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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73382082-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: EX-2019-60674933- -APN-SGASAD#TFN; Viluco SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “VILUCO S.A. c/ DGA s/Recurso de Apelación”, Expte. nro. EX-2019-60674933- -APN-SGASAD#TFN.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 267/2019, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Campana con fecha 11 de junio de 2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-281-2013, que la condena al pago de una multa de $ 138.618,82 (ciento treinta y ocho mil seiscientos dieciocho pesos con 82/100) por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. a) del CÓDIGO Aduanero, respecto del Permiso de Embarque 13008EC01009395R; como así también le exige el pago de U$S 6.854,40 (seis mil ochocientos cincuenta y cuatro dólares estadounidenses con 40/100) en concepto de derechos de exportación, más intereses.

Menciona que en fecha 2/09/13 oficializó la exportación de un producto alimenticio para animales llamado VILUCOMIX 02, bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T. Debido a que esta mercadería estaba sujeta a control presuntivo, el personal aduanero extrajo muestras para su análisis, tal como lo exige la Resolución AFIP 1582/2003. Agrega que la muestra fue analizada por el laboratorio ITEM (Laboratorio de la Aduana), el cual concluyó que la clasificación correcta no sería la declarada, sino la 2304.00.90.900Y, generando mayor tributación (32% contra el 5% de la declarada).

Solicita la nulidad del procedimiento basado en el análisis de laboratorio pues al momento de analizarse la muestra por el laboratorio oficial, habían transcurrido más de 12 meses, por lo que estaba vencida, era irrelevante y no representativa de la mercadería exportada. Señala que, conforme la monografía técnica del producto, la muestra tenía una vida útil de 6 meses.

Afirma que nunca fue notificada del resultado del primer análisis, lo que le impidió ejercer su derecho a solicitar un segundo análisis, conforme prevé expresamente el artículo 3 del Anexo III de la Resolución 1582/2003.

Cuestiona la validez del análisis utilizado como base para formular la infracción, por su metodología inadecuada, falta de cuantificación precisa de componentes, y su dependencia de observación visual sobre una mezcla homogénea.

Sostiene que la clasificación como preparación alimenticia para animales bajo la partida 2309 es correcta conforme a las Reglas Generales del Sistema Armonizado, particularmente la Regla 1 y 2(b), la monografía técnica del producto presentada a Aduana, el registro ante SENASA como alimento para animales y el Protocolo de Análisis N° 23 de la Universidad Nacional de Río Cuarto, que certifica su carácter de suplemento alimenticio con múltiples componen

Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que la representación Fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. Realiza un breve resumen de los hechos acontecidos en sede aduanera para luego negar los hechos y pruebas alegados por la actora, salvo lo expresamente reconocido.

Menciona que la actora exportó un producto alimenticio para animales bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T, tributando derechos de exportación al 5% y solicitando reintegro del 2,05%.

Dice que la Aduana de Campana tomó muestras para análisis conforme la Resolución AFIP 1582/2003, y el laboratorio ITEM concluyó que el producto era principalmente harina de soja desgrasada, con maíz molido y sales de cloruro. En consecuencia, se consideró que el producto correspondía a la posición 2304.00.90.900Y (alícuota del 32%) y no cumplía los requisitos para ser clasificado como "preparación" bajo la partida 2309.

Rechaza la nulidad planteada por la actora puesto que las muestras habrían sido tomadas con participación y conformidad del despachante; la muestra habría sido enviada con el formulario OM 1020 y el resultado del primer análisis habría sido debidamente notificado en la corrida de vista, habilitando el pedido del segundo análisis, que nunca fue solicitado.

Cita jurisprudencia y doctrina que descarta nulidades si el procedimiento permite su revisión en sede judicial.

Argumenta que el producto no reúne las condiciones para ser considerado una “preparación” alimenticia bajo la partida 2309. En ese sentido, advierte que la mezcla tiene un componente claramente mayoritario (harina de soja); No contiene aditivos ni proporciones específicas propias de una preparación; por las Reglas Generales Interpretativas 1, 2b y 3b, corresponde clasificar por el componente esencial y se apoya en informes del Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria, que definen “preparaciones” como productos con múltiples ingredientes, aditivos, y procesos específicos de formulación.

Dice que se configura la infracción porque la clasificación fue incorrecta y ocultó el componente principal (harina de soja). Agrega que la declaración jurada no cumplió con los deberes de veracidad y exactitud.

Acompaña las actuaciones administrativas. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal. Finalmente, solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que la firma “VILUCO S.A.”, en su carácter de exportadora, fue notificada el 13 de junio de 2019 de la Resolución nro. 267/2019, dictada por la Aduana de Campana (véase IF-2019-60673794-APN-SGASAD#TFN). Mediante dicha resolución, se la sancionó —junto con su despachante de aduana, el Sr. Sebastián Ignacio Moraiz— con una multa de $ 138.618,82 (ciento treinta y ocho mil seiscientos dieciocho

pesos con 82/100) y el pago de U$S 6.854,40 (seis mil ochocientos cincuenta y cuatro dólares estadounidenses con 40/100) en concepto de diferencia de derechos de exportación. La imputación se fundó en la presunta comisión de la infracción aduanera de declaración inexacta con perjuicio fiscal, prevista en el artículo 954, inciso a), de la ley 22.415, debido a la declaración —según criterio del servicio aduanero— de una posición arancelaria incorrecta respecto del permiso de embarque nro. 13008EC01009395R.

Que la actora sostiene que la mercadería exportada (la premezcla “Vilucomix 02”) debió clasificarse bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T (correspondiente a “las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales”), sujeta a una alícuota del 5% en concepto de derechos de exportación. Sin embargo, el servicio aduanero —con base en la muestra extraída y el resultado del análisis emitido por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (Protocolo LAB 94884)— determinó que la posición declarada era incorrecta y que la clasificación correcta era la posición arancelaria 2304.00.90.900Y, sujeta a una alícuota del 32% (véase a fs. 11, Nota N° 613/14 de la Sección V de la Aduana de Campana).

Que la Resolución General N° 1582/2003 establece en su Anexo II, artículo 2.1, que la utilidad del análisis radica en que, mediante el reconocimiento físico o el análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar la naturaleza, especie, características y propiedades de la mercadería, a fin de permitir su identificación, clasificación y valoración.

Que, conforme a la citada resolución, toda muestra destinada a análisis aduanero debe estar acompañada del formulario OM-1020. No obstante, en el presente caso, el acta de extracción de la muestra no incluye dicho formulario, lo que impide verificar su representatividad y trazabilidad (véase a fs. 5, el acta de extracción de muestras).

Que, además, el análisis de laboratorio (Protocolo LAB 94884) fue realizado en junio de 2014, es decir, más de 10 meses después de la fecha de extracción, ocurrida en agosto de 2013 (véase fs. 6/8). Según la monografía técnica del producto, su vida útil es de solo seis meses (180 días), lo que implica que, al momento del análisis, la muestra ya se encontraba degradada y, por ende, carecía de representatividad técnica (véase monografía del producto a fs. 56/59 de las act. adm.).

IV.- Que la actora fue notificada del resultado del primer análisis recién con la corrida de vista de fecha 20/01/15 (véase fs. 13 de las act. adm.) mediante la cual se le imputó la infracción de declaración inexacta, sin que se le brindara la oportunidad previa de ejercer su derecho a solicitar un segundo análisis, es decir, la contraprueba exigida por la normativa vigente y cuando había excedido holgadamente el plazo de conservación de la muestra.

Que, en efecto, la Resolución General (AFIP) N° 1582/2003, en el punto 3 de su Anexo III, prevé que, en caso de que el resultado del primer análisis genere controversias entre la Aduana y el exportador, cualquiera de las partes podrá solicitar un segundo análisis dentro del plazo de un mes desde la notificación del primero.

Que, al momento de contestar la vista, la firma “VILUCO SA” planteó como cuestión previa y de especial pronunciamiento la nulidad del procedimiento de análisis y de todo lo actuado en el sumario, fundándose en las irregularidades del protocolo LAB 94884 y en la imposibilidad de ejercer el derecho a solicitar una contraprueba.

Que el servicio aduanero omitió expedirse tanto sobre las nulidades invocadas, como sobre la imposibilidad de realizar un segundo análisis, conforme lo establece la Resolución General N° 1582/2003. Esta omisión se explicaría por el tiempo transcurrido y el grado de deterioro de la muestra, bajo custodia de la misma Aduana de Campana.

Que la mencionada resolución también destaca que el segundo análisis constituye la vía recursiva natural frente al resultado del primero. La inacción de la Aduana de Campana, sumada al paso del tiempo y a la naturaleza perecedera de la mercadería, compromete gravemente la finalidad esencial del procedimiento: la búsqueda de la verdad material. La omisión de la contraprueba, que debió realizarse en tiempo oportuno, vulnera el procedimiento establecido por la normativa aduanera.

Que, por otro lado, tanto en la denuncia (ver fs. 11 de las actuaciones administrativas), como en el auto de apertura de sumario (ver fs. 13) y en el Dictamen Jurídico N° 226/19 (ver fs. 158/159), la Aduana sostuvo que correspondía aplicar, a los fines de la clasificación arancelaria, la posición 2304.00.90.900Y. No obstante, la resolución condenatoria se basó en la posición 2304.00.10.200G, lo cual pone de manifiesto una incongruencia en la clasificación arancelaria adoptada por la propia autoridad aduanera al momento de resolver.

Que dicha contradicción no solo tuvo lugar en las presentes actuaciones, pues en casos similares tramitados ante la misma dependencia se han reconocido posiciones arancelarias distintas para mercadería idéntica en composición y presentación a la de autos. A modo ilustrativo, puede citarse la Resolución N° 71/2021, dictada por la misma Aduana de Campana en el marco del sumario 008-SC-189-2016/2 (Sigea 12578-303-2013), en la cual se condenó a Viluco SA por mercadería idéntica a la de autos, clasificándola en la partida arancelaria 1208.10.00.000J. Esta clasificación contrasta abiertamente con la adoptada en la resolución aquí apelada 2304.00.10.200G [véase IF-2019-60673794-APN-SGASAD#TFN], lo que pone de manifiesto la inconsistencia técnica en el criterio sostenido por el servicio aduanero.

V.- Que, bajo tales premisas, corresponde puntualizar que a juicio del suscripto el procedimiento de control presuntivo regulado por la Resolución General AFIP N° 1582/2003 ha sido sustancialmente vulnerado, lo que ha impedido a la firma exportadora ejercer adecuadamente su derecho de defensa, y en consecuencia, invalida la resolución aduanera recurrida.

En efecto, el procedimiento administrativo tiene como propósito garantizar al administrado un ámbito adecuado para cuestionar la legalidad y procedencia de los cargos formulados por la Administración. En ese marco, se tutela el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, así como en el artículo 1, inciso f), de la Ley N° 19.549 y sus normas complementarias.

Por lo tanto, no puede sino concluirse en que el servicio aduanero ha incumplido con su deber de asegurar al contribuyente el efectivo ejercicio de su derecho de defensa, pilar fundamental de todo procedimiento administrativo legalmente válido.

Por ello, VOTO por:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 267/2019 dictada por el Administrador de la Aduana de Campana con fecha 11/6/2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-281-2013. Costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Sr. Vocal Instructor en tanto recepta lo sistemáticamente dicho por esta Sala en casos análogos.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 267/2019 dictada por el Administrador de la Aduana de Campana

con fecha 11/6/2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-281-2013. Costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.04 17:29:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.07 13:41:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 13:42:07 -03:00