**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2024-16598427-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Febrero de 2024

**Referencia:** EX-202058541026-APN-SGASAD#TFN TRADING SUR S.A. (Sentencia)

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“TRADING SUR S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente Nº **EX-202058541026-APN-SGASAD#TFN**

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

**I.-** En el caso que se trae a consideración de este tribunal se endilgó a la recurrente la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A. El ente recaudador considera que existió una discrepancia entre la mercadería documentada y la Posición Arancelaria declarada en una operación de exportación.

**II.-** El acto administrativo recurrido dispuso aplicar una multa de $ 8.268.713,90 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por U$S1.530.393,10, sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque Nº 13057EC01004454M no se corresponde con la declarada, resultando así una Posición Arancelaria inadecuada.

**III.-** La empresa Trading Sur SA presentó una apelación en contra de la decisión administrativa mencionada. Sus argumentos se centran en impugnar la sanción que se le atribuye de acuerdo con el artículo 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero (CA). Sostienen que esto se debe a que el servicio aduanero no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº1582/03, debido a ciertas irregularidades que se han producido, además de la falta de notificación de los Protocolos de Análisis LAB 94088, 94089 y 94090 emitidos por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM). Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la resolución apelada.

**IV.-** Por su parte, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Sostiene que el procedimiento fue cumplido con arreglo a la normativa vigente. Menciona que la posición arancelaria determinada por el ITEM es plenamente válida. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada.

**V.-** Sentado lo anterior, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros). Este criterio resulta de aplicación más rigurosa en supuestos como el presente en que los agravios se encuentran vinculados a la revisión del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

**VI.-** En las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si, en el caso de marras, cabe o no la imputación infraccional efectuada a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

En ese orden de ideas, 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...".

Por lo expuesto ut supra, el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo con el 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.

En relación con la mercadería objetada en el presente caso, la misma fue documentada mediante el PE Nº 13057EC01004454M y 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 animales" correspondiéndole un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra de los Protocolos de Análisis LAB 94088, 94089 y 94090 obtenidos en virtud de un control presuntivo, consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.10.100B. Para esta última PA correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación. Para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó en los Protocolos anteriormente mencionados del ITEM, donde se concluyó que la mercadería "se trata de una mezcla de granulometría heterogénea constituida a base de harían de soja desgrasada (en una proporción aprox. De 93%) y de maíz molido (en una proporción aprox. de 6%); con presencia de granos enteros de trigo y harina de cártamo".

**VII.-** Al respecto, la recurrente se agravia de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio.

Dicho planteo de nulidad también fue esgrimido en su contestación de corrida de vista obrante a fs. 106/113 de las actuaciones administrativas.

La actora sostiene que no se le informó acerca de la fecha del análisis y solo tomó conocimiento de sus resultados junto con la corrida de vista, por lo que se evitó su participación. Además, explica que, conforme surge de los Protocolos de Análisis (ver fs. 5 a 13), las muestras fueron analizadas 2 años con posterioridad a su extracción, cuando, conforme lo acredita mediante oficio dirigido al Instituto Químico Argentino, el tiempo máximo de conservación con validez representativa era de 6 meses desde su elaboración. Corresponde aclarar en este punto que la representación fiscal no aportó pruebas que

desvirtúen las conclusiones arribadas por dicho Instituto.

En relación con la preservación de las muestras y el lapso transcurrido, es pertinente destacar que, de acuerdo con los Protocolos de Análisis, estas fueron recibidas el 22 de julio de 2013 y analizadas el 6 de abril de 2015. Al evaluar esta información en conjunto con el informe del Instituto Químico Argentino, se puede concluir que los análisis se llevaron a cabo más allá del plazo máximo de conservación de 6 meses establecido para mercancías de esta naturaleza. Este aspecto fulmina por completo la validez del procedimiento ejecutado por el ITEM.

**VIII.-** A mayor abundamiento, 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."

Cabe señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, no surge constancia de la notificación de los Protocolos de Análisis, sino que la firma tomó conocimiento de los mismos con la corrida de vista ordenada a fs. 16/18 de fecha 11/06/2015.

Bajo este enfoque, considero que, en virtud de las particulares características del producto objeto de análisis y el lapso transcurrido entre la recolección de la muestra, su análisis subsiguiente y la posterior notificación a la parte actora, no es factible corregir en esta instancia un procedimiento que claramente carece de validez. Ello así en tanto se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación, lo que impide la realización, tanto en la actualidad como en el momento en que fue notificado a la actora, de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Debe aclararse 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.

**IX.-** En virtud de lo expuesto, considero que corresponde declarar la nulidad absoluta de la resolución apelada.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

**1)** Hacer lugar a la nulidad opuesta y revocar la Resolución Nº 855/2019 (AD SALO), dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-238-2013.

2) Costas a la vencida.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1)** Hacer lugar a la nulidad opuesta y revocar la Resolución Nº 855/2019 (AD SALO), dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-238-2013.

**2)** Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.15 20:27:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.16 09:55:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.16 12:16:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.16 12:17:24 -03:00