República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-28834463-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-113172539- -APN-SGASAD#TFN; VILUCO S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"VILUCO S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación" EX-2019-113172539- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Objeto:*** Vienen los presentes a este Tribunal a efectos de emitir un nuevo pronunciamiento de acuerdo a los lineamientos determinados por la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en el expediente 2320/2022 "VILUCO S.A. (TF 113172539-a) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO – TFN – SALA "G"", sentencia del 15.12.22.

II.- ***Recurso de apelación:*** La firma VILUCO S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 279/19 (AD CAMP), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-284-2013, por medio de la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y se le formuló cargo por diferencias tributarias, con relación al permiso de embarque PE 13008EC01009221F. Señala que la sanción endilgada es improcedente, por considerar que el servicio aduanero no cumplió con el procedimiento establecido en la resolución general 1582/03 al no notificar el protocolo de análisis LAB 94887 realizado por el ITEM. Asimismo, sostiene que la mercadería fue correctamente encuadrada en la posición arancelaria declarada. Ofrece prueba para fundar su postura y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el fisco se presenta y contesta el traslado conferido (IF-2020-79237471-APN-DTD#JGM). Relata los antecedentes del caso y realiza la negativa de rigor. Rechaza los planteos de nulidad interpuestos por la actora y señala que la posición arancelaria declarada por la actora es incorrecta. Realiza un análisis de la normativa aplicable y se expresa sobre la correcta clasificación de la mercadería. Luego sea adentra en el análisis de la comisión de la infracción prevista en el art. 954 del CA. Por último, hace reserva de caso federal, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** El 01.02.21 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. El 29.02.24 se resolvió remitir la presente a causa a la Vocalía de la 13° nominación de la Sala "E" de

este Tribunal.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 12578-284-2013 se inician con el envió de la muestra de la mercadería correspondiente a la destinación 13008EC01009221F al ITEM, a los efectos de su análisis (fs. 1). A fs. 5 obra acta con la constancia de extracción de muestras. A fs. 6 obra el protocolo de análisis LAB 94887 de fecha 26.06.14 y a fs. 7 las conclusiones del mismo. A fs. 10/11 obra acta de denuncia 008-DN-450-2014/5. A fs. 11 obra informe de la denuncia efectuado por el verificador actuante indicando la posición arancelaria propuesta y el perjuicio fiscal. A fs. 13 se informa el valor en aduana de la mercadería, el perjuicio fiscal determinado y el tipo de cambio al momento de la oficialización del despacho. A fs. 14 se dispone la instrucción de sumario y se corre vista de todo lo actuado al despachante de Aduana Sebastián Ignacio Moraiz y a VILUCO S.A. A fs. 15/16 obran constancias de su notificación y a fs. 17/45 obra la contestación de la vista conferida, solicitando además la nulidad del procedimiento de análisis de la muestra resultante del protocolo de análisis LAB 94887. A fs. 67/124, 129/134, 135/186 obra la prueba producida y a fs. 188/202 se agregan copias de la Actuación SIGEA 12115-7-2014 del Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria y del Informe Técnico 25/14 emitido en la Actuación SIGEA 15619-14-2013. A fs. 205/206 obra el dictamen 228/19 (SE SU AD CAMP) y por último, a fs. 207/213, se dicta la resolución 279/19 (AD CAMP), apelada en autos.

VI.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -279/19-, en cuanto condenó a la firma VILUCO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo por diferencias tributarias, se ajusta a derecho.

La controversia de autos versa sobre la correcta clasificación arancelaria de la mercadería exportada mediante el PE 13008EC01009221F, oficializado el 18.07.13. La actora sostiene que la mercadería debe ubicarse en la "PA" 2309.90.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5%. La Aduana, por su parte, sostiene a partir de la muestra extraída y el resultado del ITEM -Protocolo LAB 94887- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la posición NCM 2304.00.90.900Y (*Residuos y desperdicios de las industrias alimentarias; Alimentos preparados para animales, tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (Soya) incluso molido o en pellets*) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 32%. En consecuencia, la Aduana imputa a la actora la comisión de la infracción penada por el art. 954. inc. a) del CA, por existir un perjuicio fiscal.

VI.1.- Habiendo sido ya abordadas las cuestiones relativas a la nulidad del procedimiento y la afectación al derecho de defensa de la actora, corresponde adentrarse en el fondo del asunto y analizar la correcta clasificación de la mercadería.

Para ello hay que señalar que, en primer lugar, se cuenta con un único protocolo de análisis emitido por el ITEM –Protocolo LAB 94887-, de escueta extensión y profundidad-, obrante a fs. 6/7, que concluye que la muestra *se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de sales de cloruro agregadas. 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 lo siguiente: - el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada; - todos los componentes (vegetales y sal) se encuentran presentes en las distintas fracciones retenidas por los tamices y el fondo tamizado.*

Ahora bien, para contrarestar la posición de la Aduana, la actora aporta como prueba los siguientes elementos:

- Protocolo N° 23 emitido por el Laboratorio de Nutrición Animal de la Facultad de Agronomía y Veterinaria de la Universidad Nacional de Río Cuarto, en fecha 28.10.14 –obrante a fs. 50-. El protocolo indica que el análisis se practica sobre una muestra del producto denominado "*VILUCOMIX 02 Suplemento alimenticio*", determinando que el mismo está compuesto en un 90,17% de materia seca, con un porcentaje de cenizas del 8,2%, proteína bruta en un 50%, fibra detergente neutro en un 11,52%, fibra detergente acido en un 4,89%, extracto etéreo en un 2,17% y una energía metabólica de 3,037 Mcal/KgMS. Concluye que la muestra es compatible con ingredientes para concentrados proteicos.

Sobre dicho Protocolo es importante destacar que si bien el mismo no fue practicado sobre la muestra obrante en poder del despachante de aduana al momento de realizarse las extracciones, si resulta haber sido producida sobre una muestra del producto denominado VILUCOMIX 02, es decir, el producto exportado que diera origen a las presentes, y que, a fs. 133, el Laboratorio de Nutrición Animal informó en respuesta al oficio a él dirigido, que el protocolo N° 23 acompañado por la actora se corresponde a una muestra rotulada VILUCOMIX 02, señalando que los valores del protocolo son correctos.

- Certificados de inscripción SENASA planta y productos –obrantes a fs. 57/62-, a través de los cuales se indica que el producto VILUCOMIX 02 se trata de un suplemento alimenticio para consumo animal, que está compuesto por un 39% de tenor mínimo de proteína bruta; 3 % de tenor mínimo de extracto de etéreo; 4,5 % de tenor máximo de fibra cruda; 6,5% de tenor máximo de minerales totales; 13,5% de tenor máximo de humedad; tenor de calcio entre 1,15 – 1,35%; tenor de fósforo entre 0,80 – 1,10%; y con un valor energético de 402,4 Kcal/kgMS. Agrega que el producto presenta minerales (Como calcio, sodio y cloro), vitaminas y aminoácidos, estos últimos propios de las materias primas que integran el suplemento. Respecto a sus indicaciones de uso indica está destinado a ser incorporado en formulaciones de alimentos balanceados, y al detallar sus características refiere que se trata de una premezcla para consumo animal a base de cereales y harinas de extracción, que se presenta en forma de pellets. Al detallar la monografía del proceso de elaboración, explica que se reciben a granel los cereales y subproductos a utilizar para almacenarse en silos de control de temperatura y humedad. Luego se envían a molinos a martillo para su molienda, posteriormente se transfieren a una mezcladora de paletas donde se agregan los minerales y todo se integra mezclándose para su homogeneización. De allí pasan a una tolva que descarga en el acondicionador donde se le inyecta vapor durante dos a tres minutos para entrar en la matriz de la peleteadora donde es comprimido y su temperatura se eleva a 102° durante 2 minutos. El pellet formado es cortado por una cuchilla y cae por gravedad al enfriador a contraflujo donde permanece por 15 minutos hasta que baja su temperatura a 20° C. Asimismo, se destaca que a fs. 87/92, el SENASA certifica que los datos del producto VILUCOMIX 02 acompañado por la actora son coincidentes con los declarados en expediente 1611366/2012 que obra en su poder.

- Certificado de autorización para uso exclusivo de exportación del producto VILUCOMIX 02, en donde se lo clasifica como suplemento alimenticio destinado a bovinos y aves de producción –obrante a fs. 51-.

- Copia de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12425-84-2010/1 –obrantes a fs. 93/123-, tramitadas ante la Aduana Mendoza. Se destaca que en el marco de dicho expediente se ordena el sobreseimiento de la firma actora por entender la Aduana que la mercadería en cuestión resultaba clasificable en la PA 2309.90.90 P SIM 2309.90.90.900. En lo que aquí importa, se destaca que el producto en cuestión –porotos de soja- es sometido a un proceso de extracción por solvente, a través del cual pierde sus características esenciales y tenor graso, de forma que la harina obtenida es un producto totalmente desgrasado al que se le incorpora maíz y sal, ingredientes todos que son sometidos al proceso de pelletización a altas temperaturas, lo que produce la geletinización de los almidones. En la monografía de dicho producto se indica que los componentes que se utilizan en su elaboración son el maíz y porotos de soja desactivados, utilizándose como aditivo el cloruro de sodio. Al describirse el proceso de producción se indica que el mismo se inicia a partir de la molienda de los componentes, los cuales una vez molidos son depositados en silos y distribuidos en carros dosificadores, donde se produce el agregado de minerales. Una vez que el material molido es dosificado y se completa el agregado de minerales, se introduce en una mezcladora para uniformar y homogeneizar el contenido. Luego se inicia el proceso de pelletizado, el cual conlleva una exposición mínima a temperatura mediante una caldera de vapor, de 100kg/minuto a una temperatura entre 80° y 100°. Rápidamente el pellet es enfriado mediante corriente de aire y luego de atravesar una zaranda es almacenado en silos a granel.

- En el marco del expediente antes mencionado, se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas -de fecha 20.07.11 y obrante a fs. 106/108-, por el cual se informa que los productos en cuestión son complementos alimentarios destinados a los animales y que debido a su procedimiento de fabricación tienen efectivamente el carácter de preparaciones, por lo que resultan ser preparaciones para la alimentación de los animales y deben clasificarse en la partida 23.09, subpartida 2309.90, por aplicación de las RGI 1y 6.

- También en el marco del procedimiento ante la Aduana Mendoza se produce el Dictamen Técnico N° 41/11 emitido por la División Clasificación Arancelaria -de fecha 30.09.11 y obrante a fs. 109/112-, a través del cual se concluye que las mercaderías investigadas deben conceptuarse como preparaciones utilizadas como complemento energético proteico de uso exclusivo en alimentación animal, por lo que resultan clasificables en la P.A NCM 2309.90.90. Se sirve al presente destacar que para resolver de esta manera la Aduana Mendoza tuvo en consideración que la mercadería se obtiene a través de las siguientes etapas de elaboración: recepción y acopio; formulación y dosificación; molienda; mezclado; pelletizado y expendio.

- Sirve también al presente como prueba indirecta el informe *"Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del sistema armonizado"*, elaborado por el Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación dependiente de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera –obrante a fs. 190/197-, a través del cual se establece que, en términos generales, las preparaciones se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, y que no solo se han sometido a varios procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones predeterminadas, y además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objeto es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales. Asimismo, se indica que para que una mercadería pueda ser incluida en la partida 23.09 deben cumplirse 3 requisitos: 1. Que sean de los tipos utilizados para la alimentación de los animales. 2. Que no estén comprendidos en otra parte. 3. Que se obtengan por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria.

De todo lo hasta aquí expuesto se colige que, amén de las consideraciones que pudieran caber respecto del procedimiento seguido por la Aduana, la actora se empeñó en la producción de prueba adicional con el objetivo de justificar la PA por ella declarada. En este marco, y a partir de un análisis de todos los elementos probatorios obrantes en la causa, es posible determinar lo siguiente:

(i) Tanto del Protocolo de Análisis LAB 94887, como de la Monografía con descripción del producto emitida por VILUCO SA, de los certificados de inscripción SENASA y del Protocolo N° 23, surge que la mercadería en cuestión no se trata de una estructura puramente vegetal, sino que todos concluyen en que la misma presente, cuanto menos, 3 componentes (harina, maíz y sal).

(ii) Las monografías del producto, los certificados de inscripción SENASA y el Protocolo N° 23 son coincidentes al detallar la composición del producto VILUCOMIX 02, indicando que el mismo posee –aún en diferentes porcentajes- proteína, fibra, extracto etéreo/materia grasa y cenizas. Asimismo, el Protocolo N° 23 le agrega que la muestra es compatible con ingredientes para concentrados proteicos, mientras que el SENASA destaca en su composición la presencia de minerales, vitaminas y aminoácidos, estos últimos propios de las materias primas que integran el suplemento, a la vez que resalta la presencia de valor energético.

(iii) Es la propia Aduana, a través de las *Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del sistema armonizado"*, quien establece que requisitos debe reunir una mercadería para ser considerada una preparación, conforme se reseñó precedentemente. A esto se agrega que la División Clasificación Arancelaria de la Aduana Mendoza, al producir el Dictamen Técnico N° 41/11 tiene cuenta que la mercadería, para determinar que se trata de una preparación, pasa por las siguientes etapas de la elaboración: recepción y acopio; formulación y dosificación; molienda; mezclado; pelletizado y expendio.

No resulta entonces de difícil lectura, advertir que el proceso de producción del producto VILUCOMIX 02, detallado en los certificados de inscripción SENASA, coincide sustancialmente con lo reseñado *supra*, tanto en lo que refiere el informe de las "*Generalidades*", como de lo detallado en el Dictamen Técnico N° 41/11, que va también en consonancia con lo informado por la OMA, en cuanto a que las mercaderías que se sometan a tal procedimiento tiene efectivamente el carácter de preparaciones.

(iv) Por último, no es menos importante destacar que en las monografías se destaca que el producto es empleado como alimento para animales, y que puede ser utilizado directamente o como suplemento combinándolo con otros productos como alimentos balanceados, en tanto que el Protocolo N° 23 concluye que *la muestra es compatible con ingredientes para concentrados proteicos*, y el SENASA, a través de sus certificados, refiere que *se trata de un suplemento alimenticio para consumo animal*, indicando que *está destinado a ser incorporado en formulaciones de alimentos balanceados*, a la vez que al momento de otorgar el certificado de autorización para uso exclusivo de exportación clasifica al producto como *suplemento alimenticio destinado a bovinos y aves de producción.*

En conclusión, por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, sumado al proceso de producción al que están sometidas, es claro que en el presente caso la mercadería cumple con las condiciones para ser situada en la categoría de "preparaciones", que además resulta ser de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, que no se encuentra comprendida en otra, y que se obtiene por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, por lo que el producto en cuestión resulta clasificable en la partida 23.09, y no en la partida 23.04 conforme pretende la Aduana.

En definitiva, no resulta posible afirmar que la clasificación arancelaria practicada por la actora sea errónea, con base en los elementos objetivos existentes en el expediente, los que no resultan conmovidos por el resultado del Protocolo LAB 94887. En igual sentido, tales elementos permiten sostener (pese al resultado del protocolo) que el exportador tuvo un obrar diligente en la confección de su declaración comprometida, sin que surjan elementos en las actuaciones que puedan generar un grado de convicción suficiente sobre un comportamiento negligente o culposo de su parte. Por el contrario, la actora cumplió en su clasificación arancelaria con el estándar de *actuación diligente del buen hombre de negocios.*

Por todo ello, corresponde declarar que no existen elementos suficientes en autos para sustentar la modificación de la clasificación arancelaria originaria de la mercadería del PE 13008EC01009221F, en la PA NCM 2309.90.90.900T (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*), alcanzada con una alícuota de derechos de exportación del 5%.

VI.2.- Por último, resta añadir que habiéndose determinado que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue correcta, resulta innecesario abundar en torno al art. 954.1. inc. a) del CA que sanciona las declaraciones inexactas.

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

1.- Revocar la resolución 279/19 (AD CAMP), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-284-2013, en cuanto impuso sanción en los términos del art. 954.1 inc. a) del CA y formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria. Ello por cuanto, a diferencia de otros casos analizados sobre la controversia aquí planteada, la actora produjo prueba adicional tendiente a justificar la posición arancelaria declarada, particularmente los certificados de inscripción SENASA planta y productos por el cual se indica que el producto VILUCOMIX 02 se trata de un suplemento alimenticio para consumo animal, determinando su composición e indicaciones de uso, como así también su monografía, y el Certificado de autorización para uso exclusivo de exportación del mismo, en donde se lo clasifica como suplemento alimenticio destinados a bovinos y aves de producción -ver fs. 57/62 y 51 de las act. adm., respectivamente-.

Manteniendo mi discrepancia respecto al valor probatorio de la copia de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12425-84-2010/1 acompañadas por la recurrente, en cuyo marco se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas de fecha 20/7/11 y el Dictamen Técnico 41/11, dictado por el Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria, en tanto hace referencia a la mercadería declarada y exportada

por medio de una destinación que no es la aquí involucrada, 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. ASÍ LO VOTO.

En virtud de la votación precedente, **SE RESUELVE**:

1.- REVOCAR la resolución 279/19 (AD CAMP), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-284-2013, en cuanto impuso sanción en los términos del art. 954.1 inc. a) del CA y formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.19 17:13:06 -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: 2025.03.19 19:49:10 -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: 2025.03.19 19:49:11 -03:00