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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73383512-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: EX-2019-113183950- -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. Y MORAIZ, SEBASTIÁN IGNACIO c/ DGA s/Recurso de Apelación”, Expte. EX-2019-113183950- -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. 277/2019, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Campana con fecha 13 de junio de 2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-283-2013, que la condena al pago de una multa de $ 172.057,84 (ciento setenta y dos mil cincuenta y siete pesos con ochenta y cuatro centavos) por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, ap. 1, inc. a) del CÓDIGO Aduanero, respecto del Permiso de Embarque 13008EC0109222G; como así también le exige el pago de U$D 31.628,28 (treinta y un mil seiscientos veintiocho dólares estadounidenses con veintiocho centavos de dólar estadounidense) en concepto de derechos de exportación, más intereses.

Menciona que el 18 de julio de 2013 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 2304.00.10.200G vinculada a residuos de la industria aceitera (harina de soja), 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 se le impidió ejercer su derecho a solicitar un segundo análisis, conforme prevé expresamente el artículo 3 del Anexo III de la Resolución 1582/2003.

Sostiene que la mercadería no puede clasificarse como residuo o desperdicio de la industria aceitera (partida 2304), porque ha sido sometida a procesos tecnológicos que cambian su naturaleza.

Adjunta la Nota 236/2014 de la División Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la DGA, donde se reconoce que existen múltiples consultas respecto a productos con mezclas de soja y otros componentes, y la complejidad clasificatoria en esos casos.

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

II.- Que el Sr. Sebastián Ignacio Moraiz, CUIT 20-17074283-5, en su calidad de despachante de aduana interviniente en la operación de autos, se presenta y ratifica en todos sus términos lo manifestado por el abogado patrocinante, Dr. Pedro Ignacio Moraiz, en la interposición del recurso de apelación presentado por la firma exportadora que luce en RE-2019-113181708-APN-SGASAD#TFN. A tal efecto, acompaña escrito de apelación, idéntico al presentado, suscripto de puño y letra (véase RE-2020-15565202-APN-DTD#JGM).

III.- 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 el caso se origina a partir del control aduanero sobre una destinación de exportación (permiso N.º 13008EC01009222G), donde VILUCO S.A. declaró la mercadería como “suplemento alimenticio animal” bajo la partida arancelaria 2309.90.90.900T.

Dice que El Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM) determinó que se trataba principalmente de harina de soja desgrasada con maíz y sales, pero que no reunía las condiciones para ser considerada una “preparación” del tipo de la partida 23.09.

Afirma que la extracción de muestras fue conforme a la norma, con intervención del representante de VILUCO S.A., sin objeciones ni reservas.

Sostiene que el resultado del análisis se notificó válidamente con la corrida de vista, iniciándose desde allí el plazo para solicitar un segundo análisis. Agrega, sin embargo, que VILUCO S.A. no solicitó el segundo análisis dentro del plazo previsto, pese a tener una muestra en su poder.

Señala que la declaración de VILUCO S.A. fue inexacta y falaz, en tanto no se trataba de una “preparación” sino de un subproducto sin tratamiento especial, lo que incide directamente en la carga tributaria.

Considera que se configura el tipo infraccional ya que hubo declaración inexacta (clasificación incorrecta) y esa declaración pudo haber generado un perjuicio fiscal, ya que el nivel de derechos de exportación variaba según la clasificación.

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

IV.- Que la firma “VILUCO S.A.”, en su carácter de exportadora, fue notificada el 6 de diciembre de 2019 de la Resolución nro. 277/2019 dictada por la Aduana de Campana (véase RE-2019-113182127-APN-SGASAD#TFN). Mediante dicha resolución, se la sancionó —junto con su despachante de aduana, el Sr.

Sebastián Ignacio Moraiz— con una multa de $ 172.057,84 (ciento setenta y dos mil cincuenta y siete pesos con ochenta y cuatro centavos) y el pago de U$S 31.628,28 (treinta y un mil seiscientos veintiocho dólares estadounidenses con veintiocho centavos de dólar estadounidense) 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. 13008EC0109222G.

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 94886)— 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° 511/2014 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 94886) fue realizado en junio de 2014, es decir, más de 11 meses después de la fecha de extracción, ocurrida en julio de 2013 (véase fs. 5/8). 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. 59ref/63ref., de las act. adm.).

V.- Que la firma actora fue notificada del resultado del primer análisis recién con la corrida de vista de fecha 11/02/15 (véase SICNEA a fs. 16 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 S.A.” 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 94886 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 de la Sección V de la Aduana de Campana (ver fs. 11 de las actuaciones administrativas) como en el auto de apertura de sumario (ver fs. 14) la Aduana sostuvo que correspondía aplicar, a los fines de la clasificación arancelaria, la posición arancelaria 2304.00.90.900Y. No obstante, la resolución condenatoria se basó en la posición arancelaria 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.

Que, 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 nro. 12578-303-2013), en la cual se condenó a la firma exportadora “VILUCO S.A.” por mercadería idéntica a la de autos, clasificándola en la partida arancelaria 1208.10.00.000J (véase RE-2021-64065844-APN-SGASAD#TFN en el expediente EX-2021-64074703- -APN-SGASAD#TFN). Esta clasificación contrasta abiertamente con la adoptada en la resolución aquí apelada 2304.00.10.200G [véase IF-2021-05123572-APN-DTD#JGM], lo que pone de manifiesto la inconsistencia técnica en el criterio sostenido por el servicio aduanero.

VI.- 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. 277/2019 dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, con fecha 13/6/2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-283-2013. Costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Teniendo en consideración la multiplicidad de irregularidades advertidas por el Sr Vocal Instructor a lo largo de la sustanciación del procedimiento aquí analizado, he de compartir su propuesta nulificante en tanto la misma – por la naturaleza de la cuestión – deviene de orden público.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución nro. 277/2019 dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, con fecha 13/6/2019, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-283-2013. 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 17:27:06 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 13:43:34 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 13:43:58 -03:00