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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-39074324-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Abril de 2025

Referencia: EX-2020-14004489- -APN-SGASAD#TFN; Viega SAICIFIA ; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“VIEGA SAICFIA y de M. c/ DGA s/Recurso de Apelación”; Expte N° (2020-14004489).**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la decisión del Administrador de la Aduana de Mendoza plasmada en la Resolución Nº 1376/18, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12448-942-2012, que la condena al pago de una multa de $185.261,26.-, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero y se le exige el pago de u$s 41.622,39.- en concepto de derechos de exportación, más intereses.

En primer lugar, hace saber que se ha presentado en concurso preventivo de acreedores el 19 de febrero de 2014.

Pide que se declare la nulidad de todo lo actuado en las actuaciones administrativas ya que se le habría vedado su garantía constitucional de defensa en juicio, al no permitírsele efectuar el "segundo análisis", para el cual considera tenía derecho, según lo establecido en la Resolución General AFIP nro. 1582/03 aplicable al caso. Advierte, además, que el servicio aduanero omitió poner las actuaciones para alegar lo que repercutió negativamente sobre su mandante

Plantea la prescripción de la acción del fisco atento haber transcurrido el plazo legal correspondiente. Agrega que la garantía a ser juzgado en un plazo razonable resulta plenamente aplicable al presente caso.

Hace mención al fallo dictado el 29 de abril de 2013 por esta Sala "F" en el marco de los autos caratulados″ MOLINOS JUAN SEMINO S.A.c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN" (Nº 25.351-A), en el cual se trató una cuestión muy parecida a la de este caso concreto y en la cual se declaró la nulidad de todo lo actuado.

Destaca el tiempo transcurrido entre la toma de las muestras y el primer análisis de la mercadería exportada.

Sostiene que se le conculcó la garantía constitucional de defensa en juicio, al no permitírsele efectuar el "segundo análisis" al cual tenía derecho, según lo establecido en la RG mencionada.

Por último, plantea presuntas incongruencias y contradicciones de la Aduana. Y agrega que el producto registrado como "VIEGA 300" se encuentra indudablemente dentro de la PA 2309.90.90.900T y de ninguna manera puede ser considerado como perteneciente a la posición que erróneamente asevera la Aduana.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

II.- Que se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido.

Señala que las actuaciones se inician con el acto de control físico y documental que efectuara el personal de la Aduana de Mendoza sobre la mercadería objeto de exportación a través del permiso de embarque 12038EC010131130B. Agrega que dicha mercadería fue declarada como perteneciente a la PA 2309.90.90.900T (suplemento alimenticio) pero que analizada la muestra por el Instituto Técnico de Examen de Mercadería (ITEM) dicho área se expidió que la mercadería debía clasificarse en la PA 1208.10.00.000J que poseía un tratamiento tributario distinto al documentado. Advierte que como resultado de dicho cambio en la posición arancelaria, a la mercadería exportada le correspondía una declaración de venta jurada al exterior como asimismo una diferencia de derechos de exportación a abonar a favor del Fisco.

Dice que se ha comprobado en autos que la declaración comprometida efectuada por la actora no se ajusta a derecho resultando la posición correcta la que surge del análisis efectuado por el ITEM sobre las muestras extraídas.

Afirma que no resultan plausibles los argumentos vertidos por la actora que pretende desvirtuar las muestras extraídas ya que en principio el despachante que intervino en la operación estuvo presente en la toma de muestras y por lo tanto fue parte del procedimiento de extracción.

Sostiene que no surge ni de la contestación de la corrida de vista en el sumario contencioso ni del escrito que se responde documentación alguna aportada por la actora que pudiera desvirtuar las opiniones vertidas por las oficinas técnicas que dieron origen a la resolución apelada.

Concluye que el servicio aduanero ha actuado conforme a derecho extrayendo las muestras, analizando las mismas y concluyendo sobre la errónea declaración consignada en el permiso de embarque.

Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal. Finalmente, solicita se confirme la resolución apelada, con costas .

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12448-942-2012 se inician a fs. 1/2 con la Nota nro. 403, de fecha 31/05/12, por la cual la Sección “V” de la Aduana de Mendoza informa que en relación a la destinación nro. 12 038 EC01 013130 B se extrajeron las muestras pertinentes y se enviaron al ITEM para su análisis. A fs. 10/12 luce el Protocolo de Análisis LAB 85148, con las siguientes conclusiones: “La muestra informada mediante protocolo analítico nro. 85148, se encuentra constituida por dos fases: una fase superior de pellets constituidos mayoritariamente por estructuras compatibles con harina de soja desgranada y minoritariamente por maíz molido; con presencia de sal e impurezas vegetales. Una fase inferior de harina de soja desgranada (aprox. 96%), maíz molido (aprox. 4%), impurezas vegetales y sal. Ambas fases también presentan las demás características mencionadas en dicho informe”. A fs. 30/31, en fecha 19/02/14, el servicio aduanero instruye sumario a la firma “VIEGA SAICFIA y de M.” por la posible comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del

CA, dado que la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la posición arancelaria 2309.90.90.900T debiendo ser clasificada en la posición arancelaria 1208.10.00.000J. A fs. 32 se ordena correr vista a la firma exportadora de todo lo actuado. En fecha 8/04/24 se presenta la firma exportadora por apoderado y solicita extracción de fotocopias del expediente. A fs. 46/60, la firma exportadora contesta la vista conferida. A fs. 76 se tiene por presentada a la firma exportadora, haciéndose lugar a la prueba informativa solicitada y al pedido de segundo análisis previsto en la Res. Gral. AFIP nro. 1582/03. A fs. 129 obra la Nota nro. 257/18 del ITEM dirigida a la Aduana de Mendoza por la cual solicita que tenga a bien determinar si corresponde realizar el segundo análisis y solicita, en caso afirmativo, que se remitan los antecedentes vinculantes que dieron origen a dicho pedido. A fs. 130/135 luce la Resolución nro. 1376/2018 apelada en la especie.

IV.- Que considero aplicables mutatis mutandi los argumentos que se esgrimieron en las causas caratuladas " **VILUCO SA** c/DGA s/ recurso de apelación" (**Expte. N° 2021-80848471**), sentencia del 28/08/23, y "**MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA** c/DGAduanas, s/recurso de apelación" (**Expte. Nro. 2019-113435274**), sentencia del 17/02/23, entre otras, que tramitaran por ante la Sala "F", Vocalía de la 17a. nominación y Vocalía de la 18a. nominación, respectivamente. Por cuestiones de celeridad y economía procesal, cabe remitirse a dichos pronunciamiento para un examen más detallado de la cuestión.

Que el servicio aduanero mediante la Resolución nro. 1376/18 (AD MEND), resolvió condenar a la firma "VIEGA SAICFIA y de M.", al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), a la vez que intimó, a la firma exportadora, al pago en concepto de derechos de exportación con fundamento en una discrepancia entre la posición arancelaria (en adelante PA) declarada en la destinación nro. 12 038 EC01 013130 B y la mercadería efectivamente exportada resultando ello en una presunta declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, habría podido producir un perjuicio fiscal en tanto se habría abonado un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la actora sostiene que la mercadería debía 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 % mientras que el servicio aduanero determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías -Protocolo LAB 85148- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la 1208 (HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA) P.A. 1208.10.00.000J de habas (porotos, frijoles, fréjoles) de soja (soya), alcanzada con una alícuota de derechos del 32%.

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

Que para el supuesto de que con posterioridad a la primera pericia surja un resultado que sea motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador, la Resolución General (AFIP) 1582/03 contempla (en el punto 3 de su Anexo III) el derecho de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado del resultado del primero.

Que de la lectura de las actuaciones administrativas surge que la actora, notificada con la corrida de vista del resultado del primer análisis en fecha 5/05/14, conforme la manda reglamentaria transcripta supra, solicitó en fecha 26/05/14, es decir, dentro del mes, la realización de un segundo análisis de la muestra (véase fs. 40/60, de

las act. adm.).

Que, en el presente caso, transcurrieron más de seis meses entre la fecha del resultado del primer análisis emitido por el ITEM el 15/11/13 (véase a fs. 10/12 de las act. adm. Protocolo LAB 85148) y su notificación a la actora (el 26/05/14) quien, oportunamente, solicitó el segundo análisis.

Que pese al pedido tempestivo de la recurrente, el servicio aduanero demoró tres años y medio en aperturar la causa a prueba (lo que ocurrió recién en fecha 22/11/17) y hacer lugar a la petición de la recurrente en relación con la realización de un segundo análisis de las muestras.

Que la vida útil de la mercadería, objeto de la controversia, era de seis meses conforme surge de la monografía del "VIEGA 300" (véase proyecto de rótulo a fs. 111 de las act. adm.). Dado el carácter perecedero de la mercadería, el transcurso del tiempo vicia cualquier examen pericial que pudiere tener lugar cuando el plazo para realizarlo exceda los parámetros temporales y de conservación del producto en trato.

Que, sin perjuicio de ello, tampoco se observa, en las actuaciones administrativas, que dicho segundo análisis se haya llevado a cabo. Adviértase que la recurrente instó la prueba ofrecida mediante una presentación de fecha 15/02/18, mediante SIGEA nro. 12448-942-2012/1 (véase fs. 102/129 de las act. adm.) en la que solicitó que tuviera lugar el segundo análisis ante la inacción del servicio aduanero.

Que, por otra parte, el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) solicitó a la Aduana de Mendoza que informara si correspondía realizar el segundo análisis de acuerdo a la Resolución General AFIP nro. 3891/16 y que, en caso afirmativo, le remitiera los antecedenes vinculantes que dieran origen a dicho pedido incluyendo el acta de extracción de muestra y fracción de la muestra testigo que se hallare en su poder (véase nota nro. 257 de fecha 1/03/18 que luce a fs. 129 de las act. adm.).

Que, sin embargo, no hubo respuesta alguna a dicha solicitud, presumiblemente atento el tiempo transcurrido y el grado de deterioro de la muestra bajo guarda de la misma Aduana de Mendoza. De ese modo, el servicio aduanero impidió la vía recursiva natural que tenía la actora contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis, conforme su pretensión tempestiva.

Que la Resolución General (AFIP) 1582/03 destaca que el segundo análisis constituye "*la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*".

Que el paso del tiempo -cuando se trate de mercadería perecedera- y la omisión de la Aduana de Mendoza en practicar un segundo análisis sobre la muestra testigo empaña la finalidad real de todo el procedimiento seguido por la Aduana, que debió ser encontrar la verdad material. La omisión del segundo análisis, que debió realizarse de un modo tempestivo, alteró el procedimiento establecido por la Resolución (AFIP) nro. 1582/03.

Que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual el recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo en donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado tanto en el artículo 18 de la Constitución Nacional como en el artículo 1, inciso f), de la ley 19.549 y normas concordantes.

Que la garantía de defensa en juicio debe ser expresamente reconocida y debidamente velada en el procedimiento administrativo. Cuando no se han respetado sus principios fundamentales y especialmente el derecho de ser oído y producir la prueba de descargo de la que el interesado quiera valerse "no se ha "preparado" la voluntad en la

forma prevista por el orden jurídico" (Agustín A. Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, cap. IX, pág. 7).

Que, bajo tales premisas, no cabe más que concluir que al incumplir con el procedimiento dispuesto en la Resolución General n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n.º 2318/07, el servicio aduanero ha omitido garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, principio central de todo procedimiento administrativo, y, asimismo, no ha respetado los requisitos esenciales del acto administrativo en cuanto a su causa y procedimientos- artículo 7 incisos b) y d)-, y por ende la resolución cuestionada es nula.

V.- Que el modo en que se vota el presente torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, **VOTO** por:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 1376/18 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco del expediente administrativo SIGEA nro. 12448-942-2012, respecto de la firma exportadora "VIEGA SAICFIA y de M"**.** Imponer las costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 1376/18 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco del expediente administrativo SIGEA nro. 12448-942-2012, respecto de la firma exportadora "VIEGA SAICFIA y de M"**.** Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 13:20:50 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:51:06 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:51:06 -03:00