a los apuntados elementos controvertidos existentes en las actuaciones administrativas respecto a la naturaleza de la mercadería, *empañan la finalidad real de todo el procedimiento seguido por la Aduana, que debió ser encontrar la verdad material*.

En sentido opuesto a la conducta de la Aduana, la voluntad impugnatoria por parte del exportador del resultado de los protocoles LAB 91789 y 91791 (respecto de la muestra testigo *que no estaba bajo su guarda*) se ajustó en todo tiempo al procedimiento; en un primer momento (en marzo de 2015) al exigir un segundo análisis de la muestra testigo -al ser notificado, luego de ocho meses del primer resultado y dos años desde que la muestra había ingresado al ITEM (el 09.05.13)- y, sucesivamente, en cada oportunidad que se presentó.

Ahora bien, los elementos descriptos -especialmente el certificado del SENASA- inciden directamente sobre la credibilidad de los protocolos LAB 91789 y 91791, observándose a simple vista que el primero ostenta mayor profundidad y precisión en cuanto al análisis de la mercadería exportada; confirmado ello, como elemento indirecto de prueba, por la factura a la empresa chilena destinataria de la exportación.

Vale señalar también que la prueba informativa producida (ver el IF-2022-42332134-APN-SGASAD#TFN que contiene los IF-2022-00494910-AFIP-DVCLAR#SDGTLA e IF-2022-00509983-AFIP-STOADVTROB#SDGCTI) por la que se incorporaron diversos dictámenes de la propia DGA relativos a cuestiones análogas a las debatidas en autos (ver en el IF-2022-00494910-AFIP-DVCLAR#SDGTLA el documento embebido ANTECEDENTES que contiene los dictámenes técnicos 40/11 -act. 12425-39-2010/1; 41/19 -act. 12404-53-2013-; 26/17 -act. 12403-121-2013/3; 35/19 -act. 12402-219-2010-; 31/17 -act. 12497-65-2013 y la nota del 20.07.11 al Administrador de Ingresos Públicos, del Director Adjunto de la OMA Craig Clark) ponen de resalto el carácter empírico de controversias clasificatorias como la presente. Se observan en tales precedentes administrativos arrojan resultados divergentes según los casos, los que no pueden definirse unilateralmente ni prescindiendo de la prueba -segundo análisis- que hace al derecho de una de las partes. El carácter casuístico de este tipo de controversias surge también de la respuesta general dada por la Dirección General de Aduanas a la prueba informativa, a la que se remite (ver el IF-2022-00494910-AFIP-DVCLAR#SDGTLA de fecha 04.04.22, embebido en el IF-2022-42332134-APN-SGASAD#TFN de la Secretaría General de Asuntos Aduaneros, por el que se recibió la respuesta del oficio, cuya fecha es 29.04.22).

A esta altura deviene también inconducente dirimir la corrección de los razonamientos de las partes en torno a la ley 24.206 (BO: 06.08.93) por la que se aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de Bruselas (el "Sistema Armonizado") y sus reglas. Existiendo consideraciones divergentes en torno a la naturaleza de la mercadería exportada (protocolos LAB 91789 y 91791 *versus* certificación del SENASA) resulta ilógico un examen más profundo respecto a ello. No solamente sería teórico y un dispendio jurisdiccional, sino que, podría concluir en que ambos razonamientos -el de la Aduana y la parte- son correctos. Ello por cuanto ambos se elaboraron a partir de resultados analíticos divergentes sobre la naturaleza de la mercadería exportada (en rigor, serían "dos mercaderías"), sin que tal cuestión, de qué mercadería se trata, haya podido dirimirse mediante el segundo análisis.

En definitiva, no resulta posible afirmar que la clasificación arancelaria practicada por la actora sea errónea, con base en los elementos objetivos existentes en el expediente, los que no resultan conmovidos por el resultado de los protocolos LAB 91789 y 91791. En igual sentido, tales elementos permiten sostener (pese al resultado de los protocolos) que el exportador tuvo un obrar diligente en la confección de su declaración comprometida, sin que surjan elementos en las actuaciones que puedan generar un grado de convicción suficiente sobre un comportamiento negligente o culposo de su parte. Por el contrario, la actora cumplió en su clasificación arancelaria con el estándar de *actuación diligente del buen hombre de negocios.* Asimismo, estuvo siempre a derecho -desde que fuera notificada del primer análisis del ITEM- oponiéndose reglamentariamente a él y no siendo su responsabilidad -sino de la Aduana- que no haya podido realizarse (por resultar imposible) el segundo análisis de la muestra testigo.

Conforme lo expuesto *supra* corresponde declarar que no existen elementos suficientes en autos para sustentar la modificación de la clasificación arancelaria originaria de la mercadería del PE 13083EC01000591J, en la PA NCM 2309.90.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*), alcanzada con una alícuota de derechos de exportación del 5%.

VI.4. Sobre la infracción del art. 954.1 incs. a) y b) del CA

Establecido que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue correcta, resulta innecesario abundar en torno al art. 954.1. inc. a) del CA que sanciona las declaraciones inexactas. Como se expuso *supra* en **VI.3.2**, la *comprobación aduanera* de autos, *aún si las actuaciones de la Aduana de San Luis hubieran sido válidas*, resulta insuficiente para formar convicción de que la actora incurrió en una clasificación errónea de la mercadería, configurando la conducta tipificada por el art. 954.1 inc. a) del CA. Asimismo, resulta improcedente la sanción impuesta en la resolución apelada conforme el inciso *b)* del art. 954.1 del CA, desde que su aplicación derivó de considerar incorrecta la clasificación arancelaria originaria y que la mercadería exportada era una de las gobernadas por el régimen especial de la ley 21.453.

VII.- ***Conclusión:*** Conforme lo expuesto en **VI.3.1.** corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 19/19 (AD SALU) de fecha 16.08.19, dictada por la Aduana de San Luis en las actuaciones SIGEA 12403-20-2013, y por la que se había condenado a la actora con base en el art. 954.1 incs. a) y b) del CA.

VIII.- ***Costas:*** Respecto a las costas, por aplicación del principio objetivo de la derrota deben imponerse a la Aduana vencida (art. 1163 del CA)

Por todo lo anterior, **VOTO POR**:

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 19/19 (AD SALU), con costas.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria en cuanto dispone declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 19/19 (AD SALU), con costas a la DGA, con fundamento en el incumplimiento por parte de la Aduana de San Luis de las obligaciones impuestas en la Resolución General (AFIP) 1582/03, impidiendo con su accionar, la realización, en debido tiempo y forma, del segundo análisis contemplado en el punto 3 del Anexo III de la Resolución General (AFIP)

1582/03 (conforme considerandos I a VI.3.1. -ambos inclusive- del voto del Vocal preopinante).

Por la forma en que se resuelve, resulta inoficioso ingresar al análisis de la clasificación arancelaria de la mercadería y la exactitud o inexactitud de la declaración comprometida en el Permiso de Embarque Nro. 13 083 EC01 000591 J, dado que siendo insanable la nulidad decretada por los vicios que padece la resolución apelada, carece de sentido expedirse sobre una cuestión que, para el caso de autos, ha devenido abstracta. **ASI LO VOTO**.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución 19/19 (AD SALU), con costas.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse excusada la Dra. Musso (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 16:51:45 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 17:04:07 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 17:04:08 -03:00