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

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-151546305-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Diciembre de 2023

**Referencia:** Sentencia ALEA Y CÍA. SA EX -2019-53979584-APN-SGASAD#TFN

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª nominación) con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados "**ALEA Y CÍA. S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX -2019-53979584-APN-SGASAD#TFN**

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** ***Recurso de apelación:*** ALEA Y CIA S.A. se presenta e interpone recurso de apelación contra la Resolución 604/2018 (AD SALO) dictada por el administrador de la Aduana de San Lorenzo (en el marco de las actuaciones administrativas 12517-298-2014) por la cual se la condenó al pago de una multa que asciende a $ 59.599,80 y de U$S 13.093,10 por tributos con más sus intereses y a la devolución de reintegros por U$S 997,28; todo por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954. 1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Hace referencia a los antecedentes de la causa y señala que, en el año 2012, oficializó ante la Aduana el PE 12057EC01006437Y, por el que se documentó la exportación a consumo de mercadería (Preparación para la alimentación de animales) ubicada en la PA 2309.90.90.900 T, que tributaba un 5% de derechos de exportación, que fueron correctamente abonados. Destaca que al momento de registrar el PE el servicio aduanero extrajo muestras del producto, autorizando luego el libramiento de la mercadería. Indica que las muestras extraídas fueron enviadas al ITEM (Instituto Técnico de Examen de Mercaderías) a los fines de su análisis, el cual fue efectuado mediante el Protocolo de Análisis LAB 86654 y notificado por el servicio aduanero en junio del 2014. Alude que a través de dicha notificación el servicio aduanero manifestó que el resultado del análisis habría diferido respecto de la mercadería declarada en la destinación y le hizo saber que podía solicitar el segundo análisis dentro del mes de recepcionada la cédula. Manifiesta que de acuerdo a lo estipulado por el Anexo III, punto 3 de la Resolución General (AFIP) 1582/03 solicitó, en fecha 11.06.14, que se efectué el segundo análisis, designando en dicha ocasión una perito en química para llevar adelante la segunda pericial. Explica que posteriormente, y habiendo transcurrido más de 2 años de exportado el producto, el servicio aduanero decidió, el 23.09.14, aperturar sumario contencioso imputando la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) y b) del CA, vulnerando gravemente el procedimiento previsto en la Resolución General (AFIP) 1582/03 al omitir disponer la realización del segundo análisis debidamente requerido, por lo que todo lo actuado se torna nulo de nulidad absoluta a insanable. Continúa indicando que el 10.11.16, mediante Nota 1508/16, la Aduana determinó unilateralmente que el producto exportado no sería un alimento, aun reconociendo la

solicitud del segundo análisis y sin haber obtenido un resultado. Manifiesta que es recién el 23.02.17, es decir transcurridos casi 5 años de exportado el alimento, que la Aduana decide ordenar la realización del segundo análisis, y que, finalmente, el ITEM decidió devolver la contramuestra manifestando que atento al estado de las muestras no es posible realizar análisis alguno sobre las mismas, por lo que procedió a su devolución sin que se realice el segundo análisis correspondiente, lo que vulnera gravemente el procedimiento previsto en la Resolución General (AFIP) 1582/03 y su derecho de defensa. Reitera luego su planteo de nulidad absoluta e insanable de todo lo actuado e indica que ha dado cumplimiento a todos los requisitos legales previstos para recurrir el resultado del primer análisis. Agrega que resulta inconcebible que la Aduana haya considerado cometida una infracción sin siquiera aguardar la realización del segundo análisis. Expresa que efectuar el segundo análisis sobre el alimento en cuestión resultaba fundamental, atento a que el perfil analítico que surge del primer análisis resulta a todas luces incompleto, pues no muestra la estructura del alimento. Refiere luego a la falta de demostración de la aduana de la comisión de la infracción de declaración inexacta, indicando que tal conclusión condenatoria se encuentra fundamentada en un análisis absolutamente parcial y recurrido, lo que no permite acreditar la comisión de la infracción. Señala además que del primer protocolo no surge de modo expreso que la mercadería exportada haya debido ser declarada en la PA 2304.00.10.100B como afirma la Aduana. Solicita la aplicación de lo previsto en el art. 898 del CA y afirma que ha declarado correctamente la PA de la mercadería exportada. Subsidiariamente, plantea la confiscatoriedad, ilegitimidad e inconstitucionalidad de la tasa de interés aplicada por el servicio aduanero sobre las deudas tributarias. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y se revoque la resolución apelada, con costas a la Aduana.

**II.-** ***Contestación de la Aduana:*** El Fisco se presenta y contesta el traslado conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos y niega todos y cada una de las afirmaciones de hecho y de derecho esgrimidas por la actora, que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Recuerda lo establecido por el art. 954 del CA y destaca que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de la mercadería que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones. Contesta luego el planteo de nulidad esgrimido por la actora, para lo cual cita textualmente los considerandos de la Resolución 604/2018 (AD SALO), apelada en autos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicite se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** ***Proceso ante el Tribunal Fiscal***: Que acompañadas las act. adm. en formato digital, el 30.08.23 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala “E” (PV-2023-101562241-APN-VOCXIII#TFN). El 20.12.23 (IF-2023-151095149-APN-VOCXIII#TFN) se los pasa a sentencia.

**IV.-** ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas 12517-298-2014 se inician con la Nota 180/14 “V”, por la cual se concluye que la situación planteada traería aparejado los efectos lesivos del art. 954 ap. 1 inc. a) y b) del CA, dado que la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la PA 2309.90.90.900T, debiendo ser clasificada en la PA 2304.00.10.100B (fs. 1/2). A fs. 3/5 obran impresiones de intercambio de correos electrónicos. A fs. 6/8 obran el PE 12057EC01006437Y. A fs. 9 obra informe con el detalle de composición de la mercadería. A fs. 10/11 se agrega el Protocolo de Análisis Lab 86654 y sus conclusiones. A fs. 12 se remiten las actuaciones a la sección “R” a fin de que se informe si los reintegros fueron cobrados por el exportador, y a fs. 13/14 se agrega impresión de pantalla de transferencias realizadas al exportador y beneficios de exportación. A fs. 15/18 obra la Resolución 545/14 (AD SALO), por la cual se apertura sumario contencioso contra la actora y la despachante de aduana. A fs. 36/48 la actora contesta la vista conferida y solicita se declare la nulidad de todo lo actuado. A fs. 49 se tiene por contestada la vista y se resuelve no hacer lugar a las nulidades planteadas. A fs. 59/61 la actora plantea recurso de revocatoria contra el auto de fs. 49. A fs. 66 obra el Dictamen 57/15, por el cual se concluye que debe rechazarse el recurso de revocatoria impetrado. A fs. 67/68 luce la Resolución 346/15 (AD SALO), por la cual se rechaza el recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 78 obra la Nota 84/16 (SUMARIOS), a través de la cual se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultanea a los fines de que se adjunten los resultados del segundo análisis de la muestra representativa de la mercadería extraída. A fs. 79/80 luce la Nota 1508/16 (S.I.S), la cual indica que la mercadería en

cuestión es clasificable en la PA 2304.00.10 ya que se trata de una simple mezcla y no de una preparación alimenticia. A fs. 82/83 obra nuevamente el Protocolo de Análisis Lab 86654 y sus conclusiones. A fs. 84/86 obra el Dictamen Técnico 48/17, por el cual se concluye que la mercadería en trato debe conceptuarse como "Mezcla compuesta por harina de soja desgrasada (88% aproximadamente) y maíz molido (12% aproximadamente), presentada a granel", la que clasificaba al momento imponible en la PA 2304.00.10.100. A fs. 87 luce la Nota 73/17 (DV ARIN), informando que la PA antes mencionada ostentaba, a la fecha de oficialización de la destinación, un Derecho del 32% y un Reintegro del 0%. A fs. 131 obra cédula de notificación dirigida a ALEA Y CÍA S.A. por la cual se remiten copias de resultado de los análisis correspondientes a mercaderías documentada mediante las DDT allí enunciadas, entre ellas, la DDT 12057EC01006437Y objeto de autos. Luego, a fs. 132/135 se agregan: **(i)** solicitud de realización de segundo análisis; (ii) la Nota 1139/14 (DV ITEM), por la cual se peticiona que se informe si la solicitud del segundo análisis esta cumplimentada en tiempo y forma; **(iii)** la Nota 30/17 ("MUESTRAS S.I.S."), a través de la cual se informa que con fecha 03.06.14 se le notificó a la firma actora el resultado del análisis de la mercadería, razón por la cual solicitó la realización del segundo análisis, cumplimentándose de esta manera con lo normado en la Resolución General AFIP 3897/16. Asimismo, indica que correspondería la remisión al ITEM conjuntamente con la contramuestra correspondiente; y **(iv)** la Nota 406/17 (SECC MUESTRAS) por la cual se informa que atento al estado de las muestras no es posible realizarse un segundo análisis; efectuadas todas en marco de las actuaciones administrativas 13289-21908-2014. A fs. 136 la Sección Inspección Simultanea entiende que como no el ITEM no pudo realizar el segundo análisis quedaría firme el resultado que dio origen a la denuncia en cuestión. A fs. 138/141 obra el Dictamen 260/18, que concluye que correspondería condenar a la firma por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA. A fs. 142/149 obra la Resolución 604/18 (AD SALO), apelada en autos y por la cual se condena a la actora por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA.

**V.-** ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada, que condena al pago de una multa y tributos por infracción al art. 954.1 inc. a) del CA, se ajusta a derecho.

La Aduana imputó a la actora la infracción mencionada por considerar que la mercadería embarcada no se correspondería con la declarada, y clasificaba por lo tanto en una PA distinta a la documentada. Para así decidir, se basó en el resultado del análisis realizado por el ITEM, efectuado a partir de la muestra extraída de la mercadería y plasmado en el Protocolo de Análisis Lab. 86654.

Que la actora centra su defensa en plantear la nulidad de todo lo actuado, señalando que la Aduana ha vulnerado el procedimiento previsto por la Resolución General (AFIP) 1582/03, imposibilitándole que se realice un segundo análisis de la muestra extraída de la mercadería.

**V.1.-** El primer y segundo párrafo, 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.*

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 este caso, y conforme el *iter* temporal que se relatará a continuación, fue el propio servicio aduanero, a través de su accionar, quien impidió a la actora la realización de un segundo análisis sobre la mercadería documentada, cuyo resultado hubiera podido determinar la veracidad o no de lo declarado en la destinación de exportación.

Según surge de la lectura de las actuaciones administrativas, la extracción de las muestras se produjo al momento del registro del PE 12057EC01006437Y, oficializado en fecha **18.07.12** (Fs. 7 de las act. adm.), produciéndose su entrada al ITEM el **27.09.12**, quien procedió a realizar su análisis en fecha **28.02.14** (fs. 10 y 82 de las act. adm.) bajo el Protocolo de Análisis Lab. 86654. Dicho resultado fue notificado a la actora mediante SICNEA 14057NOTI000525U en fecha **03.06.14** (fs. 131 de las act. adm.).

Por discrepar la actora con los resultados del ITEM solicitó, en los términos del Anexo III, punto 3 de la Resolución General (AFIP) 1582/03, la producción de un segundo análisis, el **11.06.14** (fs. 48 y 132 de las act. adm.).

El **13.11.14** el servicio aduanero notificó a la actora la Resolución 545/14 (AD SALO) por la que se abrió sumario contencioso en su contra (fs. 31 de las act. adm), indicando dicha resolución que "*mediante el Sistema de Comunicaciones y Notificaciones Electrónicas Aduaneras (SICNEA), se enviará copia del protocolo de análisis y se le pondrá en conocimiento de que podrán solicitar el segundo análisis dentro del mes de su notificación"*. (fs. 16 segundo párrafo de las act. adm.). Como era esperable, al momento de contestar la vista otorgada -**25.11.14**- la actora hace saber que mediante SIGEA 13289-21908-2014 solicitó la producción del segundo análisis (fs. 37 de las act. adm.).

La propia Aduana, a través de la Sección Sumarios, le solicitó a la Sección Inspección Simultanea que remita los resultados del segundo análisis (fs. 76 de las act. adm.), quien indicó en fecha **07.12.16** que "*el interesado solicitó el segundo análisis, no habiéndose obtenido hasta la fecha, los resultados del mismo*" (fs. 77 de las act. adm.). Mediante la Nota 30/17 ("MUESTRAS S.I.S.") el jefe de la Sección Inspección Simultanea indicó, el **23.02.17**, que el interesado solicitó la realización de un segundo análisis, cumpliendo de esa manera con lo normado en la Resolución General (AFIP) 3891/16 (fs. 134 de las act. adm.). Posteriormente, y como era de esperarse, la Sección de Muestras Div. ITEM informó, mediante Nota 406/17 de fecha **17.04.17** (fs. 135 act. adm.), que atento al estado de las muestras testigo no era posible realizar análisis alguno. Finalmente, el **22.10.18** el Jefe de la Sección Inspección Simultanea entiende que al no poder realizarse un segundo análisis debe quedar firme el primer resultado que dio origen a la denuncia en cuestión (fs. 136 de las act. adm.). Así quedó sellada, **en octubre del 2018 (más de 6 años desde la extracción de las muestras)**, 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 junio del **2014**.

Resulta por demás notorio que si la Aduana de San Lorenzo, en el momento en que tuvo conocimiento del primer análisis, hubiera procedido de inmediato a ponerlo en conocimiento de la actora y esta solicitaba, en ese momento y dentro del mes –tal cual hizo en autos-, 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 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 trámite administrativo irregular) constituyen un incumplimiento de esa carga, desnaturalizando la finalidad de las previsiones de la Resolución General (AFIP) 1582/03, y conduciendo a una 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 irregular trámite impreso por la Aduana de San Lorenzo a las actuaciones altera -dislocándolo de su finalidad *de búsqueda de la verdad material*- el procedimiento de la Resolución (AFIP) 1582/03. Dicho trámite -irregular- afectó de modo no subsanable 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 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) 1582/03 (art. 1017.1 del CA).

Por ello **Voto por:**

Declarar la nulidad de la Resolución 604/18 (AD SALO) dictada en el expediente SIGEA 12517-298-2014, con costas.

**El Dr. Héctor H. Juárez dijo:**

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

Declarar la nulidad de la Resolución 604/18 (AD SALO) dictada en el expediente SIGEA 12517-298-2014, con costas.

**Regístrese y notifíquese.**

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 12:38:26 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 12:40:47 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 12:40:48 -03:00