**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2024-14535675-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 8 de Febrero de 2024

**Referencia:** SENTENCIA SALA E EX-2019-60670119-APN-SGASAD#TFN (VILUCO S.A. y otro)

---

***TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION***

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Christian Marcelo González Palazzo (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14° Nominación) –por encontrarse en uso de licencia el Dr. Juan Manuel Soria-, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2019-60670119-APN-SGASAD#TFN (VILUCO S.A. y otro).**

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

**I.-** Que se presenta, por apoderado, la firma "VILUCO S.A" y el despachante de aduana Sebastián I. Moraiz e interponen recurso de apelación contra la resolución nro. 266/2019 (AD CAMP), dictada en el expediente nro.12578-279-2013, por medio de la cual se los condenó en forma conjunta por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., al pago de $ 693.309,13 en concepto de multa y a la firma exportadora al pago de U$S 34.271,97 en concepto de derechos de exportación en relación a la destinación de exportación nro. 13 008 EC01 009397 T. Relatan que dadas las características de la mercadería a exportar la misma estaba sujeta a un control especial denominado "presuntivo", establecido por la Resolución 1582/03, por lo que el servicio aduanero procedió a la extracción de muestras representativas de la mercadería a exportar a fin de ser enviadas a la División Laboratorio ITEM, quien efectúa el análisis bajo el número de protocolo LAB 94882. Indican que en base a dicho protocolo el servicio aduanero efectuó la denuncia de declaración inexacta en lo que se refiere a la posición arancelaria, en tanto entendía como correcta la nro. 2304.00.90.990Y y no la nro. 2309.90.90.900T declarada en el PE 13 008 EC01 009397 T. Plantean la nulidad del procedimiento de control en razón de la pérdida de representatividad de la muestra sobre la cual se realizó el análisis de laboratorio. Sostienen que, conforme las recomendaciones de conservación expuestas en la monografía del producto exportado "VILUCOMIX 02" –que antes de producirse los embarques del año 2013 había sido presentada ante la aduana-, 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 a fin de mantener inalterado el producto durante seis (6) meses. Indican que excedido dicho plazo, como ocurrió en este caso en tanto transcurrió más de un año desde la extracción de la muestra hasta

que la misma es recibida, el resultado del análisis no puede reflejar en forma fidedigna la correcta composición de la mercadería. Manifiestan que se realizó un solo análisis, practicado sobre una mercadería con irregularidades notorias en lo que se refiere a su envío y recepción por ausencia de formulario de entrega que además se basa en una muestra sin representatividad por el transcurso del tiempo desde su extracción, sumado a la imposibilidad de que Viluco SA haya podido ejercer la contraprueba reglada en el artículo 3 de la resolución marco. Señala que con la corrida de vista del sumario es que el exportador se anotició del resultado del primer análisis practicado, fulminando la aduana toda posibilidad de poder oponer adecuada defensa y solicitar la práctica de un segundo análisis, a partir de la muestra que conservaba en su poder, provocando una severa afectación a su derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional. Manifiesta que declara la partida 2309 al clasificar arancelariamente la mercadería a exportar siguiendo con rigurosidad las reglas generales del sistema armonizado y sus notas explicativas. Aclara que la mercadería comercialmente denominada “VILUCOMIX 02”, en el sentido de la partida 2309, tiene el carácter de preparación que complementa en términos alimenticios y proteicos los alimentos balanceados completos que reciben los animales para la primera etapa de su vida, siendo inscripto así en el SENASA. Indica que del dictamen Técnico nro. 41/2011 efectuado por la aduana de Mendoza en el marco de las actuaciones sumariales respecto de un caso idéntico al de autos, en donde se cita textualmente el dictamen de la OMA, se concluye que “las preparaciones para la alimentación de los animales en cuestión deben clasificarse en la partida 2309 (subpartida 2309.90) por aplicación de las reglas generales 1 y 6”. Sostienen que la mercadería fue correctamente declarada, por lo que entienden que no se configura en autos la infracción que se les imputa. Ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y solicitan se deje sin efecto la resolución aduanera apelada.

**II.-** Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Niega todas y cada uno de los hechos y derechos alegados por la contraria, con la salvedad de los expresamente reconocidos. Destaca que la declaración inexacta ocurrida en la destinación 13 008 EC01 009379 T se debe a la diferente descripción de la mercadería y una composición con elementos diferentes de los declarados en la declaración comprometida, causando un perjuicio fiscal, diferencia que se encuentra confirmada por el protocolo de análisis practicado por el Instituto Técnico de Mercaderías (ITEM) sobre la muestra obtenida. Indica que la mercadería exportada clasifica como PA (SIM) 2304.00.90.900Y y no la que convenientemente declaró la exportadora que casualmente le permitió modificar la base imponible para evitar el pago en su totalidad de los tributos, configurando una “declaración inexacta” que tuvo por efecto la producción de la consecuencia en el inc. a) del art. 954 del CA. Manifiesta que el sistema aduanero se basa en la veracidad y exactitud de las declaraciones sobre la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías objeto de las destinaciones presentadas ante el servicio aduanero. Cita jurisprudencia. Destaca que lo tipificado en la norma infraccional en trato es la conducta de efectuar una declaración respecto de destinaciones aduaneras que difieran de la que resulte de la comprobación practicada por el servicio aduanero, y que produzca o pueda producir, de pasar inadvertida, un perjuicio fiscal. En cuanto al agravio de la acora referido al no tratamiento de la nulidad planeada en sede aduanera, manifiesta que el acto verificatorio, de extracción de muestras y el posterior análisis no fueron desvirtuados con la prueba correspondiente, siendo dichos actos “actividad administrativa que goza de presunción de legitimidad”. Sostiene que es clara la normativa en cuanto indica que el segundo análisis deberá realizarse con el ejemplar de la muestra testigo del primer análisis con más un nuevo juego de muestras –que deben extraerse conforme el art. 3 Anexo III de la RG 1582/03- de la mercadería denunciada, conforme surge de los actuados, no ha sido conservada por la actora pretendiendo una suerte de inversión de la carga de la prueba. Finalmente indica que no se ha coartado en modo alguna el derecho de defensa de la actora, en tanto puede acceder a otras instancias de revisión de la resolución administrativa, citando doctrina y jurisprudencia al respecto. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia confirmando el decisorio apelado, con costas.

**III.-** Que con fecha 19/2/20 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 6/2/2024 se elevan los autos a la Sala “E” y, con fecha 7/2/2024, se pasan los autos a sentencia.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas nro. 12578-279-2013 se inician a fs. 1 con la Nota “V” 717/2013 por la que se envía a la División Laboratorio ITEM una muestra de la mercadería documentada por el PE 13 008 EC01 009379 T, cuya copia se agrega a fs. 2. A fs. 4 obra constancia del desglose del OM 1020 (solicitud de análisis). A fs. 5 luce el acta de extracción de muestras de fecha 24/7/2013. A fs. 6/7 obra el Protocolo de Análisis LAB 94882 cuyas conclusiones son de fecha 26/6/2014. A fs. 8 por Nota nro. 1237/2014 (DV ITEM) re remiten las actuaciones a la Aduana de Campana. A fs. 9 obra impresión de pantalla del SIM. A fs. 10 obra acta de denuncia nro. 575-2014/6 de fecha 19/12/2014, por presunta declaración inexacta tipificada en el art. 954 del CA, respecto del PE 13 008 EC01 009379 T. A fs. 11 obra el informe del verificador actuante efectuado mediante Nota “V” nro. 611/2014. A fs. 14 obra auto de apertura de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a Viluco S.A. y al despachante de aduana Moraiz Sebastián Ignacio -notificados el 27/3/15 conf. constancia de fs. 15 y 16-. Se acumula la actuación nro. 12574-1915-2015. A fs. 17/30 (refoliado) contestan la vista conferida y acompañan copias de la Monografía del producto denominado “VILUCOMIX 02” certificada por SENASA, del protocolo de análisis nro. 23 elaborado por el Departamento de Nutrición Animal de la Facultad de Agronomía y Veterinaria de la Universidad Nacional de Río Cuarto, del Dictamen Técnico nro. 41/11 de Clasificación Arancelaria y Nota OMA de fecha 20/7/11, a fs. 31/36, 37, 3839 y vta. y 40/41 (refoliadas), respectivamente. Se acumula la Actuación nro. 17114-5526-2016. A fs. 49/79 (refoliado) las actoras acompañan documental. A fs. 81 se tiene por presentada la firma exportadora junto al despachante de aduana, por contestada la vista en tiempo y forma, por agregada la documentación y se abre la causa a prueba. Se acumula el Alcance nro. 12578-279-2013/1. A fs. 84/90 (refoliado) se acreditan los diligenciamientos de los oficios ordenados, cuyas contestaciones se agregan a fs. 91/158 (refoliado). A fs. 159/160 y vta. obra el Dictamen nro. 233/19 (SE SU AD CAMP). A fs. 161/163 y vta. se dicta la Resolución nro. 266/19 (AD CAMP), apelada en la especie. A fs. 167/168 (refoliado) luce acreditación de interposición de recurso ante este Tribunal.

**V.-** En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a las recurrentes la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 13 008 EC01 009379 T, se ajusta a derecho.

El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: “*EI 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, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...*”.

Que el servicio aduanero imputa a las recurrentes la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. nro. 13 008 EC01 009379 T, oficializado el 22/7/2013, se exportaron -con destino a Indonesia-, 270 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T *“Las demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás — Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES”*, correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de

exportación.

El servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.90.900Y, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%, tal conclusión se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94882 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de sales de cloruro agregadas"*, aclarando que *"El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación…" infiriendo a partir de la observación que "…el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada…"* (ver fs. 7 de act. adm.).

**VI.-** Que, en primer lugar, tanto en esta instancia como al momento de contestar la vista en sede aduanera, las actoras se agravian que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio.

Que ambas actoras sostienen que el permiso de embarque involucrado no tiene asociado el formulario de entrega de muestra –OM 1020- que la mencionada resolución exige como parte de la documentación obligatoria en el procedimiento de control presuntivo al momento que se produce la extracción de la muestra.

Que respecto a ello, cabe señalar que la Resolución General nro. 1582/03 establece en su art. 4.3 que la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020 y que si bien a fs. 1 de las act. adm., y con motivo del envío de la muestra a la División Laboratorio ITEM, el Jefe de la Sección "V" de la Aduana de Campana menciona que se adjunta la solicitud de análisis OM-1020, la misma fue desglosada conforme la constancia de fs. 4 de las act. adm, por lo que si bien se hace mención a su existencia la ausencia del mismo en el expediente administrativo impide determinar con certeza si las mercaderías analizadas mediante el Protocolo LAB 94882 se corresponden efectivamente con las extraídas oportunamente de la destinación en trato, asistiendo razón a las actoras respecto a este punto.

Que a su vez las actoras se agravian respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido desde que tuvo lugar la toma de la misma y la fecha del resultado del laboratorio, y asimismo, que dicho resultado no le fue notificado, tomando conocimiento del Protocolo Análisis LAB 94882 recién con la notificación de la apertura de sumario y corrida de vista, habiendo transcurrido casi dos años desde la toma de la muestra (24/7/13, ver fs.5 de las act. adm.) dejándola así, sin posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Que al respecto es oportuno señalar lo establecido por la Resolución General nro. 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras, que en el punto 3 de su Anexo III establece que el segundo análisis *"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 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 contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis."*

Que por su parte, la Resolución General AFIP nro. 2318/07 Anexo III. Punto 4.2b) señala que *"…Las muestras extraídas deberán satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8 del Anexo II de esta resolución general, y para el caso de mercaderías no citadas en el mencionado punto deberá consultarse a la Dirección de Técnica – División Instituto de Examen de Mercaderías.*

*A fin de guardar debida constancia de lo actuado, deberá labrarse un Acta de Certificación de toma de*

*muestras, dejando de manifiesto la representatividad de las mismas y la facultad del interesado de solicitar u segundo análisis en los términos del punto 3. del Anexo III de la presente. Este último, se realizará con la muestra reservada por el extractor y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador."*

Que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 24/7/13 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 5) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 13/8/13 (fs. 6) y con fecha 26/6/14 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 94882 (fs. 6/7), no obrando constancias por medio de la cual se haya notificado a la firma Viluco S.A. o al despachante de aduana Sebastián Ignacio Moraiz, del resultado del análisis correspondiente a la mercadería en cuestión.

Que en atención a ello debe tenerse en cuenta la Monografía del Producto Certificada por el SENASA, presentada ante la Aduana por Viluco S.A. en el año 2013 en ocasión de las exportaciones a realizarse, expresamente surge: *"16. CONDICIONES Y PLAZO DE CONSEVACIÓN: El producto se debe conservar en lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar. Las temperaturas de almacenamiento no deben superar los 25°C. En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses."*

Surge de ello que el plazo de seis meses antes aludido fue excedido de manera notoria en relación a las fechas entre las cuales se tomó la muestra (24/7/13) y aquélla en que se practicó el análisis (24/6/14), por lo que el examen del Laboratorio no arroja un resultado dotado de la confiabilidad y certeza necesarias, en tanto conforme lo reseñado en el párrafo precedente, es de toda evidencia que en razón del tiempo transcurrido, la mercadería ha perdido su condición original, encontrándose alterada.

Que en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del presente, así como la falta de notificación del resultado del protocolo de laboratorio, que conforme surge del sumario aduanero, la actora tomo recién conocimiento del mismo con la instrucción de sumario y su corrida de vista, cercenándole así la posibilidad de solicitar un segundo análisis, vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable, no siendo posible su subsanación en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa, se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impiden la realización, en la actualidad, de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Que la representatividad de la muestra, es decir, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, es el principio básico sobre el cual se encuentra estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable de modo tal que, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil.

En consecuencia, cabe concluir que, en el caso en examen, ha quedado neutralizada la posibilidad de la actora de realizar un segundo análisis, dadas las características de la mercadería y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y su análisis, sumado a ello la notificación del resultado recién en la apertura del sumario y corrida de vista, lo que ha conculcado en forma irreversible su derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Lo manifestado es concorde al precedente -firme- recaído en la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, autos "VILUCO SA Y OTRO (TF 60588502-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO

EXTERNO", Expte. 56332/2022, de características similares al presente.

Por consiguiente, se concluye que asiste razón a las actoras en cuanto sostienen que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General nro. 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General nro. 2318/07, fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el Protocolo de Análisis LAB 94882 hasta la Resolución nro. 266/19 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-279-2013, lo que así se declara, con costas al Fisco nacional (art. 1163 del C.A.).

**VII.-** Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por los recurrentes en su apelación.

Que en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 266/19 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-279-2013, con costas a la demandada.

**El Dr. Christian González Palazzo dijo:**

Que adhiere al voto que antecede.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

**Declarar la nulidad de la Resolución nro. 266/19 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-279-2013, con costas a la demandada.**

**Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la D.G.A. y, oportunamente, archívese.**

**Suscriben los Dres. Héctor H. Juárez y Christian M. González Palazzo –Vocal subrogante de la Vocalía de la 14° Nominación, que se encuentra vacante-, por licencia del Dr. Juan Manuel Soria –conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del RPTFN-.**

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 17:46:47 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 18:09:36 -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: 2024.02.08 18:09:37 -03:00