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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-66549947-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA SALA E. EXPTE. NRO. 39.883-A. STYLUS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **“STYLUS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. nro. 39.883-A.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 73/86 se presenta, por apoderado, la firma “STYLUS S.A” e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 351/2018 (AD SALO), dictada en el expediente nro.12517-178-2014, por medio de la cual se la condenó por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., al pago de $ 336.710,46 en concepto de multa y de U$S 57.115,73 en concepto de tributos con más sus intereses, en relación a la destinación de exportación nro. 13 057 EC01 004931 M. Manifiesta que es una empresa que se dedica al rubro informático y que para poder desarrollar su actividad correctamente se vio obligada a realizar diversas exportaciones ajenas a su giro comercial a fin de poder acceder a los productos necesarios para continuar su actividad principal, motivo por el cual efectuó exportaciones de “premezcla de alimento balanceado para animales”, corroborando que se trataba de la mercadería descripta al encontrarse autorizada y aprobada por el SENASA. Señala que a través del PE 13 057 EC01 004931 M oficializó ante la Aduana de San Lorenzo, la exportación a consumo de mercadería ubicada en la PA nro. 2309.90.90.900T, la que tributaba un 5% de derechos de exportación que fueron correctamente abonados, destacando que al momento de su registro el servicio aduanero extrajo muestras del producto exportado, las que fueron enviadas al ITEM a los fines de su análisis. Relata que efectuado el primer análisis relacionado con la muestra extraída, el servicio aduanera le notifica el resultado efectuado mediante Protocolo de Análisis nro. LAB 95315, del que surgía la existencia de “cristales de sales de cloruro” y maíz lo cual demostraba la “existencia de agregados adicionales” distintos a la harina de soja. Indica que en virtud de lo manifestado en la notificación SICNEA nro. 14057NOTI000012L en

cuanto a que del resultado no surge el porcentaje de uno de los componentes del producto y sin saber a qué porcentaje y/o componente de producto la aduana se refería, solicitó en fecha 18/2/14, mediante SIGEA nro. 12509-343-2014 y dentro del plazo de 30 días previsto en el Anexo III, punto 3 de la Resolución General AFIP nro. 1582/2003, que se efectúe el segundo análisis, prestando conformidad en fecha 29/8/14, con hacerse cargo de los gastos que genere la realización del mismo, designando, a su vez, una perito química matriculada para llevar adelante esa segunda pericia. Indica que ni bien efectuado el primer análisis y sin aguardar a que se efectúe el segundo análisis por ella requerido, la aduana a través de un ilegítimo y violatorio accionar, le solicitó opinión al departamento de Técnica y Nomenclatura y Clasificación arancelaria, quien en base a ese "análisis notoriamente parcial" en fecha 17/12/13 que para las mercaderías en cuestión no resultaría aplicable la partida 2309, y en base a ello la Aduana decidió aperturar sumario contencioso y correr vista de todo lo actuado por la infracción de declaración inexacta, vulnerando así el procedimiento previsto en la Resolución 1582/2003. Arguye que el accionar de la Aduana acarrea la nulidad absoluta de todo lo actuado, en razón de que el segundo análisis además de haberse realizado luego de contestada la vista, se realizó luego de años de extraída la muestra del alimento perecedero, ello producto a un problema propio del ITEM, quien además reconoció de modo expreso que dicho instituto no contaba con los equipamientos necesarios para realizar siquiera el análisis, según mails adjuntos en las actuaciones administrativas. Expresa que si bien las muestras del producto perecedero utilizadas para realizar el segundo análisis se encontraban en aparentes buenas condiciones, los resultados obtenidos claramente podrían no considerarse ya representativos del producto exportado, siendo factible que el transcurso del tiempo entre los diferentes muestreos provoquen cambios en la composición del producto, debido a las naturales condiciones de temperatura y humedad, máxime cuando se desconocen las condiciones de almacenamiento de las muestras, lo cual provoca que la nulidad no pueda ser considerada eventualmente como "relativa", constituyendo una nulidad absoluta e insanable. Sin perjuicio de la nulidad planteada entiende que del resultado de ambos análisis surge que la posición arancelaria declarada (es decir la PA nro. 2309.90.90.900T) es la correcta, dado que la misma aduana reconoce que no se trata de harina de soja pura, sino que se encuentra mezclada con materias y/o elementos en porcentajes superiores al 3%, lo que provoca que el producto exportado no pueda excluirse de la partida 23.09, conforme lo dispone su propia Nota Explicativa. Señala que de los propios dichos de la funcionaria del ITEM, las muestras a analizarse, por su propio reconocimiento estaban compuestas de harina de soja 95%, Maíz 4.9% y cloruros, elementos cuya existencia fue la que se analizó y corroboró al llevarse a cabo el tardío segundo análisis, haciendo notar que lo que se analizaría al realizar el mismo era precisamente cuantificar los cloruros, cuya existencia en el resultado no puede negarse por cuanto surge expresamente del mismo. Sostiene que el servicio aduanero de manera irrazonable e inentendible le imputa desde el inicio del nulo procedimiento seguido, la infracción de declaración inexacta, prevista y penada por el art. 954 inciso a) del CA, alegando que lo analizado correspondería clasificarse por la PA nro. 2304.00.10.100B cuya alícuota de derechos sería del 32% y no por la PA 2309.90.90.900T que establecía una alícuota del 5% conforme fuera declarado, ello en forma infundadamente opuesta a lo que surge de los Protocolos de Análisis, aun cuando los mismos presenten los vicios indicados, puede extraerse que la posición arancelaria declarada era la correcta, por lo que bajo ningún punto de vista la aduana ha demostrado que se haya cometido infracción alguna. Cita jurisprudencia. Trae a colación el Dictamen Técnico nro. 41/11, dictado en el SIGEA nro. 12425-84-2010/1 por el Jefe del Departamento d Clasificación Arancelaria. Concluye que del mencionado dictamen técnico y de los resultados de los análisis en cuestión, al servir la mercadería en trato para complementar un alimento balanceado, reviste el carácter de "preparaciones" en el sentido de la partida 23.09. Subsidiariamente solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del CA y plantea la confiscatoriedad e inconstitucionalidad de la tasa de interés aplicable sobre los tributos. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución aduanera apelada.

II.- Que a fs. 95/101 se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las

actuaciones administrativas. Niega todos y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias que contenga el escrito en traslado, que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Manifiesta que respecto a la realización del segundo análisis la Resolución General (AFIP) 1582/2003 que regula su procedimiento, nada dice sobre el momento de realizarlo, refiriéndose sobre el término para solicitarlo, el cual debe ser requerido dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis. En cuanto al planteo nulidad de la pericia efectuada por el ITEM, invocada por la actora por realizarse la misma tiempo después del vencimiento de la mercadería expirara y que el instrumental se encontraba descompuesto, se contradice con lo manifestado por la perito química de la actora en el informe obrante en las actuaciones 12509-343-2014/1 (fs. 2). 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 las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas. Cita jurisprudencia. Indica que existe perjuicio fiscal cuando se produce una merma o disminución inmediata e injustificada de la renta fiscal o cuando concurre la simple posibilidad que la misma se produzca. Manifiesta que las declaraciones que, en caso de pasar inadvertidas, produjeren o hubieren podido producir el perjuicio son, por consiguiente punibles. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 102 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. A fs 107 se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 108 se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12517-178-2014 se inician a fs. 1/2 con la Nota 017/2014 “V” por la que se infiere que la mercadería no cumpliría con los requisitos para ser clasificad en la PA 2309.90.90.900T debiendo ser clasificada como harina de soja en la PA 2304.00.10.100B, lo que traería aparejado los efectos lesivos del art. 954 inc. a) del CA. A fs. 3/4 obra el Protocolo de Análisis LAB 95315 cuyas conclusiones son de fecha 6/12/2013. A fs. 5/13 luce copia del PE 13 057 EC01 004931 M y de su documentación complementaria. A fs. 14/16 se agregan impresiones de correos electrónicos internos. A fs. 17/19 se dicta la Resolución nro. 119/2014 (AD SALO) de fecha 21/3/2014, por la que se dicta la apertura de sumario 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 STYLUS S.A y a la despachante de aduana. A fs. 34 se emite la Nota nro. 277/14 (Sec V) por la que se realiza el aforo en virtud de la solicitud de ampliación de la denuncia en los términos del art. 954 inc. b) del CA. A fs. 35 obra corrida de vista ampliada por la presunta infracción al art. 954 inc. b) del CA. A fs. 37 se glosa notificación SICNEA nro. 15057NOTI000270S de fecha 19/3/2015, por la que se notifica a la firma STYLUS S.A. la apertura de sumario y corridas de vista (ampliadas). Se acumula el Alcance nro. 12517-178-2014/1. A fs. 30/47 (refoliado) obra el descargo de la firma actora y a fs. 48/94 (refoliado) la documental acompañada. A fs. 95 se corre vista de todo lo actuado a la despachante de aduana, quien efectúa su descargo a fs. 98/106. A fs. 112 se tiene por presentada a la firma exportadora en tiempo y forma y se rechazan las nulidades planteadas por extemporáneas y a fs. 113 a la despachante de aduana. Se acumula el Alcance nro. 12517-178-2014/2. A fs. 120/124 (refoliado) la firma recurrente plantea revocatoria. A fs. 125 (refoliado) se emite el Dictamen 438/2015 concluyendo que debe rechazarse el recurso de revocatoria interpuesto, lo que se efectúa a fs. 126 (refoliado) mediante Resolución nro. 810/2015 (AD SALO). A fs. 132 obra Nota nro. 882/2016 (SUMARIOS) solicitando a la Sección Inspección Simultanea que emita informe técnico. A fs. 133/135 se emite el solicitado informe mediante Nota nro. 1457/16 (S.I.S.). A fs. 78 se elevan los actuados al Dpto. Técnica de la Nomenclatura y Clasificación Arancelaria – División Clasificación Arancelaria por Nota nro. 940/2016 (AD SALO). A fs. 138/140 obra el Dictamen Técnico nro. 90/17. A fs. 141 se informa por Nota nro. 150/17 (DV ARIN) que para la PA SIM 2304.00.10.100 corresponde un derecho de exportación del 32% y un Reintegro Fijo del 0%. A fs. 142/146 obra el Dictamen nro.

75/2018. A fs. 147/154 se dicta la Resolución nro. 351/2018 (AD SALO), apelada en la especie. A fs. 156 por Nota nro. 399/2018 (AD SALO) se elevan las actuaciones a la División Regional Jurídica 2 - Hidrovía, en los términos del art. 1115 del CA, quien a fs. 157 emite Nota nro. 669/2018 (DV RJU2) de remisión a la Subdirección General Técnica y Legal Aduanera, a los mismos fines. A fs. 158 se glosa Nota nro. 1030/18 (DE ACJI) solicitando al Departamento Asesoramiento Aduanero la emisión del dictamen de su competencia. A fs. 159 se solicita información a la Dirección Regional Jurídica II Hidrovía mediante Nota 147/2018 (DV DSAD), obrando a fs. 160 su cumplimiento por Nota 911/2018 (DV JRU2). A fs. 161/162 se emite dictamen nro. 2743/19 (DV DSAD) y fs. 163 y vta. la RESOL-2018-223-E-AFIP#SDGTLA, que aprueba los arts. 3 y 4 de la Resolución aquí apelada. A fs. 164 se remiten los actuados a la Aduana de San Lorenzo mediante Nota nro. 1680/18 (DE ACJI). A fs. 169 (refoliado) se acredita la interposición de recurso de apelación ante este Tribunal.

Corre por cuerda separada la Actuación nro. 12509-343-2014, la que se inicia a fs. 1 con presentación de la firma STYLUS SA de fecha 18/2/14, solicitando la realización del segundo análisis respecto del PE 13 057 EC0 1004931 M –entre otros-, de acuerdo a lo normado por la Resolución General nro. 1582/03 punto 3. A fs. 2 por Nota nro. 150/14 (MUESTRA “V”) se tiene por solicitado el segundo análisis en tiempo y forma y se solicita remisión de las muestras al ITEM, lo que se efectúa por Nota 379/14 (AD SALO). En lo que aquí interesa a fs. 50 se glosa copia de la Nota nro. 172/2013 (Muestras “V”) y Nota nro. 1218/2013 (AD SALO) por las que se informa la extracción de dos juegos de muestras representativas de la carga correspondiente al PE 13 057 EC0 1004931 M y la remisión de las mismas al ITEM para su análisis en los términos de la Resolución Gral. nro. 1582/03. A fs. 51 se agrega copia del Acta de Extracción de fecha 29/7/13 y a fs. 52 del PE 13 057 EC0 1004931 M. A fs. 53/56 obra copia de la solicitud de inscripción de alimentos para animales ante el SENASA. A fs. 57/58 se agrega copia del Protocolo de Análisis LAB 95315 y sus conclusiones. A fs. 59 se agrega copia de la Nota nro. 3665/2013 (DV ITEM) por la que se remite a la Aduana de San Lorenzo el resultado del análisis informado mediante el protocolo analítico nro. 95315. A fs. 60 se glosa copia de la notificación SICNEA nro. 14057NOTI000012L, por la que se remiten copias del resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por el PE 13 057 EC0 1004931 M –entre otros-, cuyo estado es “ENVIADO” en fecha 29/1/14. A fs. 61 el ITEM solicita a la firma STYLUS SA que mediante nota dirigida al mismo, dé conformidad a los gastos que generen la solicitud del segundo análisis y se nombre al profesional que intervendrá en el peritaje, lo que se cumple a fs. 62/66. A fs. 67 se requiere a la firma exportadora que informe las diferencias y observaciones al protocolo de análisis LAB nro. 95315, en virtud de que el mismo es coincidente con las declaraciones juradas efectuadas ante el SENASA, lo que se informa a fs. 68. A fs. 70 obra el Plan de Pericia. A fs. 71/72 se glosa el Acta de Pericia de fecha 21/5/15. A fs. 77 se agrega el Informe analítico del Centro de Investigaciones Toxicológicas SA protocolo nro. 191736 de fecha 21/5/15. A fs. 78 se remiten las actuaciones a la División Operativa San Lorenzo por nota nro. 1189/2015 (DV ITEM). Se agrega sin acumular el Alcance nro. 12509-343-2014/1, a fs. 1/5 obra el informe aclaratorio de la perito de parte. A fs. 6 se glosa la Nota nro. 426/16 “SIS” por la que considera que el resultado de los dos análisis no modifican lo denunciado originalmente, por lo que remite la presentación a la Sección Sumarios para su agregación al Sumario Contencioso nro. SC-003-2014. A fs. 7/40 (refoliado) se agregan los anexos fotográfico y de copias correspondientes a la realización del segundo análisis.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a la recurrente 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 0057 EC01 004931 M, 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 la recurrente 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. 13 057 EC01 004931 M, oficializado el 23/7/2013, se exportaron -con destino a Vietnam-, 500 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 2304.00.10.100B, 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 95315 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"presenta una composición de estructuras vegetales de harina de soja desgrasada (95%) y maíz partido (5%). Con el agregado de cristales de sales de cloruros..."* (ver fs. 4 de act. adm.).

VI.- Que la actora se agravia en cuanto a que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General 1582/03, al emitir la corrida de vista sin aguardar a que se realice el segundo análisis, que fue solicitado en tiempo y forma conforme lo dispuesto en el punto 3 de la mencionada resolución, viéndose obligada a contestar la vista con lo parcialmente actuado, afectando así su derecho constitucional de defensa en juicio. Ello sumado al hecho de que el segundo análisis fue realizado luego de transcurridos varios años desde la extracción de la muestra y exportación del producto, que si bien se encontraba en aparentes buenas condiciones, los resultados obtenidos podrían no considerarse representativos del producto exportado, al tratarse de un alimento perecedero.

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 29/7/13 se procedió a la

extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 51 de act. adm. nro. 12509-343-2014) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 10/9/13 (fs. 5 de act. adm. 12517-178-2014) y con fecha 6/12/13 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 95315 (fs. 3/4 de act. adm. 12517-178-2014), una vez notificado el mismo, con fecha 18/2/14 la firma actora solicitó la realización del segundo análisis, el que se tuvo por solicitado en tiempo y forma el 6/3/14 (fs. 1 y 2 de act. adm. 12509-343-2014). Con fecha 21/3/14 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió abrir sumario contencioso contra la firma Stylus SA por la presunta infracción al art. 954 ap. 1, inc. a del CA, la que resultó ampliada por el inc. b) del C.A. en fecha 19/3/15, y asimismo, correr vista de todo lo actuado. Con fecha 6/4/15 la firma actora presentó su descargo en sede administrativa (fs. 38/47 refoliado de act. adm. 12517-178-2014). Con fecha 21/5/15 se labra el Acta de Pericia correspondiente para la realización del segundo análisis y se emite el Informe Analítico identificado como Protocolo nro. 191736 (fs. 71/72 y 77 act. adm. 12509-343-2014). Con fecha 9/3/17 se elabora el Informe Técnico nro. 90/17 y con fecha 2/7/18 se dicta la Resolución nro. 351/2018 (AD SALO) que resolvió condenar a la firma actora al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1, inc. a del CA, intimándole, asimismo, el pago de una suma por diferencia de tributos.

Que de lo expuesto resulta que, el servicio aduanero extrajo las muestras para analizar y enviar al ITEM, en presencia y con la conformidad de la parte actora. A su vez, al labrase el acta de extracción se dejó expresa constancia de que el *"el libramiento de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprobaren del análisis a practicarse, más las multas que correspondieren en caso de verificarse tales inexactitudes"*, y asimismo, se le hizo saber que *"podrá solicitar un segundo análisis en los términos del punto 3 del Anexo III de la norma mencionada"* –se refiere a la Resolución General nro. 1582/03–.

El resultado del laboratorio le fue notificado a la misma, quien como se expuso, en fecha 18/2/2014 solicitó dentro del plazo establecido en el punto 3 del Anexo III de la Resolución General nro. 1582/03 la realización de un segundo análisis, el cual fue concedido y cuyo resultado obra a fs. 71/72 y 77 de las act. adm. 12509-343-2014, por lo que se constata que la actora pudo efectivamente ejercer su derecho de defensa en juicio, por lo que no corresponde hacer lugar al agravio esgrimido por la recurrente sobre este punto.

En cuanto al agravio referido a que el acto de apertura del sumario y corrida de vista, fuera dictado sin aguardar la realización del segundo análisis solicitado conforme lo previsto en la Resolución General nro. 1582/03, cierto es que de la lectura del Dictamen Técnico nro. 90/17 expedido por el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria surge que para la elaboración del mismo *"…se tomarán en cuenta, como elementos de juicio, la denuncia contenciosa obrante a fs. 1/2, rubricada por el Jefe (Int.) Sección "V"; la Nota N° 1457/16 (S.I.S.) obrante a fs. 133/135, rubricada por el Jefe Sección Inspección Simultánea; el Protocolo de Análisis N° 95315 realizado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), obrante en copia a fs. 57/58 de la Actuación N° 12509-343-2014 (agregada sin acumular a los presentes actuados), en virtud de que dicho Protocolo, obrante a fs. 3/4, no se encuentra firmado por el personal responsable de ese Instituto; copia del Acta de Pericia obrante a fs. 71/72 de la Actuación antes mencionada; y copia del Permiso de Embarque obrante a fs. 6…"* (el subrayado no es del original), es decir que para elaboración del mismo –el que fue replicado tanto en el Dictamen nro. 75/2018 como en la Resolución aquí apelada- se consideraron ambos resultados por lo que no se constata vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión, circunstancia por la cual resulta improcedente la declaración de nulidad planteada, toda vez que, no obstante que el acto de apertura del sumario, fue dictado antes de que se efectuara el segundo análisis, el servicio Aduanero al momento de resolver ponderó el resultado de ambos exámenes.

Que tampoco corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente referido a la falta de

representatividad de la muestra utilizada para efectuar el segundo análisis, en virtud de lo expresamente consignado en el Acta de Pericia -suscripta por la perito de parte sin realizar objeciones-, en cuanto a que *"Se verifica la correcta identificación e inviolabilidad del envase de las muestras testigo agregadas, correspondientes a las muestras en poder de la aduana de extracción.."* y que al momento de aperturar la misma *"…se verifica el buen estado de conservación, para proseguir a su análisis…"* (puntos 1 y 3 de fs. 71 de las act. adm. 12509-343-2014).

En conclusión, se rechazan los planteos de nulidad efectuados por la recurrente, en tanto no se observa vulneración alguna al procedimiento establecido por la entonces vigente Resolución General nro. 1582/03.

VII.- Que sentado lo que antecede corresponde expedirse en cuanto al fondo de la cuestión, esto es la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 13 057 EC01 004931 M.

Que el pedido del segundo análisis se realizó al solo efecto de cuantificar la concentración de cloruros (cloruro de sodio) en las muestras extraídas, el cual arrojó según el Acta de Pericia y Protocolo nro. 191736, efectuado por el Centro de Investigaciones Toxicológicas S.A. (CIT) los siguientes resultados:

PARAMETRO	**RESULTADO**	**LÍMITE DE CUANTIFICACIÓN**	**TÉCNICA ANALÍTICA**
Cloruros (exp como Cloruro de Sodio)	1.32g/100g	0.01g/100g	Cromatografía Iónica
Cloruros (exp como Cloruro de Sodio)	1.17g/100g	0.01g/100g	Cromatografía Iónica

Que la perito de parte en su informe aclaratorio presentado a fs. 1/5 del Alcance nro. 12509-343-2014/1, al realizar la interpretación del mismo, manifestó que *"…en las muestras testigo analizadas se identifica la presencia de cloruros en valores que superaron el límite de cuantificación del método (calculado en 0.01g/100g.)…"*, reflejándose a su vez *"…la heterogeneidad de la muestra, la cual está en función de los diferentes tamaños que presentan las partículas que forman las mezclas testigos."*

Que de lo antes expuesto se concluye que no existe controversia sobre el resultado arrojado por el primer análisis identificado como Protocolo de Análisis LAB 95315, en tanto la solicitud del segundo análisis se limitó a cuantificar la presencia de los cloruros en las muestras extraídas, lo cual como se expuso se pudo identificar solo su presencia, en tanto los valores arrojados superaron el límite de cuantificación del método utilizado -cromatografía Iónica-, ello debido a la heterogeneidad de la misma, por lo que dicho resultado no varía los valores determinados en primer análisis (Protocolo de Análisis LAB 95315), por lo que queda claro que las muestras extraídas consisten en estructuras vegetales en un 100%, con una proporción de harina de soja desgrasada del 95% y maíz molido del 5%, donde se identifica positivamente la existencia de sales de cloruros, lo que se condice con lo determinado en el segundo análisis, en cuanto a la existencia de los mismos, lo que no varía la proporción de las estructuras vegetales en la composición del 100%.

Frente a lo anterior la actora indica que no hay inexactitud en su declaración comprometida en cuanto a la PA. Sostiene que de los resultados de ambos análisis surge que el producto exportado contiene Harina de Soja como Maíz Molido y agregados de cloruros. En base a ello concluye que se trata de una "preparación para alimento de animal". Vale oponer que tal afirmación no es exacta, en tanto el único "agregado" que se identifica es cloruro de sodio, pero el componente mayoritario de la estructura vegetal del Protocolo de Análisis se encuentra integrado por harina de soja y maíz molido, excluyendo al cloruro de sodio del cual solamente se identifica presencia, sin integrar la referida estructura vegetal.

Para fundar su posición la actora trae a colación el Dictamen Técnico 41/11, dictado en el SIGEA Nº 12425-84-2010/1 del Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria, que es acompañado como prueba documental. A poco de examinar dicho dictamen es dable observar que, en ese caso, sí se trataba de una *mezcla* para alimento animal –no de una estructura vegetal-. En las conclusiones del informe sobre dicha muestra se señala la presencia de un contenido de proteína elevado para un alimento balanceado. En las primeras hojas del referido informe se consignan las etapas de elaboración del producto, entre las cuales se encuentra el "mezclado", y se indica la presencia de proteínas en un 40 %, concluyendo que se trata de *"preparaciones utilizadas como complemento energético – proteico de uso exclusivo en alimentación animal, de diversas composiciones y características"*. Igualmente debe descartarse el "criterio clasificatorio" Nro. 47 de la Resolución General AFIP Nro. 3427/12 opuesto por la actora como prueba documental, resultando improcedente argumentar la clasificación arancelaria sobre una mercadería determinada, de la que se posee un Protocolo de Análisis emergente de una muestra de laboratorio de dicha mercadería, recurriendo a una analogía *documental* de casos relativos a otras mercaderías y otras muestras, incontrolables e incontrastables con la concreta mercadería que fue sometida a análisis en su composición. No puede apelarse a la analogía conceptual frente a la realidad del Protocolo de Análisis de autos y su resultado, relativo a una muestra real, representativa de toda la mercadería exportada.

Así, estos informes y dictámenes traídos a colación por la actora carecen de fuerza de convicción frente al concreto Protocolo de Análisis de las act. adm. de autos, al informe efectuado por el Dictamen Técnico nro. 90/17 y el Dictamen 75/18 de fs. 138/140 y 142/146 de dichas act., respectivamente, respecto a la muestra, especialmente lo que se consigna el Dictamen Técnico nro. 35/17, que expresamente dice: *"En lo que respecta a la Partida del SA 23.04 quedan comprendidas en ellas las tortas y demás residuos sólidos, como por ejemplo: expellers, pellets, harinas de tortas, etc., resultantes de la extracción por prensado, disolventes o centrifugación, del aceite contenido en las habas de soja (soya). Esta Partida comprende asimismo la harina de habas de soja (soya) desgrasada sin texturar.*

Por otra parte, la Partida del SA 23.09, cuyo texto reza "PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES", comprende, entre otras mercaderías, a las preparaciones para la alimentación animal, que consistan en una mezcla de varios elementos nutritivos y destinados a:

- *Proporcionar al animal una alimentación cotidiana, racional y equilibrada (piensos completos)*
- *Completar los piensos producidos en las explotaciones agrícolas mediante aporte de determinadas sustancias orgánicas e inorgánicas (piensos complementarios);*
- *O, incluso, a la fabricación de piensos completos o complementarios.*

Es importante mencionar que la Nota 1 del Capítulo 23 establece que se incluyen, en la Partida del SA 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 la características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos.

Lo anterior excluye a todos los tipos de productos resultantes de una mezcla de sustancias que no respondan a estos principios y que, en consecuencia, se correspondan con títulos de otras partidas que resultan más específicas o que cumplan los preceptos de las Notas Legales de Sección o de Capítulo del SA.

Así las cosas, a la vista de los elementos de juicio obrantes en el presente, la mercadería en cuestión no cumple las condiciones citadas en la Nota Legal 1 del Capítulo 23 ni es asimilable por sus características con las preparaciones del tipo de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida del SA 23.09, no encontrando en consecuencia cabida en dicha Partida."

En este punto vale señalar que 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 (en adelante el "Sistema Armonizado") señala respecto de la partida 2309 en la que la Aduana clasificó a la mercadería lo siguiente en cuanto a su descripción:

23.09	2309.10 2309.90	PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES. - Alimentos para perros o gatos acondicionados para la venta al por menor. - Los demás.

En contraste, la partida 2304 en la que la Aduana clasificó la mercadería, conforme el resultado del Protocolo de Análisis LAB 95315 del ITEM (fs. 57/58 de la act. adm. 12509-343-2014), en tanto el Protocolo nro. 191736 correspondiente al segundo análisis no modificó el resultado del primero, corresponde a *"Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en 'pellets'"*, correspondiendo al producto la posición SIM 2304.00.10.100B, Harina de tortas (ley 21.453). Asimismo, los fundamentos de la correcta clasificación arancelaria enunciada, frente a la composición de la muestra LAB 95315 del ITEM y del Protocolo nro. 191736 del CIT, aparece suficientemente fundada en los informes precedentemente descriptos, por los que se descarta la aplicación a la muestra de las partidas 12.08 y 23.09, cuya composición, aplicando las reglas generales 1, 2.b) y 3.b) del Sistema Armonizado queda bajo la Posición Arancelaria NCM 2304.00.10 (Harinas y Pellets), SIM 2304.0010.100B. Se remite íntegramente al contenido de dictamen 90/17 como fundamento de la corrección de la clasificación arancelaria realizada por la Aduana respecto de las muestras extraídas y conforme los resultados del Protocolo de Análisis LAB 95315 del ITEM y del Protocolo nro. 191736 del CIT de fs. 58 y 77 de las act. adm. 12509-343-2014.

En tal sentido, no exige mayor esfuerzo considerar, respecto del resultado de la muestra -estructura vegetal con composición mayoritaria de Harina de Soja en un 95% y 5% de maíz molido- que: **(i)** la *Regla General 1* asigna preponderancia a las Notas de Capítulo, como la del Capítulo 23, que establece el carácter *residual* de la partida 23.09, esto que *los productos se clasifican en esa partida si no pueden clasificarse en otro*: claramente, una muestra que arroja como resultado más de un 95 % de harina de soja de composición, siendo una estructura vegetal, debe clasificarse bajo la partida que corresponde a la harina de soja, y no a una *residual* de alimentos para animales; **(ii)** que, en línea con lo anterior, si hubiera dudas porque la muestra tiene dos componentes (harina de soja en un 95% y 4% de maíz molido) la Regla 2 b) prevé que una partida que referencia a una materia la alcanza tanto; a) pura como, b) *mezclada* o *asociada con otras materias*, y que la *clasificación* de esos productos

se realiza de acuerdo a los principios de la Regla 3; **(iii)** esta Regla 3, en su inciso b) -*paralelo al inciso b) de la Regla 2 en cuanto refriera a las mezclas o materias asociados con otras, y ambas poseen especificidad bajo la regla 3 inc. a) (e.g. harina de soja y maíz molido)*- establece que la mercadería se clasificará por la materia que le confiere su carácter esencial que, en la muestra bajo análisis, es, sin dudas, la harina de soja, que representa un 95 % de la composición que, en un 100% que se define como "estructura vegetal". Debe también decirse, que si una muestra de mercadería arroja como resultado de laboratorio que se trata de una estructura vegetal que, en un porcentaje del 95 %, se trata de harina de soja, lo que tenemos frente a nuestros ojos es harina de soja, y no alimentos para animales.

Que asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y los resultados de los Protocolos de Análisis, que la cuestión excede la mera divergencia clasificatoria. La mercadería presentada a despacho, frente al resultado de los Protocolos de Análisis representativos de toda esa mercadería, difiere notablemente de la declarada en el PE, apareciendo como falaz la declaración del exportador. En definitiva, asiste razón a la Aduana en cuanto descalifica el razonamiento clasificatorio de la actora, con fundamento en que la composición de estructura vegetal no permite situarla en la categoría de "preparaciones" conforme las Notas Explicativas de la partida 23.09., tanto por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, como por su proceso de producción. La misma Regla General 1 del Sistema Armonizado, invocada por la actora, *obliga* a contemplar las Notas de Sección o de Capítulo, tal como la transcriptas del Capítulo 23, a las que nuevamente se remite.

Esto así, la clasificación arancelaria realizada por la actora, tal como lo señala la Aduana, solamente pudo orientarse a una única finalidad, que es la única motivación que sobrevive a la errónea clasificación realizada en la PA de la declaración comprometida originaria, frente a la claridad del Protocolo de Análisis del ITEM: sostener un nivel de tributación en el 5% como alícuota de derechos de exportación sobre el valor FOB de la mercadería.

En conclusión, resulta inexacta la clasificación originaria realizada por la actora en el PE 13 057 EC01 004931 M de la mercadería exportada, bajo la 2309.90.900T (preparación para alimentación de animales), siendo correcta la reclasificación realizada por la Aduana –NCM 2304.00.10 ("Harina y 'pellets'"), posición SIM 2304.00.10.100B ("Harina de tortas, ley 21.453")- con base en el Protocolo LAB 95315 del ITEM, el que no fue desvirtuado por el Protocolo nro. 191736 del CIT, con sus consecuencias en cuanto a los derechos de exportación que debieron pagarse por la actora: alícuota del 5% sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la actora- *versus* alícuota del 32 % sobre el Valor FOB de la mercadería -clasificación de la Aduana-.

VIII.- Establecido que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue errónea, corresponde revisar si tal conducta se encuentra comprendida por la sanción del art. 954.1. inc. a) del CA, conforme la sanción impuesta a la actora mediante el art. 1 de la resolución apelada.

El art. 954.1 del CA establece como presupuesto de hecho para su aplicación que el servicio aduanero verifique una diferencia respecto del contenido de la declaración aduanera del exportador o del importador: la detección de tal diferencia, con todos sus fundamentos, constituye la *comprobación* aduanera. La sanción prevista por el art. 954.1 del CA se completa en su tipicidad cuando la diferencia detectada por la comprobación tiene como consecuencia producir -real o *potencialmente*- alguno de los hechos descriptos en los tres incisos del referido apartado 1 del art. 954. En el caso que nos ocupa la DGA consideró configurado el inciso a), que cristaliza cuando la diferencia detectada en la comprobación aduanera resulta, *o puede resultar*, en *"un perjuicio fiscal"* en los términos del art. 956 inc. b) del CA. Tal supuesto se ha configurado en autos, por lo corresponde concluir que se encuentra configurado en autos el tipo infraccional previsto y penado por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

Que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el

Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, *in re:* "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución" (S 227 XXII), "*Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la A.N.A. practique las tareas de control que le están asignadas...*" (considerando 8°).

Que, en virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución nro. 351/2018 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-178-2014, con costas (art. 1163 del C.A.).

IX.- Que en igual sentido se resolvió el 11/07/22 en los autos "ALIMENTOS Y FORRAJES S.A. c/ DGA s/APELACIÓN", Expte. nro. EX2021-24456182-APN-SGASAD#TFN, en trámite ante esta Sala "E", Vocalía de la 13° Nominación, cuyo caso es idéntico al presente.

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

Confirmar la Resolución nro. 351/2018 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-178-2014, con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución nro. 351/2018 (AD SALO) dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación Administrativa nro. 12517-178-2014, con costas (art. 1163 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (cfme. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.25 17:31:07 -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: 2024.06.25 19:26:46 -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: 2024.06.25 19:26:46 -03:00