República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-105223230-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en en los autos caratulados "VILUCO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN", expediente N° EX-2023-27212612- -APN SGASAD#TFN.-

---

TRIBUNAL FISCAL DELA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales Titulares integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "**VILUCO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente N° **EX-2023-27212612- -APN SGASAD#TFN,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante RE-2023-27195252-APN-SGASAD#TFN, se presenta, por apoderado y patrocinio letrado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 404/2022 dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA N° 12578-62-2015, por la cual se los condenó al pago de una multa por la presunta infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero, y también se intimó al pago en concepto de tributos adeudados con relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación N° 15 008 EC01 001743 X.

Realiza una sucinta descripción de los hechos: que en el año 2015 la firma VILUCO S.A. oficializo la destinación de exportación N° 15 008 EC01 001743 X a los efectos de exportar preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales. La mercadería, dadas sus características, fue sometida a un análisis de control de carácter preventivo por parte del servicio aduanero en los términos de la Resolución General N° 1582/2003 —modificatoria de la Resolución General n.° 2318/07—, el cual inició con la extracción de tres muestras de los efectos a exportar y culminó con el dictado del protocolo de laboratorio N° 108.717 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (en adelante, ITEM).

Señala que el servicio aduanero, a partir del análisis efectuado y no obstante no contradecir en absoluto lo declarado por el documentante ni generar posibilidad alguna de que pueda afirmarse la constatación de una mercadería distinta a la exportada, sostuvo que el permiso de embarque presentaba una declaración inexacta en lo que se refiere a su posición arancelaria, en tanto que conforme al criterio de aduana la posición arancelaria correcta era la N° 1208.10.00.000 J *"SEMILLAS Y FRUTOS OLEAGINOSOS; SEMILLAS Y FRUTOS DIVERSOS,PLANTAS MEDICINALES;PAJA Y FORRAJES HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA, De habas (porotos, frijoles, frijoles, *de soja -soya-")*, el cual implicaba un pago de derechos de exportación igual al 32% con reintegros de exportación al 0%, descartando el declarado por la firma, el cual era la N° 2309.90.10.900 P, *"Los demás. Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales")* el cual tributaba al 5% con un reintegro de exportación igual al 2.05%.

Plantea la nulidad del procedimiento de control en razón de que se omitió considerar la solicitud de nulidad del Procedimiento y Análisis y notificación de resultados de muestras resultante del protocolo de análisis LAB 108.717, con fundamento en la pérdida de representatividad de la muestra sobre la cual se realizó el análisis de laboratorio. Sostiene que, conforme las recomendaciones de conservación expuestas en la monografía del producto exportado, "VILUCOMIX MEGAPRESTARTER MO H", el mismo debió haberse conservado en un "lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar" y con temperaturas que no superasen los 25°C para que el producto se mantenga inalterado durante seis (6) meses. Expresa que, dicho plazo, se vio holgadamente superado al momento de conocerse los resultados del ITEM en fecha 22/03/2016, es decir, a más de un año después de la maniobra de extracción. Se agravia de que, debido a la demora excesiva del órgano de control en efectuar el pertinente análisis, la muestra utilizada, al tratarse de un alimento perecedero, habría perdido la calidad exigida por la normativa, es decir, de ser "*realmente representativa del conjunto o partida"*.

Manifiesta que el permiso de embarque en trato no tiene asociado el formulario de entrega de muestra que la RG 1582/2003, el cual es parte de la documentación obligatoria en el procedimiento de control presuntivo al momento que se produce la extracción de la muestra. A su vez, propugna la invalidez de la Resolución apelada en tanto no se le ha cursado notificación alguna a las partes del resultado del protocolo de laboratorio, impidiéndoles solicitar al servicio aduanero la realización de un segundo análisis en los términos del punto 3, Anexo III de la Resolución N° 1582/03, el cual constituye, acorde al reglamento, la " *vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*". Sostiene que dicha omisión vulnera gravemente su derecho de defensa contemplado en el art. 18 de la Constitución Nacional y, en consecuencia, ocasionó un daño irreversible en tanto significó la alteración de una etapa procesal clave para la defensa de la clasificación arancelaria de la mercadería.

Expresa que la firma declaró la partida 2309 al clasificar arancelariamente la mercadería a exportar siguiendo con rigurosidad las reglas generales del sistema armonizado y notas explicativas correspondientes a dicha partida. En efecto, entiende que hay una total identificación entre lo clasificado y el producto exportado. En razón de ello, concluyen que el servicio aduanero no demostró acabadamente la comisión de la infracción ya que la condena se fundamenta en un análisis parcial. Finalmente, solicitan se revoque la resolución aduanera, con costas a la demandada vencida.

II.— Que, mediante IF-2023-89975766-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el

traslado que le fue oportunamente conferido y ofrece las actuaciones administrativas objeto de la causa, las cuales acompaña en formato digital. Se refiere a los hechos y antecedentes del caso. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por la contraria. Realiza postulaciones respecto de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, inc. a) y los hechos del *casus*. Sostiene que la mercadería exportada mediante la Destinación N° 15 008 EC01 001743 X no corresponde con la declarada, resultando así una posición arancelaria inadecuada. Cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la demandante.

III.— Que, mediante la providencia Nº PV-2023-95253227-APN-VOCXVII#TFN en fecha 15/08/2023 , se declaró la causa de puro derecho, y mediante PV-2023-98030387-APN-VOCXVII#TFN se elevó al conocimiento e intervención de la Sala “F”. Finalmente, en fecha 28/08/2023 los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, en fecha 03/08/2023, la representación fiscal acompañó el sustento documental de la litis, el expediente administrativo SIGEA Nº 12578-62-2015, en formato digital en un archivo PDF de un total de 87 fojas, el cual culminó con el dictado de la Resolución 404/2022 (AD CAMP), apelada en autos.

V.— Sentado lo precedente, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho y, para ello, como primer estamento, se verificará si el personal preventor cumplió con el debido proceso legal que enmarca un sumario infraccional como el aquí puesto en crisis.

Que, el servicio aduanero, mediante la Resolución N° 404/2022 (AD CAMP), resolvió condenar a la firma VILUCO S.A. y al Sr. CARLOS DANIEL SANCHEZ, el despachante de aduanas, al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), a la vez que intimó a la exportadora al pago en concepto de derechos de exportación, por entender que existió una discrepancia entre la posición arancelaria declarada en la Destinación N° 15 008 EC01 001743 X y la mercadería efectivamente exportada, resultando ello en una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, habría producido un perjuicio fiscal en tanto se abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que, la mercadería cuestionada fue documentada bajo la P.A. N° 2309.90.10.900 P, *Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales*, la cual tributaba un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que la misma debía ser clasificada en la P.A. 1208.10.00.000J, comprensiva de *semillas y frutos oleaginosos; semillas y frutos diversos; plantas industriales o medicinales; paja y forrajes*, con un gravamen del 32% en concepto de derechos de exportación.

Que, el servicio aduanero basó su condena en el protocolo de laboratorio N° 108.717 del ITEM realizado sobre las muestras extraídas de la mercadería exportada mediante la operación documentada por la destinación N° 15 008 EC01 001743 X.

Que, a fs. 1, se remitieron las actuaciones al ITEM para realizar el pertinente análisis lo solicitado por el verificador y que, a fs. 4, obra constancia del desglose del Formulario OM 1020, sin que el servicio aduanero haya agregado copia alguna al expediente.

Que, a fs. 2 de las actuaciones administrativas, obra agregada el acta de extracción de un juego de tres muestras respecto de la operación en trato y en los términos de la Resolución N° 1582, a fin de someterla a un análisis de carácter presuntivo. En consecuencia, a fs. 7 y con fecha 22/03/2016, consta agregado el informe de análisis del ITEM y sus respectivas conclusiones.

En base a ello, la Aduana de Campana a fs. 14 y en fecha 04/10/2018 aperturó sumario contencioso en los términos del art. 1090, inc. c) del Código Aduanero, por considerar que se había configurado la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del cuerpo normativo citado.

Que, por el referido artículo, se establece que: "*el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio (...)*".

Que, la firma VILUCO S.A. había declarado la mercadería exportada en la partida arancelaria 2309.90.10.900 P que tributaba un 5% de derecho de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que correspondía ubicarla en la P.A. 1208.10.00.000J, la cual tributaba un 32% de derechos de exportación. En ese sentido, el Fisco sostuvo que el perjuicio fiscal era del 27%, por lo que se habría configurado la infracción aduanera.

VI.— Que, sentado ello, y para dar una respuesta jurisdiccional justa, entiendo que, en base al contexto fáctico reseñado, corresponde evidenciar la particularidad de algunas aristas que, a la luz del debido proceso legal que impera el procedimiento en crisis, presenta el caso y que serán definitorios para arribar a la decisión que propondré *infra*.

a) No se verifica acollarado al sumario el Formulario OM 1020.

Como bien se relató *ut supra*, las actuaciones administrativas principiaron con la remisión del expediente al ITEM a fin de determinar mediante análisis lo solicitado por el verificador en el Formulario O.M. 1020, el cual, conforme surge de la constancia obrante a fs. 4 vta. fue desglosado a sus efectos.

Al respecto cabe señalar que, en consonancia con lo expuesto por las firma VILUCO S.A. en su contestación de vista (fs. 23/33 vta. de las actuaciones administrativas), la Resolución General N° 1582/03 establece en su art. 4.3 que **la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020**, cuya incorporación al expediente administrativo es de vital importancia a efectos de determinar si las mercaderías analizadas mediante el protocolo de laboratorio N° 108.717 se *corresponden efectivamente con aquellas extraídas oportunamente* en el marco de la operación de exportación objeto de la controversia.

Que, en el referido formulario deben detallarse una serie de datos relevantes del envío de la muestra que permiten la correcta identificación del objeto a analizar, entre ellos: el origen de la muestra, la destinación a la que pertenece, datos referenciales del exportador y despachante, la mercadería declarada, su nombre comercial, la posición arancelaria, etc.

En razón de que no obra en autos constancia alguna de dicho formulario, quien suscribe **no puede arribar con el grado de certeza que exige este tipo de procesos de naturaleza incuestionablemente penal**, *si las mercaderías analizadas coincidían con aquellas extraídas de la Destinación en trato*.

En cambio, de lo que sí tengo certeza es de que el personal aduanero preventor, incumplió con lo establecido por la Resolución General N° 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General N° 2318/07, respecto de la extracción y análisis de muestras en el marco de un control presuntivo de mercadería.

b) Protocolo de laboratorio N° 108.717 del ITEM. Sus conclusiones.

Conforme surge a fs.7 el expediente administrativo, verificase la parte neurálgica del informe forense, destacándose que, en cuanto a lo referido a la "*identificación y cuantificación de los componentes de la muestra"* —los cuales consistían en harina de soja, maíz molido e impurezas vegetales, con presencia de los siguientes agregados: carbonatos, cloruros y fosfatos—, los profesionales intervinientes del ITEM incluyeron la siguiente nota aclaratoria: "***el alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación, no obstante ello, es posible inferir a partir de la observación de campos visuales que la harina de soja es el componente mayoritario de la muestra***".

Esta afirmación —que no admite duda— es literalmente soslayada por la Sra. Jefa de la Sección de Inspección Simultánea -a fs. 11-, que, en franca contradicción con lo afirmado, sostiene que "*se discrepa con el informe del verificador de fs. 9 último párrafo dado que es posible clasificar la mercadería dado que en la muestra del laboratorio por más que no se permita su cuantificación, no hay ninguna nota legal del CAP 23 que indique porcentaje alguno… Por lo expuesto se clasifica la mercadería por la posición arancelaria SIM 1208.10.00.000 J*"

Ahora bien, lo expuesto precedentemente, impone formular los siguientes interrogantes a los efectos de determinar si el razonamiento aplicado por los expertos del ITEM —dependencia orgánica que dependía de la DGA— resultan válidos a los fines pretendidos por la autoridad sancionadora.

1) Si el alto grado de molienda de los componentes no permitía su cuantificación, ¿cómo pudo el ITEM determinar que el componente mayoritario era la harina de soja?

2) En base a lo señalado respecto al método analítico y de procedimiento, ¿se puede, a través de la mera "observación de los campos visuales" —es decir *a simple vista* del especialista— determinar *que la harina de soja es el componente mayoritario de la muestra*?

La respuesta, conforme la lógica que predomina en el sentido común y la experiencia de quien suscribe, no podría ser otra que negatoria.

Si los especialistas no pudieren arribar a un resultado contundente, debieran señalarlo y limitarse a los puntos de pericia requeridos. Lo presuntivo o dudoso debe destacárselo como tal para despejar todo tipo de falsa afirmación o falacias que intoxican la conclusión profesional, científica y objetiva esperable de un análisis forense independiente de toda pretensión acusatoria que pudiere tener la autoridad de control.

Es supina la contradicción en la que incurren los "especialistas" de la dependencia aduanera "ITEM": o es tan alto el grado de molienda que no se puede determinar la cuantificación de sus componentes, o la

mercadería posee un porcentaje de harina de soja mayoritario.

Lo detallado en un primer término en el informe y la conclusión a la que arribó el ITEM respecto de la composición química de la mercadería, implica una falta grave que cierne de nulidad el protocolo de análisis N° 108.717 en tanto resulta falaz y, por ello, atenta contra la lógica —que determina su razonabilidad— desnaturalizando así el procedimiento científico esperado.

c) Segundo análisis sobre las muestras. El tiempo y su impacto en la mercadería.

Cabe destacar que la Resolución General n.° 1582/03 establece en el Anexo II, art. 2.1, que la utilidad del análisis reside en que a través del "*reconocimiento físico o por análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar naturaleza, especie, características y propiedades que se necesitan conocer en el total, a fin de poder identificar, clasificar y valorar las mercaderías de las que fueran extraídas*".

El resultado del análisis técnico incide —consecuente y fundamentalmente— con el del control presuntivo que se efectúa cuando, por alguna circunstancia, existen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.

La actora se agravia particularmente de que, debido a la demora de la Aduana en notificar la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A. (que correspondía el resultado del análisis forense elaborado por el ITEM), el servicio aduanero afectó su derecho de requerir un segundo análisis o contraprueba idóneo para eventualmente controvertir los resultados del primero.

Cabe recordar y evidenciar que, para el supuesto de que la primera pericia haya surgido un resultado motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador (o importador, según el caso), la normativa contempla el **derecho** de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado el resultado del primero.

A su vez, la Resolución destaca que el segundo análisis constituye "*la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*".

Solicitar un segundo análisis es un derecho de prevenido.

Atendiendo a las particularidades del caso traído a conocimiento, corresponde señalar que el producto exportado se trata de un suplemento alimenticio proteico esencialmente de origen vegetal (tal como lo reconoce la división ITEM) destinado a la alimentación animal.

Que, conforme surge a fs. 42/47 vta. de las actuaciones administrativas, obra agregada la certificación emitida por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), donde se certifica, entre otros datos, que el producto "VILUCOMIX MEGA PRESTARTER MO H" se mantiene inalterado durante seis (6) meses en condiciones óptimas de conservación, es decir, aquellas recomendadas por los profesionales que intervinieron en la elaboración de la monografía del producto.

De lo expuesto, dado el origen vegetal de la mercadería y la certificación del SENASA, se puede afirmar y reconocer el carácter **perecedero** de la mercadería que es objeto de la controversia en tanto se trata de un alimento que tiene duración limitada y que está destinado a acabarse o extinguirse (REAL ACADEMIA

ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.6 en línea].).

En consecuencia, toda mercadería del carácter como la aquí en trato, sufre un deterioro natural en su composición originaria y el transcurso del tiempo vicia fatídicamente cualquier examen pericial que pudiere tener lugar cuando el plazo para realizarlo exceda los parámetros temporales y de conservación del producto en trato.

Nótese que el servicio aduanero procedió a notificar a las partes los resultados del análisis al momento de correr vista del sumario contencioso en fecha 08/10/18, es decir, más de tres (3) años, después de la extracción de las muestras.

No resulta ser un detalle menor —a los fines de cuantificar el plazo que demandó la extracción de muestras, la pericia y la notificación del resultado obtenido por la División ITEM— y es que, al no colegirse adunado el Formulario OM 1020, es imposible determinar con certeza cuándo se envió la muestra al ITEM a fin de realizar la pericia.

En definitiva, estamos frente a una mercadería perecedera, cuyas cualidades constitutivas en un buen estado de conservación son garantidas por seis (6) meses (según certifica el SENASA), que fue sometida a un análisis pericial elaborado por una División dependiente de la demandada, desconociéndose cuándo recibió la muestra, donde los especialistas concluyen "*a simple vista*" lo que reconocen no pueden determinar cuantitativamente emitiendo un informe puesto en conocimiento de la prevenida más de 3 años después de la extracción de las muestras.

Lo sintético de lo reproducido *supra* desnuda irregularidad supina y determinante que vicia fatídicamente el proceso, en tanto realizar un segundo examen —como es derecho de la actora— aún inmediatamente después de notificado primigenio, era una **prueba de imposible reproducción ulterior**, pues la mercadería originalmente sometida a estudio no será la misma 3 años después de la extracción de las muestras.

Esa afirmación es indubitable y determinante a los fines de dar la respuesta jurisdiccional pretendida por quien excitó esta jurisdicción quien, con el obrar de la demandada, vio vulnerado su incólume derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional al no permitírsele ejercer oportunamente su derecho a obtener un segundo análisis con una muestra idónea para realizarlo.

En este orden de ideas, teniendo en consideración lo establecido en las normas citadas y lo advertido respecto del proceder en la instancia anterior, se concluye que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General Nº 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General Nº 2318/07 fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el protocolo de análisis N° 108.717 hasta la Resolución N° 404/2022 dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA N° 12578-62-2015 —aquí apelada—, producto de aquél ponzoñoso acto administrativo y así cabe declararla.

VII.— Que, respecto de las costas del proceso, en virtud de lo expuesto precedentemente, no advirtiendo razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, estimo ajustado a derecho imponer los gastos causídicos a la demandada perdidosa.

VIII.— Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la recurrente en su apelación.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Declarar la nulidad de la Resolución Nº 404/2022 dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA N° 12578-62-2015, respecto de la firma VILUCO S.A.

2. Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando **VII.** del presente voto.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiere al voto del Dr. González Palazzo.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad de la Resolución Nº 404/2022 dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA N° 12578-62-2015, respecto de la firma VILUCO S.A.

2.- Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando VII. del voto del Dr. González Palazzo.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del C.A.).

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.04 23:40:29 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 12:52:24 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 12:52:25 -03:00