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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-39382082-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente n.° 40105-A; "ALEA Y CIA. S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "**ALEA Y CIA. S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **40105-A**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, a fs. 15/25, se presenta, por apoderados, la firma del epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 595/2018 (AD SALO) dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12517-299-2014, mediante la cual resultó condenada por presunta infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero, al pago de multa y diferencia de tributos en relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación n.° 12 057 EC01 006371L. Se refiere a los antecedentes de la causa. Realiza consideraciones respecto el análisis realizado por el servicio aduanero respecto de las muestras extraídas de la mercadería exportada, las fechas de extracción de las muestras y la de realización del análisis, la solicitud del segundo análisis solicitado por la firma, la calidad de la mercadería, la tramitación del sumario y el procedimiento establecido relativo a la extracción de muestras y los análisis. Plantea la nulidad de lo actuado por vulnerar el procedimiento, la falta de demostración de la comisión de la infracción imputada y la confiscatoriedad de la tasa de interés aplicable. Cita normativa, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se declare la nulidad de lo actuado y/o se revoque la resolución apelada, con costas

II.— Que, 109/113, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Se refiere a los hechos y antecedentes del caso. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y de derecho

expuestas por la contraria. Realiza postulaciones respecto de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, inc. a), citando jurisprudencia a tal efecto, y los hechos del *casus*. Contesta el planteo de nulidad. Analiza lo actuado por el servicio aduanero en relación al protocolo de análisis y las conclusiones a las que se arribó. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la demandante.

III.— Que, a fs. 114, se declaró la causa de puro derecho. En fecha 10/04/2025 los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas n° 12517-299-2014 surge que las mismas se inician con la Nota n° 179/14 conforme la cual la la Div. Aduana San Lorenzo informó que la situación planteada respecto de la mercadería involucrada en la operación, documentada mediante la destinación 12 057 EC01 006371L, y conforme los resultados del protocolo de análisis n° 86653, no resultaba aplicable la partida clasificatoria declarada, motivando ello lo previsto en el art. 954 a) y b). A fs. 6/9 se agrega, en copia, la destinación la destinación involucrada y su documentación complementaria, indicando, en lo que aquí interesa, "PRODUCTO PARA USO EXCLUSIVO ANIMAL; SUPLEMENTO ALIMENTICIO; INGREDIENTES MAIZ, HARINA DE SOJA, ANTIOXIDANTE SECUESTRANTE DE MICOTOXINAS; VENCIMIENTO 12 (DOCE) MESES CONTADOS A PARTIR DE LA FECHA DE ELABORACIÓN; CONDICIONES DE CONSERVACIÓN DEL PRODUCTO: MANTENER AL ABRIGO DEL SOL EN AMBIENTES FRESCOS, LIMPIOS Y SECOS.", operación oficializada en fecha 16/07/2012. A fs. 10/11, se agrega el PROTOCOLO DE ANÁLISIS n° 86653, con fecha de entrada 27/09/2012 y fecha de informe 28/02/2014, concluyendo el I.T.E.M. Que la muestra informada *"corresponde a una mezcla de estructuras vegetales a base de harina de soja desgrasada (aprox. 88%) y maíz molido (aprox. 12%)."*. En fecha 23/09/2017, se dispone la apertura del sumario contencioso y la corrida de vista de lo actuado, enviada a la firma -conf. Constancia SICNEA de fs. 31- en fecha 13/11/2014 y notificada en la misma fecha -fs. 33-. A fs. 36/44 vta., la firma contesta la vista conferida, plantea nulidad, argumenta que solicitó en fecha 11/06/2014 -en los términos del art. 3 de la Resolución General AFIP N°1582/20023 y conforme la copia que acompaña a fs. 48/48 vta,- que se efectúe el segundo análisis, designando un perito, y que dicho examen no fue realizado. A fs. 77 se agrega la Nota n° 818/2016 conforme la cual se requiere que se adjunte el resultado del segundo análisis y se emita el informe técnico, obrante a fs. 78/79, señalando que no se habían obtenido los resultados del segundo análisis y refiriéndose al resultado del primer análisis realizado. A fs. 134 se agrega la copia de la Nota n° 406/2017 de la act. adm. N° 13289-21908-2014 -en el marco de las cuales fue peticionado el segundo análisis- de fecha 17/04/2017, señalando el servicio aduanero que las muestras se encontraban en estado de descomposición imposibilitando con ello la realización del análisis. Del Dictamen obrante a fs. 263/2018, agregado a fs. 137/140 se destaca que el servicio aduanero entendió que, siendo que el pedido del segundo análisis no pudo ser realizado por ITEM, se tuvo por firme el resultado del primer análisis. A fs. 141/148 se dicta la Resolución n° 595/2018 (AD SALO), apelada en autos.

V.— Sentado lo precedente, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho y para ello, como primer estamento, se verificará si el personal preventor cumplió con el debido proceso legal que enmarca un sumario infraccional como el aquí puesto en crisis.

Que, el servicio aduanero, mediante la Resolución n.° 595/2018 (AD SALO), resolvió condenar a la firma aquí recurrente, al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), y a la vez intimó al pago en concepto de diferencia de derechos de exportación, por entender que existió una discrepancia entre la posición arancelaria declarada en la Destinación n.° 12 057 EC 01 006371 L y la determinada en razón del análisis de las muestras de mercadería efectivamente exportada, resultando ello en una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, habría producido un perjuicio fiscal en tanto se abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que, la mercadería cuestionada fue documentada bajo la P.A. 2309.90.90.900T, *Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales*, la cual tributaba un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que la misma debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.100, comprensiva de *Harina de Soja*, con un gravamen del 32% en concepto de derechos de exportación.

Que, el servicio aduanero basó su condena en el protocolo de laboratorio n.° 86653 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías realizado sobre las muestras extraídas de la mercadería exportada mediante la destinación involucrada.

Que, en primer lugar, cabe señalar que obra agregada el acta de extracción de muestras respecto de la operación en trato y en los términos de la Resolución n.° 2318/07 (AFIP), a fin de someterlas a un análisis de carácter presuntivo.

Que, a fs. 1, se remitieron las actuaciones al ITEM para realizar el pertinente análisis lo solicitado por el verificador y que, a fs. 4, obra constancia del desglose del Formulario OM 1020, sin que el servicio aduanero haya agregado copia alguna al expediente.

Sin perjuicio de ello y en base al informe de análisis del ITEM y sus respectivas conclusiones, el servicio aduanero, en fecha 23/09/2014, aperturó sumario contencioso en los términos del art. 1090, inc. c) del Código Aduanero, por considerar que se había configurado la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del cuerpo normativo citado.

Que, por el referido artículo, se establece que: "*el 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, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio (...)*".

Que, la firma ALEA Y CIA. S.A. había declarado la mercadería exportada en la partida arancelaria que tributaba un 5% de derecho de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que correspondía ubicarla en la que tributaba un 32% de derechos de exportación. En ese sentido, el Fisco sostuvo la existencia de un perjuicio fiscal del 27%, por lo que se habría configurado la infracción aduanera.

VI.— Que, sentado ello, y para dar respuesta jurisdiccional justa, entiendo que, en base al contexto fáctico reseñado, evidenciar la particularidad de algunas aristas que, en relación al debido proceso legal que

impera el procedimiento en crisis, presenta el caso y que serán definitorios para arribar a la decisión que propondré infra.

A) No se verifica acollarado al sumario el Formulario OM 1020 ni el acta de extracción de muestras.

La Resolución General n.° 1582/03 establece en su art. 4.3 que **la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020**, cuya incorporación al expediente administrativo es de vital importancia a efectos de determinar si la mercadería analizada mediante el protocolo de laboratorio *se corresponden efectivamente con aquellas extraídas oportunamente* en el marco de la operación de exportación objeto de la controversia.

Que, en el referido formulario deben detallarse una serie de datos relevantes del envío de la muestra que permiten la correcta identificación del objeto a analizar, entre ellos: el origen de la muestra, la destinación a la que pertenece, datos referenciales del exportador y del despachante, la mercadería declarada, su nombre comercial, la posición arancelaria, etc.

En este sentido, en caso de autos no obra ni el acta de extracción de muestras ni el referido formulario, circunstancias que, para quien suscribe, **no permiten arribar con el grado de certeza que exige este tipo de procesos de naturaleza incuestionablemente penal**, **si las mercaderías analizadas coincidían con aquellas extraídas de la Destinación en trato.**

En cambio, de lo que sí tengo certeza es de que el personal aduanero preventor, incumplió con lo establecido por la Resolución General n.° 1582/03 y su modificatoria, Resolución General n.° 2318/07, respecto de la extracción y análisis de muestras en el marco de un control presuntivo de mercadería.

B) Protocolo de Análisis n.° 86653 del ITEM. Sus conclusiones.

Conforme surge a fs. 10/11 de las actuaciones, verifícase la parte neurálgica del informe forense que el análisis se realizó mediante “identificación de estructuras vegetales por separación manual y comparación visual en Lupa Estereoscópica” en relación a las muestras presentadas en “Mezcla de grumos... y granos molidos...”.

Esta **separación manual y comparación visual** permitió a los profesionales afirmar que **“la mezcla de grumos y granos molidos”** presentaba un aproximado del 88% de harina de soja y un 12% de maíz molido.

Ahora bien, lo expuesto lo precedente, impone formular las siguientes interrogantes a los efectos de determinar si el razonamiento aplicado por los expertos del ITEM –dependencia orgánica que dependía de la DGA- resulta válido a los efectos pretendidos por la autoridad sancionadora.

1) ¿Si la forma en que se presenta la mercadería -mezcla de grumos y granos molidos- permitía la cuantificación a la que llegó el ITEM ?

2) ¿En base a lo señalado respecto al método analítico y de procedimiento, ¿se puede, a través de la separación manual y comparación visual determinar que más del 88% de la muestra consistía en harina de soja desgrasada?

3) ¿Es posible extraer una muestra representativa de un producto si el mismo se presenta, aparentemente, como una mezcla de grumos y granos molidos?

La respuesta, conforme la lógica que predomina en el sentido común y la experiencia de quien suscribe, no podría ser otra que negatoria.

En este sentido, ni el procedimiento, reglado y especial ni la conclusión a la que arribó el ITEM respecto de la composición química de la mercadería, brinda al suscripto certeza o fundamento sólido alguno que permitan convalidar la imputación de naturaleza penal realizada por el servicio aduanero.

VII.— Segundo análisis sobre las muestras. **El tiempo y su impacto en la mercadería.**

Cabe destacar que la Resolución General n.° 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*".

El resultado del análisis técnico incide –consecuente y fundamentalmente- con el del control presuntivo que se efectúa cuando, por alguna circunstancia, existen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.

La actora se agravia particularmente de que, debido a la demora de la Aduana en notificar el resultado del análisis forense elaborado por el ITEM, afectó su derecho de requerir un segundo análisis –o contraprueba- idóneo para eventualmente controvertir los resultados del primero o, a pesar de haberlo requerido, **tornar impracticable** dicho análisis.

Cabe recordar y evidenciar que, para el supuesto de que la primera pericia haya surgido un resultado motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador (o importador, según el caso), la normativa contempla **el derecho** de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado el resultado del primero.

A su vez, la Resolución destaca que el segundo análisis constituye "*la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*".

Solicitar un segundo análisis es un derecho de prevenido.

Atendiendo a las particularidades del caso traído a conocimiento, corresponde señalar que el producto exportado se trata de un suplemento alimenticio proteico esencialmente de origen vegetal (tal como lo reconoce la división ITEM) destinado a la alimentación animal.

Que, conforme surge a fs. 45 de las actuaciones administrativas, el producto "PREMIX CONTRASEP IV - ALEA" se trataba de "PRODUCTO PARA USO EXCLUSIVO ANIMAL; SUPLEMENTO ALIMENTICIO; INGREDIENTES MAIZ, HARINA DE SOJA, ANTIOXIDANTE SECUESTRANTE DE MICOTOXINAS; VENCIMIENTO 12 (DOCE) MESES CONTADOS A PARTIR DE LA FECHA DE ELABORACIÓN; CONDICIONES DE CONSERVACIÓN DEL PRODUCTO: MANTENER AL ABRIGO DEL SOL EN AMBIENTES FRESCOS, LIMPIOS Y SECOS.

De lo expuesto se puede afirmar y reconocer el carácter **perecedero** de la mercadería que es objeto de la controversia en tanto se trata de un alimento que tiene duración limitada y que está destinado a acabarse o extinguirse (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.6 en línea]. <https://dle.rae.es>).

En consecuencia, toda mercadería como la aquí en trato, sufre un deterioro natural en su composición originaria y el transcurso del tiempo vicia fatídicamente cualquier examen pericial que pudiere tener lugar cuando el plazo para realizarlo exceda los parámetros temporales y de conservación del producto en trato.

Nótese, operación fue oficializada en fecha 16/07/2012, el informe fue emitido 28/02/2014, esto es un año y medio después. La firma solicitó en fecha 11/06/2014 -en los términos del art. 3 de la Resolución General AFIP N°1582/20023 y conforme la copia que acompaña a fs. 48/48 vta,- que se efectúe el segundo análisis, reconociendo el servicio aduanero que el estado de descomposición imposibilitaba la realización del segundo análisis.

No resulta ser un detalle menor –a los fines de cuantificar el plazo que demandó la extracción de muestras, la pericia y la notificación del resultado obtenido por la División ITEM- y es que, al no colegirse adunado el Formulario OM 1020, es imposible determinar con certeza cuándo se envió la muestra al ITEM, ni si la misma correspondía a la mercadería exportada, a fin de realizar la pericia.

En definitiva, estamos frente a una mercadería perecedera, cuyas cualidades constitutivas en un buen estado de conservación son garantidas por doce meses, que fue sometida a un análisis pericial elaborado por una División dependiente de la demandada, desconociéndose cuándo recibió la muestra, si la muestra correspondía efectivamente a la mercadería exportada, especialistas que concluyen en base a una separación manual y comparación visual, sin establecer si la muestra extraída se trataba de UNA MUESTRA REPRESENTATIVA, emitiendo un informe puesto en conocimiento de la prevenida casi dos (2) años desde la extracción de las muestras, ello por cuanto tampoco obran agregadan a las actuaciones administrativas el acta de extracción y la notificación del resultado del primer análisis.

Lo sintético de lo reproducido supra desnuda la irregularidad supina y determinante que vicia fatídicamente el proceso, en tanto realizar un segundo examen –como es derecho de la actora- aún inmediatamente después de notificado el resultado primigenio es una **prueba de imposible reproducción**, pues la mercadería originalmente sometida a estudio no será la misma dos (2) años, después de la extracción de las muestras.

Esa afirmación es indubitable y determinante a los fines de dar la respuesta jurisdiccional pretendida por quien excitó esta jurisdicción quien, con el obrar de la demandada, vio vulnerado su incólume derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional al no permitírsele ejercer oportunamente su derecho a obtener un segundo análisis con una muestra idónea para realizarlo.

En este orden de ideas, teniendo en consideración lo establecido en las normas citadas y lo advertido respecto del proceder en la instancia anterior, se concluye que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General n.º 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General n.º 2318/07 fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el protocolo de análisis n° 86653 hasta la Resolución n° 595/2018 (AD SALO) dictada en el marco del

expediente administrativo SIGEA n.° 12517-299-2014 —aquí apelada—, producto de aquél ponzoñoso acto administrativo y así cabe declararla.

VIII.— Que, en razón de lo expuesto precedentemente, no advirtiendo razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, estimo ajustado a derecho imponer los gastos casuídicos a la demanda perdidosa.

IX.— Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la actora en su apelación.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Declarar la nulidad de la Resolución n.° 595/2018 (AD SALO) dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12517-299-2014, respecto de la firma ALEA Y CIA. S.A.

2. Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del presente resolutorio.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad de la Resolución n.° 595/2018 (AD SALO) dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 12517-299-2014, respecto de la firma ALEA Y CIA. S.A.

2.- Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del voto del Vocal Preopinante.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino (Connf. art. 1162 CA.)-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:52:40 -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: 2025.04.15 10:41:56 -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: 2025.04.15 10:41:57 -03:00