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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-43442243-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2021-35913233-APN-SGASAD#TFN; "GRUPO PILAR S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala "E"**, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr Vocal nombrado en segundo termino, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2021-35913233- -APN-SGASAD#TFN "GRUPO PILAR S.A."**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma **"GRUPO PILAR S.A."**, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución (AD CORD) Nro. 303/20** dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba, en la actuación **12665-125-2013 (017-SC-726-2016/8)** en cuanto la condena por la infracción prevista en el **art. 954 ap. 1, inc. a) del CA** en concurso con el **art. 995** del referido plexo normativo, al pago de **multas** de **$21.350,83** y de **$ 1.000**, y le intíma al pago de la suma de **u$d 3.682,55** en concepto de **reintegros** abonados presuntamente en demasía, con relación al **PE Nro 13017EC01004171E**. Aduce que el presente caso se sustenta en la indebida interpretación del Sistema Armonizado, en orden a determinar si la mercadería exportada, debió ser encuadrada en la Posición Arancelaria 2309 o bien en la 2304, atendiendo a su característica de mezcla o preparación. Expresa agravios respecto a la indebida determinación de monto en relación a los reintegros abonados, señalando que de las constancias que se acompañan y de la prueba informativa resulta que el monto efectivamente abonado por el Estado Nacional, en concepto de reintegros, en relación a la destinación vinculada a la causa, asciende a la suma de u$d 263,96 y no u$d3.682,55. Asimismo sostiene que resulta improcedente clasificar a la mercadería en cuestión bajo la partida arancelaria 2304 y cuestiona la metodología utilizada por la Aduana para realizar la clasificación mencionada al aplicar la Regla General Interpretativa 2 b. Hace referencia a las características de la mercadería exportada y rechaza el argumento del servicio aduanero en cuanto la considera un mero RESIDUO. Arguye que el producto ha sido sometido a un costoso y metódico proceso de elaboración y que **AminoMax® / AminMax®** son las marcas comerciales de GEPSA® FEEDS, Grupo Pilar S.A. para la línea de alimentos complementarios de alto contenido en proteínas protegidas. Manifiesta que en razón de las divergencias mencionadas solicitó oportunamente la realización de un SEGUNDO ANÁLISIS que pudiera dar cuenta de la existencia de una PREPARACIÓN ALIMENTICIA en función de la existencia exacta de la participación y composición porcentual de sus ingredientes, siguiendo lineamientos y parámetros de una FÓRMULA patentada como propiedad intelectual AMINOMAX, circunstancia que jamás fue considerada por el servicio aduanero. Hace un exhaustivo análisis sobre el modo en que la Aduana clasificó la mercadería cuestionada e indica que ello

no sólo atenta contra el principio de LEGALIDAD, en tanto supone soslayar el texto del Sistema Armonizado (tanto de las partidas, como de las notas de secciones y capítulos y del art. 1 de las RGI) sino de la VERDAD REAL que debe regir y primar en materia penal. Expresa que conforme se desprende de la resolución recurrida, la Administración no ha desplegado actividad probatoria alguna y alude que resulta falsa la fecha en que se indicó que se había realizado el pedido de segundo análisis. Manifiesta expresamente que si bien en la resolución apelada, se esbozó que el segundo análisis no fue pedido en tiempo y forma por la empresa, ello es lisa y llanamente falso, toda vez que el mismo fue requerido a menos de un mes de la notificación del protocolo de análisis. Niega que la notificación del protocolo del primer análisis se haya efectuado debidamente el día 01/07/2016, desconociendo la firma inserta en las act adm y argumenta que tomó conocimiento del mismo con la resolución notificada el 16/11/2018, habiendo peticionado la realización de un segundo análisis el 21/11/2018. Solicita la aplicación al caso el criterio sustentado en los autos "**Molinos Juan Semino S.A. c.Direccion General de Aduanas s. recurso de apelación"**, JU-25351-2013-TFN, el 29 de abril de 2013. Destaca que la falta de realización por parte de la DGA de un segundo análisis, obedece exclusivamente a incumplimientos por parte de la entidad aduanera y no a actos adjudicables al contribuyente, siendo que en todo momento la empresa ha intentado introducir puntos de pericia, jamás diligenciados (en la impugnación del protocolo de análisis y en la consulta clasificatoria). Finalmente sostiene que en virtud de lo expuesto la actuación de la DGA ha sido arbitraria e infundada, vulnerándose el derecho de defensa que le asiste. Solicita la aplicación del criterio sustentado en el Dictamen Técnico 40/2011 de las actuaciones 12425-39-2010/1. Invoca que la declaración realizada en el permiso de embarque que diera origen a la causa se realizó de manera supeditada al antecedente: PE 13 017 EC01 001954 K (SIGEA 12665-91-2013/1; 017-SC- 116-2017/3). Sostiene que resultan improcedentes las imputaciones realizadas en la causa por la Aduana y solicita en su defecto la aplicación del art 898 del CA. Formula reserva del Caso Federal y peticiona que se revoque la resolución apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con costas a cargo de la contraria.

II.- Que mediante la PV-2021-70851517-APN-VOCXIV#TFN de fecha 05/08/2021, se dispone *"Tener por no presentado el escrito de contestación de recurso de fecha 12 de julio de 2021 por extemporáneo..."* y se intima a la representación fiscal a fin de que, en el término de veinte (20) días, acompañe a la causa las correspondientes actuaciones administrativas relativas a la causa en formato digitalizado. Una vez acompañadas las act adm requeridas, mediante PV-2021-102712324-APN-VOCXIV#TFN se abre la causa a prueba, obrando la misma producida posteriormente. Con fecha PV-2025-30833990-APN-VOCXIV#TFN se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". Mediante IF-2025-30831017-APN-VOCXIV#TFN se pone la causa para alegar y finalmente, una vez glosados los alegatos de las partes, a través del IF-2025-42877515-APN-VOCXIV#TFN, se pasan los autos a sentencia.

III.- Que la **Actuación Nº 12665-125-2013 (017-SC-726-2016/3)** se inicia a fs. 1 con la **Nota Sección Nº 566/13** del **16/07/2013** mediante la cual se remite la muestra de la mercadería amparada por el **PE Nro 13 017 EC01 004171E** a la División Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías. A fs. 2 obra el **Acta de extracción de muestras** del **15/07/2013** formulada *"... con el objeto de someterlas a un análisis de carácter estadístico. Por instrucciones emitidas por la superioridad y en los términos de la R.G. N° 1582/03 AFIP modificada por R.G. N° 2318/07 AFIP Anexo III Punto 4.2"*. A fs. 8 mediante **Nota 2315/15 (DV ITEM)**, del **01/10/2015** se solicita a la Aduana Córdoba la muestra testigo de la mercadería en trato. A fs. 9 se glosa el **Acta de Fraccionamiento de Muestras** del **30/10/2015**. A fs. 12/14 se agrega el **Protocolo de Análisis LAB N° 112143** del **27/05/2016** en el que se informa que *"La muestra informada mediante protocolo 112143 se encuentra constituida por harina de soja (mayor a 99%), maíz molido, cáscara de arroz y cascara de maní, con presencia de carbonatos, cloruris, silicatos y otras estructuras minerales, con contenido de sacarosa y fructosa comparable con melaza y vitamina A inferior a 150UI de retinol/100g"*. A fs. 16 obra el ACTA de la DENUNCIA labrada por la presunta comisión

de la infracción prevista en el art 954 inc a) y 995 del CA. A fs. 17 se agrega una copia del **PE Nro 13 017 EC01 004171E**, oficializado el **11/07/2013** y a fs. 20/21 se emite la **Nota Nro 234/2016 (Secc. Imp. Sim)**. A fs. 22/23 y vta se dicta la **Disposición 1770/2016 (AD CORD)**, del **11/11/2016** por la que se instruye sumario y se corre vista de lo actuado a la exportadora. A fs. 25/27 y vta se agrega el descargo de la firma **"GRUPO PILAR S.A."** que data de **noviembre de 2018**, que se tuvo por presentado en legal tiempo y forma a fs. 28, haciéndose lugar a la pericia analítica solicitada. A fs. 36/79 se agrega el **Alcance Nro 12665-91-2013/1** y finalmente a fs. 81/85 y vta se dicta la resolución apelada en la causa.

V.- Que en las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si procede -o no- la imputación infraccional formulada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Córdoba de la D.G.A. a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible y la conducta prevista en el art 995 del CA.

Que el art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 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 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio..."*.

Que el art. 995 del Código Aduanero dispone: "*El que transgrediere los deberes impuestos en este Código o en la reglamentación que en su consecuencia se dictare, será sancionado con una multa de PESOS UN MIL ($ 1.000) a PESOS DIEZ MIL ($ 10.000) cuando el hecho no tuviere prevista una sanción específica en este Código y produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal o afectare o hubiere podido afectar el control aduanero.*

Que el servicio aduanero imputa a la apelante las infracciones 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 medio de la cual se debía abonar un porcentaje de tributos menor del correspondiente, habiéndose transgredido además los deberes impuestos por la Ley 21453 al no haberse documentado la mercadería al amparo de la DJVE establecida por la mencionada ley.

Que la mercadería documentada mediante el **PE Nro 13 017 EC01 004171E** fue consignada en la **PA 2309.90.90.900T** *"Los demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales"* con un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero –sobre la base del análisis de la muestra del **Protocolo LAB 112143** obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la **P.A. 2304.00.90.900Y**. Para esta última P.A. correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación.

Que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el **Protocolo de Análisis LAB 112143** del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"La muestra informada mediante protocolo 112143 se encuentra constituida por harina de soja (mayor a 99%), maíz molido, cáscara de arroz y cascara de maní, con presencia de carbonatos, cloruris, silicatos y otras estructuras minerales, con contenido de sacarosa y fructosa comparable con melaza y vitamina A inferior a 150UI de retinol/100g"* (ver fs. 12/14 de las act. adm.).

VI.- Que, en el marco de lo reseñado y en atención a los agravios esgrimidos por la firma **"GRUPO PILAR S.A."**, tanto en sede aduanera como ante esta instancia, a los fines de la resolución de la causa corresponde analizar el cumplimiento del procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, aplicable al caso,

tal como se sostuviera en a fs. 1 de las act adm, así como en el **Acta de extracción de muestras** del **15/07/2013** en la que se dispuso *"... con el objeto de someterlas a un análisis de carácter estadístico. Por instrucciones emitidas por la superioridad y en los términos de la R.G. N° 1582/03 AFIP modificada por R.G. N° 2318/07 AFIP Anexo III Punto 4.2"*.

Que la recurrente niega que el resultado del **Protocolo de Análisis LAB 112143**, le haya sido notificado el **01/07/2016** desconociendo la firma inserta a fs. 14 y asimismo argumenta que recién tomó conocimiento del mismo al notificarse de la instrucción del sumario en trato y de la corrida de vista, con fecha **16/11/2018**, oportunidad en la que solicitó la realización de un segundo analisis. Asimismo asevera que la falta de realización por parte de la DGA de lo peticionado implica que la actuación de la Administración ha sido arbitraria e infundada, vulnerándose el derecho de defensa que le asiste.

Que en relación a la falta de notificación del resultado del Análisis, cabe recordar lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del 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 el 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 en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis"*.

Que cabe señalar que tras examinar detenidamente las actuaciones administrativas, se observa que, aunque existe una constancia de la notificación del resultado del **Protocolo de Análisis LAB 112143** (ver fs. 14), no es posible aseverar con certeza que la firma consignada pertenezca a un representante autorizado de la empresa imputada, al presentar una deficiencia manifiesta, por no estar debidamente aclarada. Además, no se ha encontrado ninguna otra evidencia en el expediente, que permita constatar su validez.

Que en tales condiciones, fue que la aquí recurrente quien al formular su descargo solicitó la realización de un nuevo examen sobre las muestras de la mercadería en poder de la Aduana. Y el servicio aduanero hizo lugar a su pedido (a fs. 28 de las act adm, con fecha **13/11/2018**), aunque refiriéndose a una muestra extraída en otro sumario contencioso. Cabe aclarar que no obstante lo indicado, posteriormente, haciendo caso omiso a lo precedentemente por ella ordenado, dictó la resolución cuestionada en autos.

Que las circunstancias expuestas deben ser analizadas considerando como premisa que, si bien el procedimiento es uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la declaración de nulidad de este último no puede efectuarse en forma mecánica; sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación.

Que de todo lo expuesto, surge que en el caso en estudio, la imputación formulada a la recurrente se produjo en el marco de un procedimiento colmado de desaciertos. Ello así, puesto que en el informe pericial realizado por el ingeniero agrónomo designado en la causa (RE-2022-95027163-APN-DTD#JGM) se consignó que la mercadería en trato pierde las características del producto original con el paso de 3 a 6 meses y que i) el **PE Nro 13 017 EC01 004171E** fue oficializado el **11/07/2013**, ii) la fecha de emisión del **Protocolo de Análisis LAB 112143** (**27/05/2016**) (cuya demora se debió a que conforme se expusiera en la **Nota 2315/15 (DV ITEM)** las muestras extraídas originariamente no se encontraban en condiciones de ser analizadas por el mal estado de las mismas), iii) la recurrente tomó conocimiento de los resultados del examen realizado en **noviembre de 2018** y iv) la fecha en la que se dictó la resolución apelada en la causa fue **17/09/2020**.

Que las irregularidades mencionadas no pueden subsanarse en esta instancia, en tanto, conforme resulta de las

constancias obrantes en autos, se trata de un producto que por sus particularidades, a esta altura no podría ser objeto de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

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

Que se advierte en la causa que el servicio aduanero ha socavado la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada, debido a la imposibilidad técnica de repetir el **Protocolo de Análisis LAB 112143**, lo que fulmina de nulidad al mismo toda vez que el resultado de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculca el debido derecho de defensa en juicio, base de nuestro sistema de derecho y reconocido por la Constitución Nacional.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que asiste razón a la actora en cuanto sostiene que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta del **Protocolo de Análisis LAB 112143** y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada, con costas a la DGA.

VII.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios de la recurrente.

Por todo lo expuesto, atento la forma en que se resuelve, voto por:

1.- Declarar la nulidad del **Protocolo de Análisis LAB 112143** y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la **Resolución (AD CORD) Nro. 303/20** dictada en la actuación **12665-125-2013 (017-SC-726-2016/8).**

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis, dejando constancia de que, a diferencia de otros casos previamente analizados sobre la controversia aquí planteada, en la presente causa la actora ha aportado prueba adicional destinada a justificar la posición arancelaria declarada. En particular, se encuentra agregado en la causa el certificado de inscripción SENASA N° 07-524/A (registro del producto), en el cual se establece que el producto **AMINOMAX** es un suplemento alimenticio concentrado proteico para consumo animal, detallando su composición e indicaciones de uso.

Asimismo, dicha prueba se complementa con su monografía obrante en fs. 36/77 del expediente administrativo y con la contestación de oficio incorporada mediante IF-2021-112869485-APN-SGASAD#TFN. Además, se encuentran agregados los informes periciales elaborados por los peritos veterinario e ingeniero agrónomo, registrados bajo RE-2022-95027163-APN-DTD#JGM y RE-2022-95026847-APN-DTD#JGM, respectivamente.

ASÍ LO VOTO.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Declarar la nulidad del **Protocolo de Análisis LAB 112143** y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la **Resolución (AD CORD) Nro. 303/20** dictada en la actuación **12665-125-2013 (017-SC-726-2016/8).**

2.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.25 13:25:10 -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: 2025.04.25 13:33:22 -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: 2025.04.25 13:44:01 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.25 13:44:02 -03:00