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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-121045723-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2022-68156606-APN-SGASAD#TFN; COMPAÑÍA AGROINDUSTRIAL LA ORIENTAL S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación–, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2022-68156606-APN-SGASAD#TFN (COMPAÑÍA AGROINDUSTRIAL LA ORIENTAL S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma “COMPAÑÍA AGROINDUSTRIAL LA ORIENTAL S.A. (CALO)” e interpone recurso de apelación contra la Resolución-Fallo nro. 627/2019, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de Mendoza en el expediente nro. 12448-1167-2012, por medio de la cual se la condenó por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del C.A., al pago de $ 1.308.598,89 en concepto de multa y al pago de U$S 196.486,32 en concepto de derechos de exportación en relación a la destinación de exportación nro. 12 038 EC01 013825 M. Relata que mediante el mencionado permiso de embarque exportó 1.488,45 toneladas de suplemento alimentario para animales “CALO F27” bajo la PA SIM 2309.90.900T, en forma de pellets compuestos por 88,5% soja tostada, 10,5% maíz y 1% sal, cuyo plazo de conservación inalterado es de 6 meses, mantenido en lugares secos, limpios y frescos, a una temperatura no superior de 25°C, según surge del Certificado SENASA nro. 09-394/A acompañado en las act. adm. Indica que el día de oficialización del PE –más de 9 días antes de que se terminara el embarque de la mercadería- se labró el acta agregada a fs. 3 de las act. adm., donde se dejó constancia de la toma de muestra de mercadería respecto del PE 10 038 EC01 013825 M, el cual no coincide con el aquí involucrado. Efectúa un relato del procedimiento efectuado en sede administrativa. Plantea la nulidad del procedimiento de extracción de muestras, por efectuarse en violación a lo dispuesto por el Anexo II de la Resolución General AFIP 1582/2003 vigente al momento de los hechos, al no citarla para presenciar el procedimiento de extracción, identificación y acondicionamiento de las muestras. Desconoce la personería del firmante del Acta de toma de muestra, efectuada por el Sr. Cristian A Figura en representación del despachante de aduana, por no ser apoderado de la firma ni encontrarse autorizado

en el Sistema de Gestión de Autorizaciones Electrónicas, conforme lo acreditara con el print de pantalla del SIM agregado en sede administrativa. Entiende que el procedimiento de extracción, identificación y acondicionamiento de las muestras adoleció de graves irregularidades que impiden que el análisis efectuado pueda ser considerado válido para efectuar conclusiones, entre las cuales menciona que no se controló ni se dejó constancia de la representatividad de la muestra, ni del envasado, rotulado y acondicionamiento de la misma, como tampoco se cumplieron las previsiones sobre su traslado y conservación, ni se cumplió con el recaudo de registrar la cadena de custodia de la muestra. Plantea la nulidad del Protocolo de Análisis alegando que las muestras no fueron obtenidas en cumplimiento de las normas técnicas para preservar su representatividad, indicando que el ensayo de la muestra se realizó el 28/11/13 luego de transcurrido 18 meses desde la toma de la misma, cuando el vencimiento del producto era de seis meses, por lo que las muestras se encontraban vencidas. Indica que nunca fue notificada del resultado del análisis, impidiendo la realización de un segundo análisis conforme lo regula el art. 3, Anexo III de la RG 1582/03. Cita jurisprudencia. Considera que la liquidación de la multa y de los tributos realizada a fs. 19 de las act. adm., no es un acto administrativo válido, al consignar como "momento imponible" la fecha de la denuncia y no la de oficialización del permiso de embarque, contrariando lo estipulado en los arts. 728, 726 y 727 del CA, como así también al régimen de la Ley 21.453, particularmente a su art. 6. Se agravia respecto a la incorporación del rubro "Base IVA" cuando la exportación a consumo de la mercadería no está gravada con IVA, como así también en cuanto se consigna que la base imponible de la mercadería es de u$s 565.803,62, que fue el valor declarado originalmente en el PE, cuando de la declaración post embarque surge un valor en aduana de u$s 557.728,75. Señala que la multa liquidada y reclamada en la corrida de vista no surge de ninguna liquidación válida, por estar calculada en violación al art. 954 ap. 2 del CA, ya que se sumó la multa liquidada para los incs. a) y b) del ap. 1 del mencionado artículo, en lugar de considerar aquella que resulte mayor. Indica que la apertura del sumario de fecha 23/12/14 no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805 inc. a) del CA, ni interrumpirla en los términos del art. 937 inc. a) del CA, al no reunir los requisitos del art. 1094 del CA, puntualmente el inc. d), toda vez que no contiene una liquidación válida conforme lo expusiera anteriormente, por lo que corresponde declarar su nulidad, privándolo de sus efectos respecto del cómputo de la prescripción de la acción penal y tributaria. Cita jurisprudencia al respecto. Respecto al aforo y la liquidación efectuada a fs. 165, refiere que el mismo hace mención a un Protocolo y permiso de embarque distinto al de autos, por lo que desconoce la base imponible allí consignada, y por ende no puede tomarse como base de cálculo para efectuar liquidación alguna, además de ser incorrecto y superior al aforo de fs. 19, concluyendo que esta liquidación tampoco se funda ni en los hechos de causa ni en el derecho aplicable. Entiende que la corrida de vista y la resolución apelada son nulas por falta de motivación, por fundarse en antecedentes falsos y violación de la ley aplicable y por lo tanto, son de nulidad absoluta e insanable –cfr. art. 14 inc. a) de la LNPA–, asimismo, no cumplen con los requisitos exigibles a todos los actos administrativos, de conformidad con el art. 7 de la LNPA. Infiere que la resolución fue evidentemente antedatada a efectos de la interrupción de la prescripción, conforme surge de la información remitida por Mesa de Entradas de la AFIP-DGA que el sumario se encontraba fuera de la Sección Sumarios de la Aduana de Mendoza entre 16/9/19 y el 13/1/20, aun cuando la resolución se encuentra fechada el 20/2/19. Resalta que la mencionada incongruencia y la elevación de los montos reclamados sin previa notificación de una nueva resolución de corrida de vista vulneraron su derecho de defensa e importó una violación a la garantía del debido proceso. Arguye que la irrazonable dilación del proceso impidió que se pueda producir un segundo análisis de la mercadería por encontrarse degradada la muestra en poder de la Aduana y haberse destruida la que se encontraba en su poder, luego de vencido el plazo de conservación. Señala que de la compulsa del sumario surge que no se presentan los elementos constitutivos del tipo penal para que se configure la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1, inc. b), ni se reúnen los requisitos normativos mínimos para ello. Cita jurisprudencia. Se agravia en cuanto a la falta de intervención de la División Clasificación Arancelaria previo a emitir la resolución, obligatoria en los procedimientos infraccionales donde se debaten cuestiones clasificatorias, conforme lo dispuesto en el Anexo I, ap. 4 de la Resolución General AFIP 1618. Destaca que la mercadería

declarada coincide exactamente con la resultante, por lo que no se ha afectado el bien jurídico por el art. 954 del C.A. Expresa que en virtud de las Reglas Generales 1, 3C y 6, el texto de la partida regional 2304, la nota de la partida 2309.9, el texto de la partida regional 2309.90.90, se concluye sin lugar a dudas que la mercadería denunciada en el PE debe ser clasificada en la PA SIM2309.90.90.900T. Indica que no se encuentra fundada la existencia de un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, ni real ni potencial. Plantea la violación de la garantía del debido proceso y al derecho de propiedad consagrados en el art. 17 y 18 de la CN, ante la imposibilidad de realizar un segundo análisis de las muestras en virtud de su estado de deterioro debido al tiempo transcurrido y al rechazo de la Aduana de efectuar la pericia a la que ya había hecho lugar. Cita jurisprudencia. En subsidio solicita la aplicación de los arts. 898 y 915 del C.A. Plantea la inaplicabilidad del art. 20 de la Ley 23.905 de la Resolución General AFIP 3271. Alega la improcedencia de los intereses resarcitorios que resultaron aplicables, por ser ilegítimas e inconstitucionales las tasas de interés fijadas por las Resoluciones 841 y 50, al no establecer una tasa diferencial para las deudas aduaneras en dólares estadounidenses. Solicita la aplicación de la doctrina emanada del precedente de la CSJN en la causa “Camaronera Patagónica S.A.” Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Manifiesta que las nulidades interpuestas por la actora no han sido opuestas en tiempo y oportunidad hábil. Destaca que a los fines de la declaración de nulidad, es crucial demostrar el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca, citando jurisprudencia al respecto. Sostiene que de la simple compulsa de autos se evidencia que el Servicio aduanero cumplió en su totalidad con el procedimiento regulado por la Resolución 1582/2003, surgiendo a fs. 28 de las act. adm. que mediante notificación nro. 18038NOTI003448H se le corrió vista de todo lo actuado a CALO, incluido el Protocolo de Análisis nro.85348 correspondiente al permiso de embarque, sin que obren constancias que, dentro del plazo estipulado por la Resolución 1582 la compañía haya solicitado la producción del segundo análisis, el cual es facultativo del interesado, por lo que voluntariamente ha renunciado a su derecho a solicitarlo. Cita jurisprudencia. Indica que la actora no puede sostener que las muestras obtenidas presenten irregularidades si, conforme el Acta de extracción de muestras, el despachante de aduana, que actúa como representante del exportador frente al servicio aduanero y obligado a desenvolverse bajo el mandato que éste le otorga suscribió la misma prestando conformidad en cuanto a que las muestras eran representativas del total de la partida documentada. Manifiesta que el despachante de aduanas cumple una doble función, representa al importador frente al servicio aduanero y actúa como auxiliar de comercio para el servicio aduanero. Asevera que la actora únicamente ha desconocido a su despachante de aduana pero en ningún momento realizó presentación alguna en las actuaciones administrativas ni en ningún otro procedimiento administrativo/judicial donde certifique que éste actúo fuera del mandato otorgado. Cita jurisprudencia. En cuanto a la nulidad de la apertura de sumario expresa que llevar adelante sin distingo cada uno de los incisos del art. 1094 del C.A. no encuentra refugio lógico-jurídico alguno. Sostiene que la denuncia previa que contenga todos los elementos identificados hacen un antecedente fáctico y jurídico suficiente para el dictado del acto administrativo por el cual se instruye sumario, conforme lo sostenido por la jurisprudencia de la CNACAF, la cual cita. Puntualiza que al momento de aperturarse el sumario se encontraban individualizados los hechos, los presuntos responsables, la operación aduanera en cuestión, la infracción indilgada y se había realizado la liquidación de tributos, por lo que dicho acto es plenamente válido y productor de los efectos que el C.A. la ha otorgado. Respecto al planteo de prescripción advierte que el Código deja bien en claro que el solo dictado del auto de apertura es suficiente para la suspensión del plazo de prescripción tal y como lo menciona los arts. 805 inc. a) y 937 inc. A del CA sin que se requiera poner en conocimiento al sumariado. Afirma que el plazo de prescripción se encontraba suspendido e interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario, el que

cumplió con todos los requisitos para considerarlo válido, para lo cual no requiere cumplir inexorablemente con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el art. 1094 del C.A., si del propio auto de instrucción de sumario, o de los antecedentes, existe una descripción clara de los hechos que se le imputan a la contraria. Cita jurisprudencia referida a la doctrina del plazo razonable, y los motivos por los cuales no corresponde su aplicación a la presente. Indica que la posición arancelaria declarada en el permiso de embarque es incorrecta ya que se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación en la PA NCM 2304.00.90 -PA SIM 2304.00.90.900Y-. Hace una reseña de la normativa aplicable al caso. Arguye que dadas las características de las muestras obtenidas conforme el análisis elaborado por el Protocolo de Análisis LAB 85348 no es posible clasificarlo como una "Preparación de tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales" (Partida 2309) sino que corresponde, al momento imponible de la oficialización del permiso de embarque, la PA NCM 2304.00.90 (PA SIM 2304.00.90.900Y). Destaca que el ámbito de actuación del SENASA e INTI se circunscribe únicamente al aspecto higiénico de la mercadería a exportar, estando reservado exclusiva e indelegablemente a la AFIP las funciones de clasificación arancelaria según lo establecido en el Decreto 618. Indica que la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada de manera comprometida por la encartada, por lo que no solo se trata de una divergencia clasificatoria sino que la imputación responde además a la diversa calidad de la misma. Entiende que resulta correcto el razonamiento clasificatorio seguido por el servicio aduanero ya que el producto a exportar se corresponde a una mezcla de varios componentes, uno de los cuales se encuentra en una proporción mayoritaria, razón por la cual su clasificación pertenece a la partida 23.04 (cfr. Reglas Generales 1, 2 b) y la 3 b) y la intervención del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria a fs. 10/11 de las actuaciones administrativas). Señala que se ha acreditado fehacientemente la concurrencia de los elementos del tipo mencionados en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., para concluir que es correcta la imputación de la referida infracción a la aquí actora. Cita jurisprudencia. Expresa que la conducta desarrollada por la recurrente configura el elemento "declaración que difiera con el resultado de la comprobación" exigido por el art. 954, en tanto deviene una transgresión al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones presentadas ante la Aduana, bien jurídico protegido por dicha norma. Entiende que los argumentos de la actora resultan totalmente carentes de fundamento fáctico y legal, por lo que corresponde poner de manifiesto que el servicio aduanero ha actuado respetando en un todo el procedimiento establecido en el Código Aduanero. Cita recientes antecedentes jurisprudenciales. Respecto a la liquidación tributaria en dólares y la tasa de interés aplicable, recuerda la doctrina sentada por el fallo "Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.719-A)". En cuanto al planteo de inconstitucionalidad destaca lo normado por el art. 1164 del C.A., por lo que este Tribunal no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones. Argumenta que la pretendida conversión que plantea la actora al tipo de cambio histórico contraría la naturaleza de los tributos aduaneros, concebidos como un porcentaje del valor de la mercadería por la que se paga moneda extranjera, cfr. los arts. 641 y 734 del C.A., así como el texto del art. 20 de la ley 23.905 y el citado fallo "Volkswagen Argentina S.A." Expone que las tasas de interés aplicables a las deudas tributarias serán las que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía vigentes en cada momento de la obligación tributaria, conforme lo prevé el C.A., las que constituyen una reglamentación específica propia de las leyes tributarias que desplaza a las de carácter más general. Cita doctrina y jurisprudencia. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, confiere autorizaciones y solicita se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 27/2/23 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 7/12/23 se abre la causa a prueba. Con fecha 29/8/25 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". Con fecha 2/9/25 se ponen los autos para alegar. Con fecha 17/9/25 alega la parte actora y y con fecha 22/9/25 mediante providencia PV-2025-105449696-APN-SGASAD#TFN se deja constancia que se incorporó el alegato presentado por el Fisco Nacional en el IF-

2025-104392873-APN-DTD#JGM el 19/9/2025, fuera de término, por lo que en fecha 26/9/25 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12448-1167-2012 se inician a fs. 1 con las Notas 590/12 (SECCV) y 1558/12 (AD MEND) por la que se envía a la División Laboratorio ITEM una muestra de la mercadería documentada por el PE 12 038 EC01 013825 M, cuya copia se agrega a fs. 4. A fs. 2 obra constancia del desglose del OM 1020 (solicitud de análisis) A fs. 3 luce el acta de extracción de muestras de fecha 24/5/2012. A fs. 7/8 obra el Protocolo de Análisis LAB 85348 cuyas conclusiones son de fecha 28/11/2013. A fs. 8 por Nota nro. 986/2016 (DV ITEM) re remiten las actuaciones a la División Operativa Campana. A fs. 9 obra Nota nro. 3682/2013 (DV ITEM) por la que se remite a la Aduana de Mendoza el resultado del protocolo de análisis. A fs. 10/11 obran impresiones de mails internos. A fs. 12 se agrega planilla de Precios FOB oficiales correspondiente al 10/5/2012. A fs. 13/14 se agrega el Acta nro. 006/2014, por la que se deja constancia del control documental y de la verificación del PE 12038EC01013825M. A fs. 15 se glosa el Acta de Denuncia sin número, de fecha 10/1/14. A fs. 17/18 obran impresiones de pantalla del SIM de consultas de una liquidación. A fs. 19 obra Planilla de Aforo nro. 23/14. A fs. 20 se agrega print de pantalla del registro de infracción. A fs. 21/22 se glosa la Orden de Intervención nro. 14238OE14001005T. A fs. 23 con el informe elaborado por el verificador actuante por Nota nro. 40/2014 (SEC. V) se remiten los actuados a la Sección “S” a efectos de evaluar una presunta infracción al art. 954, inc. a) y c) del C.A. A fs. 24/25 por Resolución nro. 1652/14 se ordena la instrucción de sumario y corrida de vista de todo lo actuado, lo que se lleva a cabo mediante providencia de fecha 24/8/17 de fs. 26 y vta., por la infracción al art. 954 incs. a), b) y c) del CA. A fs. 27 mediante notificación SICNEA 18038NOTI003448H de fecha 9/4/18 se notifica a Compañía Agroindustrial La Oriental S.A. (CALO), la respectiva corrida de vista. A fs. 29 obra presentación de la firma exportadora. A fs. 34/55 CALO S.A. contesta la vista conferida y a fs. 56/90 y vta. acompaña documental. A fs. 91 la aquí actora constituye domicilio electrónico. A fs. 92 se tiene por presentada a la firma exportadora en tiempo y forma, por contestada la vista en tiempo y forma, por agregada la documentación y se abre la causa a prueba. A fs. 94 y vta. obra presentación de la aquí recurrente. A fs. 98/99 se emite la Nota nro. 319/18 (SEC INSP SIM) informando que la muestra testigo en poder de la Aduana se encuentra humedecida, con presencia de pequeñas manchas negras, que podrían ser gorgojos o larvas. A fs. 100/102 se acredita el diligenciamiento de oficios. A fs. 103/114 y 115/134 obra la contestación del oficio dirigido al Banco Nación. A fs. 114/115 se agrega la contestación de oficio dirigido al Ministerio de Agroindustria. A fs. 135 y 136 obran presentaciones de la firma exportadora. A fs. 137 se intima a la firma a acompañar la muestra que tiene en su poder. A fs. 140142 obra presentación de la firma exportadora. A fs. 143 se cierra el período probatorio y se pasan las actuaciones para alegar. A fs. 144 la firma CALO informa que la contra muestra en su poder se encuentra destruida y completamente inutilizable, conforme surge de las constancias agregadas a fs. 145/146 y vta. Se acumula la Actuación nro. 17445-92-2019. A fs. 149/153 y vta. CALO interpone recurso de revocatoria y en subsidio alega. Se acumula el Alcance nro. 12448-1167-2012/1. A fs. 159/163 y vta. (refoliado) obra el alegato de la exportadora. A fs. 164/165 luce nueva planilla de aforo nro. 224/2019. A fs. 166/172 se dicta la Resolución - Fallo nro. 627/2019, apelada en la especie. A fs. 173 por Nota nro. 85/2020 (SUM) se elevan las actuaciones en virtud de lo dispuesto en el art. 1115 inc. a) del C.A. A fs. 176/177 y vta. obra presentación de la firma aquí actora y a fs. 182/185 y vta., la documental acompañada. A fs. 186/188 y vta. se comunica la interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, por la que se le imputa a las recurrentes la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 12 038 EC01 013825 M, se ajusta a derecho. El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: “*EI 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, produjera 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 (…) c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia."

Que el servicio aduanero imputa a la recurrente la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal y un ingreso desde el exterior de un importe distinto al que correspondía, al declarar una posición arancelaria por la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. nro. 12 038 EC01 013825 M, oficializado el 24/5/12 – post-embarque del 19/6/12 –, se exportaron, con destino a Chile, 1.488,45 toneladas de mercadería correspondiente a 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"*, correspondiéndole un 5% en concepto de derechos de exportación.

El servicio aduanero consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 2304.00.90.900Y, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%, tal conclusión se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 85348 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"corresponde a pellets constituidos por estructuras vegetales compatibles con porotos de soja molidos (observándose los mismos como componente mayoritario). En menor cantidad se observa en la constitución de los pellets maíz molido y los demás elementos mencionados en el protocolo"*, aclarando que *"Debido a que los pellets presentan un alto grado de compactación, al realizar la disgregación de los mismos, la estructura y tamaño de las partículas obtenidas no permite su cuantificación"* (ver fs. 8 de act. adm.).

VI.- Que, en primer lugar, tanto en esta instancia como al momento de contestar la vista en sede aduanera, la actora se agravia que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio, por lo cual plantea la nulidad –entre otras– de la resolución aduanera apelada.

Que, en primer lugar, se advierte que el permiso de embarque involucrado no tiene asociado el formulario de entrega de muestra –OM 1020- que la mencionada resolución exige como parte de la documentación obligatoria en el procedimiento de control presuntivo al momento que se produce la extracción de la muestra.

Al respecto cabe señalar que la Resolución General nro. 1582/03 establece en su art. 4.3 que la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, esto es el formulario OM 1020, en tanto de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que el mismo fue desglosado conforme la constancia de fs. 2, por lo que la ausencia del mismo en el expediente administrativo impide determinar con certeza si las mercaderías analizadas mediante el Protocolo LAB 85348 se corresponden efectivamente con las extraídas oportunamente de la destinación en trato.

Que a su vez se agravia respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido desde que tuvo lugar la toma de la misma y la fecha del resultado del laboratorio, y asimismo, que dicho resultado no le fue notificado, tomando conocimiento del Protocolo Análisis LAB 85948 recién con la notificación de la apertura de sumario y corrida de vista, habiendo transcurrido más de seis años desde la toma de la muestra (24/5/12, ver fs. 3 de las act. adm.) dejándola así, sin posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Que al respecto es oportuno señalar lo establecido por la Resolución General nro. 1582/03 que reglamenta el

procedimiento para la extracción y análisis de muestras, que en el punto 3 de su 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 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 contra el acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis."

Que por su parte, la Resolución General AFIP nro. 2318/07 Anexo III. Punto 4.2b) señala que *"…Las muestras extraídas deberán satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8 del Anexo II de esta resolución general, y para el caso de mercaderías no citadas en el mencionado punto deberá consultarse a la Dirección de Técnica – División Instituto de Examen de Mercaderías.*

A fin de guardar debida constancia de lo actuado, deberá labrarse un Acta de Certificación de toma de muestras, dejando de manifiesto la representatividad de las mismas y la facultad del interesado de solicitar u segundo análisis en los términos del punto 3. del Anexo III de la presente. Este último, se realizará con la muestra reservada por el extractor y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador."

Que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 24/5/12 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 3) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 23/8/12 (fs. 7) y con fecha 28/11/13 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 85348 (fs. 7/8), no obrando constancias por medio de la cual se haya notificado a la firma Compañía Agroindustrial La Oriental S.A. o al despachante de aduana, del resultado del análisis correspondiente a la mercadería en cuestión.

Que al momento de contestar la vista en sede aduanera –el 27/4/18– la firma actora solicitó la realización de una pericial a fin de que un perito ingeniero agrario determine si el contenido de materia grasa del 20,1% que surge del Protocolo es compatible con residuos sólidos de la extracción del aceite de soja, por lo que el servicio aduanero en fecha 7/6/18 ordena realizar un segundo análisis sobre la mercadería documentada por el permiso de embarque de marras, conforme lo previsto en el punto 3 del Anexo III de la resolución 1582/2003, remitiendo a fs. 97 vta. las actuaciones a la Sección inspección Simultánea a dichos fines.

Que mediante Nota nro. 319/18 (SEC INSP SIM) de fecha 27/11/18 se informó que *"(…)la muestra testigo en poder de la Aduana, de la simple observación se hace evidente que la misma se halla humedecida, además se advierte una porción más molida, con presencia de pequeñas manchas negras, que podrían ser gorgojos o larvas…"*, lo que motivó que en fecha 6/12/18 se intimara a la actora a acompañar la muestra que se encontraba en su poder (ver fs. 137). En fecha 01/2/18 la aquí recurrente puso en conocimiento del servicio aduanero que la requerida contra-muestra se encontraba *"destruida y completamente inutilizable"*, conforme constancias que acompaña. Asimismo, reitera que *"la realización de un nuevo ensayo tornaría inválido el procedimiento de análisis, toda vez que la mercadería objeto de la muestra se encuentra vencida"* (ver fs. 144)

Que en atención a ello debe tenerse en cuenta la Monografía del Producto Certificada por el SENASA, presentada ante la Aduana por CALO S.A. al momento de contestar la vista, de la cual expresamente surge: *"16. CONDICIONES Y PLAZO DE CONSEVACIÓN: El producto se debe almacenarse en lugar limpio, seco y fresco (temperaturas no superiores a 25°C) y al abrigo de la luz solar.*

El producto en estas condiciones se mantiene inalterado durante seis (6) meses" (ver fs. 58/60 y certificación de

fs. 60 vta.).

De lo expuesto surge que el plazo de seis meses antes aludido fue excedido de manera notoria en relación a las fechas entre las cuales se tomó la muestra (24/5/12) y aquélla en que se practicó el análisis (28/11/13), por lo que el examen del Laboratorio no arroja un resultado dotado de la confiabilidad y certeza necesarias, en tanto conforme lo reseñado en los párrafos precedentes, es de toda evidencia que en razón del tiempo transcurrido, la mercadería ha perdido su condición original, encontrándose alterada.

Que en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del presente, así como la falta de notificación del resultado del protocolo de laboratorio, que conforme surge del sumario aduanero, la actora tomo recién conocimiento del mismo con la instrucción de sumario y su corrida de vista, cercenándole así la posibilidad de solicitar un segundo análisis, vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable, no siendo posible su subsanación en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa, se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impiden la realización, en la actualidad, 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.

En consecuencia, cabe concluir que, en el caso en examen, ha quedado neutralizada la posibilidad de la actora de realizar un segundo análisis, dadas las características de la mercadería y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y su análisis, sumado a ello la notificación del resultado recién en la apertura del sumario y corrida de vista, lo que ha conculcado en forma irreversible su derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional

Lo manifestado es acorde al precedente -firme- recaído en la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, autos “VILUCO SA Y OTRO (TF 60588502-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, Expte. 56332/2022, de características similares al presente.

Por consiguiente, se concluye que asiste razón a la actora en cuanto sostiene que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General nro. 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General nro. 2318/07, fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el Protocolo de Análisis LAB 85348 hasta la Resolución -Fallo nro. 627/2019 dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12448-1167-2012, lo que así se declara, con costas al Fisco nacional (art. 1163 del C.A.).

VII.- Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la recurrente en su apelación.

Que en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

Declarar la nulidad de la Resolución - Fallo nro. 627/2019 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12448-1167-2012, con costas a la demandada.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por unanimidad, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución - Fallo nro. 627/2019 dictada por la Aduana de Mendoza en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12448-1167-2012, con costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.30 16:14:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.30 17:54:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.30 17:55:15 -03:00