18.346/2024

Viluco SA y otro (TF -A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo

Buenos Aires, 3 de diciembre de 2024.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 25/03/2024, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad de la Resolución nro. 90/21 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-392-2013.Con costas a la DGA.

Para así decidir, el tribunal administrativo con facultades jurisdiccionales sostuvo que, correspondía decidir si la resolución apelada, por la que se le imputaba a las recurrentes la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., respecto de la destinación de exportación a consumo nro. 13 008 EC01 010894 N, se ajustaba a derecho.

A tal fin, refirió 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, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...”.*

Precisó que, el servicio aduanero imputaba a las recurrentes la infracción en trato por cuanto sostenía 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 la cual abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

Puntualizó que, mediante el P.E. nro. 13 008 EC01 010894 N, oficializado el 23/8/2013 se exportaron -con destino a Vietnam-, 270 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 2309.90.90.900T *“Las 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 1208.10.00.000J, 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 97016 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de sales de cloruro agregadas"*, aclarando que *"El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación…"* infiriendo a partir de la observación que *"…el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada (mayor al 90%)…".*

Con relación a ello, adujo que, tanto en esa instancia como al momento de contestar la vista en sede aduanera, las actoras se agraviaban que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio, toda vez que el permiso de embarque involucrado no tenía asociado el formulario de entrega de muestra –OM 1020– que la mencionada resolución exigía como parte de la documentación obligatoria en el procedimiento de control presuntivo al momento que se producía la extracción de la muestra.

Señaló que, la Resolución General nro. 1582/03 establecía en su art. 4.3 que la muestra debía remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020 y que si bien a fs. 1 de las act. adm., y con motivo del envío de la muestra a la División Laboratorio ITEM, el Jefe de la Sección "V" de la Aduana de Campana mencionaba que se adjuntaba la solicitud de análisis OM-1020, la misma fue desglosada conforme la constancia de fs. 4 de las act. adm., por lo que si bien se hacía mención a su existencia, la ausencia del mismo en el expediente administrativo impedía determinar con certeza si las mercaderías analizadas mediante el Protocolo LAB 97016 se correspondían efectivamente con las extraídas oportunamente de la destinación en trato, asistiendo razón a las actoras respecto a este punto.

Indicó que, a su vez las actoras se agraviaban 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



#39415595#437402073#20241202195857890

Protocolo Análisis LAB 97016 recién con la notificación de la apertura de sumario y corrida de vista, habiendo transcurrido casi tres años desde la toma de la muestra (30/8/13, ver fs. 2 de las act. adm.) dejándola así, sin posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Al respecto, sostuvo que, la Resolución General nro. 1582/03 que reglamentaba el procedimiento para la extracción y análisis de muestras, que en el punto 3 de su Anexo III establecía 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."*

Argumentó que, por su parte, la Resolución General AFIP nro. 2318/07 Anexo III. Punto 4.2b) señalaba 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 un 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."*

Observó que, de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surgía que con fecha 30/8/13 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 2) la que tenía como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 30/11/13 (fs. 5) y con fecha 9/3/15 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 97016 (fs. 5/6), no obrando constancias por medio de la cual se haya notificado a la firma Viluco S.A. o al despachante de aduana Sebastián Ignacio Moraiz, del resultado del análisis correspondiente a la mercadería en cuestión.

Expuso que, en atención a ello debía tenerse en cuenta la Monografía del Producto Certificada por el SENASA, presentada ante la Aduana por Viluco S.A. en el año 2013 en ocasión de las exportaciones a realizarse, expresamente surge: *“16. CONDICIONES Y PLAZO DE CONSERVACIÓN: El producto se debe conservar en lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar. Las temperaturas de almacenamiento no deben superar los 25°C. En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses.”*

Advirtió que, surgía de ello que el plazo de seis meses antes aludido había sido excedido de manera notoria en relación a las fechas entre las cuales se tomó la muestra (30/8/13) y aquélla en que se practicó el análisis (9/3/15), por lo que el examen del laboratorio no arrojaba un resultado dotado de la confiabilidad y certeza necesarias, en tanto conforme lo reseñado en el párrafo precedente, era de toda evidencia que en razón del tiempo transcurrido, la mercadería había perdido su condición original, encontrándose alterada.

Consideró 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 surgía del sumario aduanero, la actora tomó recién conocimiento del mismo con la instrucción de sumario y su corrida de vista, cercenando así la posibilidad de solicitar un segundo análisis, vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable, no siendo posible su subsanación en esa instancia.

En tales condiciones, apuntó que, conforme resultaba de las constancias obrantes en la causa, se trataba de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impedían la realización, en la actualidad, de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se correspondía, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Aseveró que la representatividad de la muestra, es decir, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, era el principio básico sobre el cual se encontraba estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable de modo tal que, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra devenía inútil.



#39415595#437402073#20241202195857890

En consecuencia, concluyó que, en el caso en examen, había 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 había conculcado en forma irreversible el derecho de defensa en juicio de la actora consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Por consiguiente, se entendió que, asistía razón a las actoras en cuanto sostenían 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 97016 hasta la Resolución nro. 90/21 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-392-2013.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 21/05/2024, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación, expresando agravios en el mismo acto, los que fueron replicados por la contraria con fecha 14/08/2024.

Se agravia por cuanto la sentencia recurrida dispone *"… Declarar la nulidad de la Resolución nro. 90/21 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas nro. 12578-392-2013, con costas a la demandada …".*

Sobre este particular, destaca que el TFN ha incurrido en un grave error al momento de interpretar y aplicar la Resolución General (AFIP) N.º 90/21 a la luz de las particularidades del caso.

Observa que el TFN no ha analizado pruebas que hacen al *quid* de la cuestión, omitiéndolas en su análisis y aplicando de manera parcial normativa que la llevaron a fallar conforme la Sentencia, tornándose aplicable lo dispuesto por el art. 1180 del CA.

Recuerda que dicha norma determina que *"En los recursos de apelación contra las sentencias del Tribunal Fiscal, la Cámara Federal: (…) b) resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando a su*

criterio, las constancias en los autos autorizaren a suponer que la sentencia ha incurrido en error en la apreciación de los hechos".

Al respecto, pone de relieve, la arbitrariedad incurrida en la sentencia por parte del TFN al no aplicar in totum la Resolución General (AFIP) N° 90/21 a los efectos de determinar la vulneración de derechos, alegando demoras que no generaron perjuicio alguno amén de encontrarse verificada la declaración inexacta, y consentida por la actora la muestra realizada y todo lo actuado en consecuencia.

Alega que, asimismo este Tribunal debe investigar lo que el TFN omitió, dado que debiera analizarse la figura del Despachante de Aduanas en el comercio exterior y su responsabilidad ante la extracción de las muestras.

Puntualiza que, mediante la Resolución General (AFIP) N.º 1582/03 (la "RG 1582") se legislaron las condiciones generales sobre extracción de muestras y análisis a los fines de determinar su naturaleza, especie, características y propiedades que se necesitan conocer en el total, a fin de poder identificar, clasificar y valorar las mercaderías de las que fueran extraídas. Asimismo, en el punto 4.5 del Anexo II de la RG 1582 disponen que *"… En los documentos oficiales en su poder (póliza, copia de despacho, etc.) el extractor dejará debida constancia de la toma de muestra anotando fecha, cantidad de muestras, marca y contramarca y número de bultos correspondientes, y toda observación adicional que desee transmitir a su mandante. Esa certificación será firmada por el extractor y por el interesado y representa un acuerdo de partes. La firma del interesado, sin observaciones ni reservas en ese acto, establece su conformidad no sólo sobre la extracción sino también sobre la representatividad que ella involucre y el acondicionamiento de la muestra. (…) Del juego de tres muestras una se remite para análisis, otra se reserva por la Aduana local y la tercera queda en poder del interesado ..."*.

Apunta que, el Despachante de Aduana actúa como representante de la firma, asimismo, presenció el acto ante al Servicio Aduanero y se encuentra obligado a desenvolverse bajo el mandato que éste le otorga. Así las cosas, la firma a través del despachante de aduanas, toma conocimiento del acto desarrollado, razón por la cual, intentar desconocerlo con posterioridad o eludir su responsabilidad se encuentra fuera de una conducta de un buen hombre de negocios -tanto por parte

de la firma como del responsable- y actuando contra a la doctrina de los actos propios.

En relación a ello, manifiesta que se trata de un principio de derecho que impide a un sujeto colocarse en un proceso judicial en contradicción con una conducta anterior, resultando así que el accionar del sujeto lesiona la confianza suscitada en la otra parte de la relación – el Servicio Aduanero en este caso-, por cuanto nadie puede oponerse a sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con una anterior, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (tal como fuese sostenido por la doctrina especializada en las obras “La Doctrina de los Actos Propios”, Diez Picaso, Luis, entre otros).

En segundo lugar, se agravia por el hecho de que el sentenciante haya omitido tratar el fondo del asunto, esto es, el incumplimiento de la firma.

Argumenta que es evidente que el resultado del análisis de la muestra llevada a cabo difiere con lo declarado en los Permisos de Embarque; ello al documentar una mercadería que, según lo manifestado por la Compañía, consiste en una preparación alimenticia destinada a la alimentación de animales y que, conforme surge del recurso de apelación, *“(…) resulta suficiente que se trate de un preparado para la alimentación animal del tipo alcanzados por la partida 23.09”* para clasificarla bajo la posición arancelaria NCM 2309.90.90 (posición arancelaria SIM 2309.90.90.900T).

Expone que este es el núcleo fáctico de la declaración inexacta imputada: la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada por la encartada. Es decir, no solo se trata de una divergencia clasificatoria sino que la imputación objeto de debate responde, además, a la diversa calidad de la mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración por parte de la Compañía.

Añade que, si bien de la simple lectura y aplicación de las Reglas Generales resulta evidente concluir que la mercadería documentada en el Permiso de Embarque debe ser clasificada bajo la posición arancelaria correspondiente, es importante destacar que dicha postura se encuentra complementada con la opinión del área especializada en dirimir este tipo de cuestiones (el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación

Arancelaria) en sus Dictámenes Técnicos obrantes en las Actuaciones Administrativas

Ello así, es evidente que la condición de “mezcla de los tipos utilizados para la alimentación de los animales” no es suficiente para incluir a una mercadería en la partida 23.09 ya que, además, deben poseer la característica de preparación y no deben estar expresados ni comprendidos en otra parte de la nomenclatura.

Hace hincapié, en que, la condición de “preparación” que exige la aplicación de la Regla General 1, por sujeción al texto de la partida 23.09 no se cumple en el presente. Conforme surge de diferentes Dictámenes Técnicos relacionados con las exportaciones que nos convocan, *“(…) En términos generales las “Preparaciones” se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, que no solo se han sometido a varios procesos de fabricación sino que deben haber sido incorporadas en proporciones determinadas y, además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objetivo es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales”*.

Observa que así, teniendo en cuenta la composición de la mercadería objeto de la presente se advierte que su composición nunca permitiría situarlo en la categoría de “preparaciones” del tipo de las que se citan en las Notas Explicativas de la partida 23.09.

Entiende que, en virtud de ello, resulta correcto el razonamiento clasificatorio seguido por el Servicio Aduanero ya que el producto a exportar se corresponde a una mezcla de 2 componentes uno de los cuales se encuentra en una proporción mayoritaria, razón por la cual su clasificación pertenece a la partida 23.04 [conf. Reglas Generales 1, 2 b) y la 3 b)].

En tales condiciones, concluye que: (i) la mercadería documentada en el Permiso de Embarque se encuentra mal clasificada, debiendo encauzarse dentro de la posición arancelaria 1208.10.00.000J; y (ii) los argumentos intentados por la firma no sólo no logran conmover el criterio clasificatorio sino que se orientan más a sostener un nivel de tributación distinta de derechos de exportación al también intentar encasillar la mercadería bajo distintos criterios clasificatorios que posean el mismo nivel arancelario.

En este contexto, resalta que se vio afectado el derecho de defensa de su mandante, dado que a raíz de un análisis parcial, resolvió el presente caso; por ello solicita se deje sin efecto la sentencia apelada, con costas

En este punto, refiere que, a lo largo de las actuaciones, la actora tuvo conocimiento de la imputación endilgada y del proceso llevado a cabo, el que conoce o debiera conocer. Así, ni la actora ni el sentenciante explican cómo es que se ha visto afectado su derecho de defensa, requisito ineludible para poder declarar la presente nulidad como tal, máxime recordando que los actos administrativos gozan de la presunción de validez.

En conclusión, el propio sentenciante omite cualquier responsabilidad de la firma y del despachante de aduanas en claro perjuicio fiscal, sin considerar que no se trata de cualquier administrado sino de profesionales en la materia que debieran velar por la veracidad del proceso y no con un actuar malicioso y tendencioso que tiene como único objetivo dejar impune su actuar, buscando resguardar sus intereses en perjuicio del fisco.

Concluye que, en el presente caso, la recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer, producir las pruebas, formular las defensas relativas a su descargo. Por lo tanto, no solo es pretender la nulidad de un acto administrativo firme y consentido por la parte, sino que, además, implicaría revocar un acto procesal que no ha provocado menoscabo alguno al derecho que le asiste a la parte en lo que hace al debido proceso adjetivo.

Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la sentencia apelada por arbitraria y se confirme la Resolución Aduanera, con costas.

III.- Que, de manera inicial debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que sentado ello, en primer término, cuadra referir que por resolución general AFIP 1582/2003 fue regulado el procedimiento de extracción y análisis de las muestras de mercadería en Aduana.

En cuanto aquí interesa resaltar, por su Anexo II se dispuso que:

-muestra es un trozo, porción, unidad, ejemplar o modelo de producto o mercadería, que sirve para mostrar la calidad o su valor, porque los representa en forma fidedigna (conf. su punto 1);

-el principio básico del muestreo consiste en que la muestra debe ser realmente representativa del conjunto o partida, en caso contrario, es inútil o errónea su observación o análisis (conf. su punto 3.2);

-la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario O.M. 1020, cumpliendo el siguiente procedimiento: en la parte superior de la solicitud de análisis se dejará constancia del nombre, apellido, domicilio comercial y teléfono del importador, exportador o despachante, a los efectos de facilitar cualquier consulta del organismo analizador (conf. su punto 4.3).

A su vez, refiérase que, por su Anexo III, se regló que:

-el análisis de control es aquel que se realiza para identificar las mercaderías a los efectos de comprobar si su especie y calidad corresponden con lo declarado en la destinación aduanera (conf. su punto 2.2.1).

Tales análisis de control pueden ser:

a) presuntivo, que se efectúa cuando por alguna circunstancia, relacionada con la verificación de la mercadería, existiesen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas;

b) estadístico, que se realiza al solo y único efecto de ratificar la correspondencia entre la mercadería declarada y la resultante con criterios de tipo selectivo o estadístico.

-en caso que de la primera pericia hubiera surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el importador o el exportador de la mercadería, podrá practicarse un segundo análisis; que podrá ser solicitado por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras, dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis; resultando la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis, debiendo ser

solicitado por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis hubiera sido realizado por otros organismos públicos o privado (conf. su punto 3).

V.- Que sentado ello, es preciso destacar que según resulta de las actuaciones administrativas n° 12578-393-2013, que sirven de antecedentes a estos actuados, surge que:

VI.- Que las actuaciones administrativas nro. 12578-393-2013 surge que:

(i) se inician a fs. 1 con la Nota 822/2013 por la que se envía a la División Laboratorio ITEM una muestra de la mercadería documentada por el PE 13 008 EC01 010894 N, cuya copia se agrega a fs. 3.

(ii) A fs. 2 luce el acta de extracción de muestras de fecha 30/8/2013 de la que surge que, en presencia del despachante de aduanas de Viluco SA, se extrajeron tres muestras de la mercadería en cuestión, destinadas al organismo analizador, a la Aduana interviniente y al representante de la exportadora.

De dicha acta también se desprende que el despachante de aduanas solicitó el libramiento de la mercadería sujeta al resultado del análisis; a cuyos efectos indicó prestar conformidad respecto de las muestras extraídas, representativas del total de la partida documentada, asumiendo el formal compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprobaran del análisis a practicar, más las multas que correspondieran en caso de verificarse tales inexactitudes.

(iii) A fs. 4 obra constancia del desglose del OM 1020 (solicitud de análisis).

(iv) A fs. 5/6 obra el Protocolo de Análisis LAB 97016 cuyas conclusiones son de fecha 9/3/2015. y según el cual, la muestra estaba constituida por una *"… se trata de una granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de sales de cloruro agregadas. El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación, no obstante ello, es posible inferir a partir de la observación de campos visuales los siguiente: - el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada (mayor al 90%).- todos los componentes (vegetales y sal) se encuentran presentes en las distintas fracciones retenidas por los tamices y en el fondo de tamizado"*..

(v) A fs. 7 por Nota nro. 596/2015 (DV ITEM) del 16/03/2015 se remiten las actuaciones a la Aduana de Campana.

(vi) A fs. 8 obra acta de denuncia sin número de fecha 7/5/2015, por presunta declaración inexacta tipificada en el art. 954 del CA, respecto del PE 13 008 EC01 010894 N.

(vii) A fs. 9 obra el informe del verificador actuante efectuado mediante Nota nro. 205/2015 del 7/05/2015 (V).

(viii) A fs. 10 de remiten los actuados a la Sección Sumarios. A fs. 11 se agrega el sobre contenedor del PE 13 008 EC01 010894 N (digitalizado mediante IF-2021-108272925-APN-DTD#JGM).

(ix) A fs. 12 obra auto de apertura de sumario de fecha 26/05/2016 por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a Viluco S.A. y al despachante de aduana Moraiz Sebastián Ignacio. Se acumula la Actuación nro. 17114-5408-2016. A fs. 14/69 y vta. (refoliado) con fecha 4/8/16 contestan la vista conferida, indicando que se notificaron de la misma el 22/7/16, planteando, entre otras defensas, la nulidad del análisis de laboratorio practicado respecto de la mercadería involucrada en autos. Asimismo, acompañan copias del protocolo de análisis nro. 23 elaborado por el Departamento de Nutrición Animal de la Facultad de Agronomía y Veterinaria de la Universidad Nacional de Río Cuarto, Nota OMA de fecha 20/7/11, del Dictamen Técnico nro. 41/11 de Clasificación Arancelaria, de la Monografía del producto denominado “VILUCOMIX 02” certificada por SENASA, y del Acta de Inspección de fecha 14/3/14.

(x) A fs. 71 se tiene por presentada la firma exportadora junto al despachante de aduana, por contestada la vista en tiempo y forma, por agregada la documentación y se abre la causa a prueba. Se acumula el Alcance nro. 12578-392-2013/1. A fs. 72/78 (refoliado) las actoras acompañan prueba documental.

(xi) A fs. 79 se ponen los autos para alegar, los que obran a fs. 81 y vta. A fs. 91 obra copia de la Nota nro. 236/2014 (DE TNCA).

(xii) A fs. 83/86 y vta. (refoliado) se agregan copias del informe elaborado por el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la Dirección Técnica, por la que se establecen las pautas generales sobre la interpretación de la Partida 23.09 del Sistema Armonizado. A fs. 88/89 (refoliado) obra copia del Informe Técnico nro.

25/14 emitido por la División Clasificación Arancelaria. A fs. 90/92 y vta. obra el Dictamen nro. 111/2021 (SESU AD CAMP).

(xiii) A fs. 93/95 y vta. se dicta la Resolución nro. 90/21 (AD CAMP), apelada en la especie.

VII.- Que precisada la normativa imperante en autos, así como los antecedentes del caso, evaluado lo actuado en sede administrativa en el marco de la actuación sumarial seguida contra Viluco SA y su despachante de aduanas, a la luz de los agravios propuestos por el Fisco Nacional, el Tribunal entiende que el temperamento adoptado por el Tribunal Fiscal de la Nación no exhibe error, ni arbitrariedad en la apreciación de los hechos y de la prueba, que amerite apartarse de sus conclusiones.

Al punto, recuérdese que la ponderación que el Tribunal Fiscal de la Nación haga de los hechos, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia en atención a la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (conf. artículo 1180 del Código Aduanero).

Por consiguiente, en la medida en que no se advierta un error de magnitud suficiente, no corresponderá examinar la ponderación que de las cuestiones de hecho se haya efectuado, toda vez que resultan del ejercicio por ese organismo jurisdiccional de sus facultades propias a fin de apreciar las pruebas (confr. CSJN, en *Fallos*: 300:985; y esta Sala, en autos 3485/2020 "*Just International Latam SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 26/5/2020 y sus citas; entre otros).

Sin perjuicio de esta circunstancia, en la especie, tomando debida razón de las constancias obrantes en la causa, analizadas de consuno con las normas aplicables, cabe coincidir con la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a que se han configurado vicios de entidad suficiente, que determinan la nulidad del procedimiento llevado adelante por la autoridad administrativa actuante.

Es que, según fuera explicado y demostrado por los encartados, en atención a las características intrínsecas de la mercadería involucrada (producto perecedero), y dado el tiempo transcurrido entre la toma de las muestras (30/08/2013) y la fecha del resultado del laboratorio (9/03/2015), no permiten concluir con la exactitud y suficiencia requeridas, en este tipo de cuestiones, si la especie y calidad de la mercadería exportada

coincidía o no coincidía con lo declarado en la destinación, por no mantenerse inalteradas la condiciones del producto analizado, lo que determina la falta de aptitud del análisis practicado, a los fines de arrojar un resultado concluyente e irrefutable sobre la composición de la mercadería, a efectos de condenar a la exportadora y a su despachante de aduanas por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1° del Código Aduanero.

En particular, debe tenerse en cuenta que de la monografía del producto certificada por el SENASA, presentada ante la Aduana por Viluco SA en el año 2013 en ocasión de las exportaciones a realizarse, expresamente surge, como condiciones de conservación, que el producto se debe mantener en lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar a temperaturas de almacenamiento no superiores a 25 grados centígrados; y bajo tales condiciones, el bien se mantendría inalterado durante seis meses.

De tal documento, cuyo contenido -por cierto- no fue desvirtuado por el Fisco Nacional, surge en forma ostensible que la mercadería involucrada en autos, en las condiciones antes detalladas, mantendría sus características, cualidades y demás atributos identificatorios por un plazo de seis meses.

Por tanto, en la especie, dado que el examen de laboratorio habría sido practicado una vez superado el referido plazo máximo de seis meses desde la toma de la muestra de la mercancía en cuestión, no cabe sino concluir, en concordancia con lo decidido por el pronunciamiento recurrido, que el peritaje realizado en sede administrativa no arroja un resultado dotado de la confiabilidad y certeza necesarias, por haber perdido la mercadería fiscalizada su condición original, encontrándose alterada.

En este contexto, no puede perderse de vista 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.

A lo expuesto, cuadra añadir otra cuestión fundamental que es la falta de notificación del resultado del LAB a la firma VILUCO S.A. y su despachante de aduana.

En tales condiciones, en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la dilación de la notificación del resultado del protocolo de laboratorio (recién se efectuó con la corrida de vista), son cuestiones que determinan la nulidad del LAB n° 97016 y de todo lo actuado en su consecuencia. Pues, ha quedado neutralizada la posibilidad de la exportadora de realizar un segundo análisis, lo que ha conculcado -en forma irreversible- su derecho de defensa, siendo dicha imposibilidad, según resulta de lo actuado administrativamente, responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar el pronunciamiento del TFN, en todos sus términos.

VIII.- Que a mayor abundamiento, además, cabe señalar que la ausencia del formulario OM 1020, producto de su desglose, conforma otro factor que imposibilita tener por acreditado fehacientemente que la sustancia verificada fuera la misma que integraba la partida exportada, puesto que dicho formulario permite la correcta identificación de la muestra con relación al contenido y características de la mercadería a analizar.

En consecuencia, corresponde concluir que las omisiones y deficiencias del procedimiento llevado a cabo, privan al LAB “97016”, efectuado por el ITEM, de indiscutible sustento y certeza probatoria, respecto a la real composición química de la mercadería exportada, por lo que corresponde confirmar el pronunciamiento apelado.

IX.- Que en igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en autos 45.861/2022 “*Viluco SA y otro (TF 82328083-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 15/11/2022 y 56.332/2022 “*Viluco SA y otro (TF 60588502-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 1/2/2023.

Cabe destacar que en estas últimas actuaciones, ante la denegatoria del recurso extraordinario federal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró el 12/9/2023 inadmisible la correspondiente

presentación directa intentada por el Fisco Nacional; habiendo quedado en consecuencia firme el referido decisorio.

A ello, agréguese que, en igual sentido se han pronunciado en casos sustancialmente análogos, sin perjuicio de las salvedades propias de cada causa, las restantes Salas que integran esta Cámara (conf. -a título ejemplificativo- Sala I, en autos 47.891/2022 "*Viluco SA (TF 71237181-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 27/4/2023, la Sala III, en autos 11.134/2022 "*BMW Argentina SA (TF 32633461-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 6/10/2022; Sala IV, en autos 52.681/2022 "*Viluco SA y otro (TF 81948996-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 18/10/2022; y la Sala V, en autos 4255/2022 "*Viluco SA (TF 60680128-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 1/9/2022).

X.- Que, a todo evento, se aclara que los pronunciamientos citados por el Fisco Nacional en pos de sustentar su postura, si bien refieren al trámite reglado por resolución general AFIP 1582/2003, reflejan un análisis distinto, haciendo foco en la modalidad y oportunidad en la que ha de efectuarse la notificación del resultado del estudio de laboratorio y sus implicancias en orden a un planteo de nulidad; sin considerar expresamente, como sí aconteciera en autos, lo concerniente al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la realización del peritaje, con la consiguiente falta de aptitud de sus resultados a los efectos de fiscalizar la declaración aduanera efectuada por la exportadora, atento que -según ha quedado acreditado- no se cumplieron los recaudos (en el caso temporales) en punto a la conservación de la mercancía en condiciones idóneas de ser examinada y la eventual comisión de la infracción tipificada en el artículo 954 del Código Aduanero.

XI.- Que, en función de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar el recurso intentado por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación, que declaró la nulidad del protocolo de análisis LAB "97016", de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la resolución AD CAMP 090/2021.

XII.- Que, atento al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas relativas a esta instancia judicial,


#39415595#437402073#20241202195857890

sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: desestimar el recurso intentado por el Fisco Nacional, con costas de esta instancia judicial a su cargo, y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación, que declaró la nulidad del protocolo de análisis LAB “97016” y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la resolución AD CAMP 090/2021.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 03/12/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39415595#437402073#20241202195857890