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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-16053070-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Febrero de 2025

Referencia: EX-2021-36306251- -APN-SGASAD#TFN ; GRUPO PILAR S.A. –

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación) y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación) para resolver en los autos caratulados **“GRUPO PILAR S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente Nº **EX-2021-36306251 -APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma “GRUPAL PILAR S.A.”, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo **(AD CORD) N° 388/20** emitida por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba, en la actuación SIGEA N° **12665-155-2013** en cuanto la condena por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, inc. a) en concurso con el art. 995 del Código Aduanero al pago de una multa de $20.803,53 y de $ 1.000, y la intima al pago de la suma de u$d 3.810,17 en concepto de derechos de exportación. Reseña los antecedentes que dieron origen a la causa. Opone excepción de prescripción.

Manifiesta que la resolución que recurre se relaciona a varios permisos de embarque documentados por el despachante, a través de los cuales se declaró la exportación de preparaciones alimenticias, denominadas comercialmente AMINOMAX y/o AMINMAX, la que consiste en un suplemento alimenticio concentrado proteico y vitamínico para la alimentación de bovinos de

carne y leche, registrado como tal ante el SENASA en el expediente Nro. 218854/2007, en que por disposición Nro. 1443/2007, con certificado de inscripción Nro. 7-524/A del 30/04/2008. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Explica que la firma documentó la exportación de preparaciones para la alimentación animal de la posición arancelaria 2309 con su correspondiente certificación del SENASA. Relata que por medio del dictado de la resolución que apela, la DGA entendió que correspondía la aplicación de otra partida arancelaria, la 2304 (sin indicación de subpartida en la resolución apelada), en aplicación de la Regla General interpretativa 2b, la cual contempla los casos de materias mezcladas con otras materias cuya posición final debe referirse a la del componente mayoritario. Sostiene que ello, trae aparejado la aplicación de una alícuota distinta de derechos de

exportación, en tanto en relación a la partida 2309 se prevé una posición arancelaria del 5%, mientras que en relación a la partida 2304 la misma es del 32%. Agrega que empresas como Aceitera General Deheza y Nidera, que son productoras de harina de soja, inscriben sus insumos (harina de soja) ante el SENASA como concentrado proteico (Certificado N° 13-195/A y Certificado N° 15-037/A, respectivamente), mientras que para AMINMAX, el producto en cuestión en el presente caso, está inscripto en SENASA como "Suplemento alimentario - Concentrado proteico vitamínico". Allí surge la clara evidencia que estamos ante un insumo (harina de soja), que es sometido a un proceso de transformación, la elaboración de un suplemento alimenticio (Aminmax).

Sostiene que no ha existido declaración inexacta. Explica que la firma exportó una preparación y mezcla de alimentos balanceados para animales, que clasificó arancelariamente en la posición NCM 2309.90.90.900T. Precisa que estos preparados son el resultado de un procedimiento de industrialización que combina tres insumos: harina de soja, maíz y cloruro de sodio, que constituyen un producto terminado, homogéneo y único, con imposibilidad de separar los tres componentes y que constituye una preparación alimenticia. Refiere a las reglas de interpretación del Sistema Armonizado y al orden prioritario de aplicación conforme el orden numérico que se les ha asignado, todo de aplicación obligatoria para el servicio aduanero. Señala que para dictar la resolución se obvió todo tipo de análisis clasificatorio serio y fundado. Considera que el servicio aduanero incurrió en una falla técnica al fundar la clasificación en las Reglas de Interpretación 2b) del Sistema Armonizado, en cuanto considera imposible que un producto que se clasifica por la Regla 1, pueda simultáneamente ser objeto de aplicación de las Reglas 2b) y 3b). En subsidio, invoca la aplicación del art. 898 del C.A. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que haga lugar al recurso interpuesto, y se revoque la resolución recurrida, con costas.

Que mediante IF-2023-42321745-APN-DTD#JGM invoca hecho nuevo en virtud de lo resuelto en el EX-2021-80302386-APN-SGASAD#TFN el 4 de abril de 2023, cita los argumentos relevantes en apoyo de su pretensión.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido en la causa. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Manifiesta los aspectos imprescindibles a tomar en cuenta para decidir en la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos invocados por su contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Refiere que el hecho punible surge de una diferencia de P.A. entre lo documentado y lo verificado. Sostiene que ello habría podido producir perjuicio fiscal. Transcribe jurisprudencia relativa a las facultades aduaneras respecto del art. 954 del C.A.. Explica que se reprocha a la actora no haber tomado los recaudos suficientes para cumplir con las obligaciones a su cargo, acreditación que les corresponde según la carga del “Onus probandi”. Agrega doctrina en apoyo de sus argumentos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Plantea el Caso Federal. Solicita se confirme el decisorio aduanero, y pide expresamente la imposición de costas a la parte actora.

III.- Que por PV-2025-12652463-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G"; y mediante IF-2025-13172081-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº **12665-155-2013** se inicia con la fs. 3, Nota Nº 78/13 (SV C) del 03/09/2013 mediante la cual remite la muestra a la División Laboratorio ITEM 1 al Administrador de la Aduana de CÓRDOBA y la Nota 966/13 (AD CORD) donde el Administrador (1) de la División Aduana de Córdoba dispone la continuidad del trámite según la RG 1582/03. A fs. 4 obra el Acta de extracción de muestras del 29/08/2013 "... con el objeto de someterlas a un análisis de carácter estadístico en los términos de la Res. 2318/07 AFIP Anexo III Punto 4.2. A fs. 5/13 obra el PE 13 017 EC01 004419 J (y su documentación respaldatoria). A fs. 14 mediante Nota 1125/16 (DV ITEM) se le solicita a la Aduana Córdoba la muestra testigo. A fs. 15 obra la Nota 179/16 (SC INSP SIM) remitiendo la muestra. A fs. 16/17 obra el Protocolo de Análisis LAB N° 118966 del 24/08/2016. A

fs. 18 luce la conclusión del protocolo. A fs. 19 obra la NOTA 929/2016 (SECC. MUESTRAS) remitiendo el protocolo de análisisN°118966 a la Sección Inspección Simultánea. A fs. 20 luce el listado al ingreso de la denuncia. A fs. 21 obra la Nota 087/2017 con el informe y a continuación el ACTA DENUNCIA. A fs. 22/23vta. se instruye sumario y se corre vista mediante la Disposición 1572/17 (AD CORD). A fs. 24 se remiten las actuaciones al denunciante con el fin que informe si cumplió con los recaudos dispuestos en la Resol. General 1582/03. A fs. 25 obra el SICNEA del 8/11/19. A fs. 26 mediante NOTA 97/20 (Secc. Insp. SIMULTANEA) se remite a la Sección Sumarios. A fs. 27 luce el SICNEA del 6/07/2020. A fs. 28/32vta. se presenta la empresa, contesta la vista, interpone excepción de prescripción e impugna el protocolo de análisis. A continuación obra agregado el SIGEA **12665-91-2013/1** A fs. ref.33/76 obra la contestación del oficio con el informe de la Dirección Nacional de Inocuidad y Calidad Agroalimentaria adjuntando copia del expte. 218854/2007. A fs. refol. 77 se ratifica la denuncia. A fs. refol. 78 se disponen los autos para alegar. A fs. 79 obra el SICNEA del 6/11/2020. A fs. 80/81 obra el alegato de la actora. A fs. 82/86 obra la Resol. 388/20 AD CORD. A fs. 87 obra el SICNEA del 05/04/21. A continuación se informa la apelación ante este Tribunal y se acompaña el F.4.

V.- Que en las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si cabe o no la imputación infraccional que el Jefe de Departamento de la Aduana de Córdoba de la D.G.A. efectúa a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

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 servicio aduanero imputa a la apelante 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 al declarar una posición arancelaria por medio de la cual se debía abonar un porcentaje de tributos menor del correspondiente. Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 017 EC01 004419 J 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” correspondiéndole un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero –sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 118966 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 118966 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería “se encuentra constituida por 99% de harina de soja, maní molido, maíz molido, girasol molido e impurezas vegetales con presencia de sales de carbonatos y cloruros. Asimismo contiene sacarosa y fructosa comparable con melaza” (ver fs. 18 de las act. adm.).

VI.- Que, como se indicó anteriormente, en primer lugar, la recurrente se agravia que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio como fue esgrimido en la contestación de la corrida de vista obrante a fs. ref. 28/38vta. de las actuaciones administrativas.

La actora interpone excepción de prescripción y subsidiariamente impugnación, ofrece pruebas. Alega en cuanto

a la excepción de prescripción que a la fecha de notificación de la apertura del sumario ha transcurrido en exceso el plazo de 5 años, sin que se configurase alguna circunstancia interruptiva del plazo. Subsidiariamente interpone la medida impugnativa para que resuelva la revocación del acto dispositivo. Aduce que se ha obrado en forma errónea y carente de todo sustento fáctico y jurídico, ocasionando serios y graves perjuicios materiales. Hace reserva de sus derechos. Agrega que el acto impugnado se pudo evitar atendiendo razones de mérito, oportunidad y conveniencia, si valiera el Segundo Análisis Complementario del primero al Protocolo de Análisis 118964, conf. Lo dispuesto por la Resol. 3891/2016, anexo II, apartado 3.

Respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 24/08/2016 (ver acta de fs. 16/17), enviada a la Sección Inspección Simultánea el 11/10/2016 (ver Nota Nº 929/2016 de fs. 19) y recibida según Protocolo de Análisis **LAB 118966** de fs. 16. Asimismo el Informe final fue emitido el 08/03/2017. Por lo que de las constancias obrantes en el expediente aduanero no puede conocerse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra ni su estado de conservación.

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.”

Cabe señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que no hay constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 118966, la recurrente tomó conocimiento del mismo con la corrida de vista ordenada a fs. 22/24 de fecha 28/12/2017, es decir, 4s año y unos meses después de la toma de la muestra (el 29/08/2013).

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, desde esa perspectiva, entiendo 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, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero al no practicar la notificación referida, no pueden subsanarse 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 lo que impide 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.

Que al no haberse notificado a la actora del acto de extracción de muestras ni de la práctica del análisis pertinente se socavó, como señala arriba, la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada. Ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, fulmina de nulidad el Análisis LAB 118966 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 118966 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

VII.- Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de expresarse en casos similares al presente en los pronunciamientos dictados el 28/06/2021 en los autos "Viluco S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expte. EX-2019-60680128 -APN-SGASAD#TFN que tramitó ante la Vocalía de la 19º Nominación, y el 03/11/2021 dictada en los autos "Compañía Argentina de Granos S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expte. Nº EX-2021-72699922- -APN-SGASAD#TFN que tramitó ante la Vocalía de la 21º Nominación.

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

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 11.8966 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 388/2020 (AD CORD) dictada en la Actuación Nº 12665-155-2013.

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

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 11.8966 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 388/2020 (AD CORD) dictada en la Actuación Nº 12665-155-2013.

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

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Miguel N. Licht, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.02.13 13:18:10 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.02.13 15:27:36 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.13 15:27:55 -03:00