Expte. N° 14654/2024
"VILUCO SA Y OTRO (TF 71212236-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de noviembre de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución de fojas 462/466 -del expediente administrativo- la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de la parte actora y, en consecuencia, declaró la nulidad de la Resolución N° 104/2021 -dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo N° 12578-395-2013 -. A través de ese acto administrativo se había condenado a la firma y al Sr. Sebastián Ignacio Moraiz (despachante de aduanas) al pago de una multa por la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, inciso a) del CA, a la vez que intimó a la exportadora al pago de tributos por derechos de exportación, con más intereses. Impuso las costas a cargo de la parte demandada.

Para así decidir, señaló que la cuestión radicaba en determinar si había existido una declaración inexacta por parte del contribuyente. Recordó que según sostuvo la actora, la mercadería debía ubicarse en la Posición Arancelaria N° 2309.90.90.900T gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5%, mientras que el servicio aduanero había determinado -a partir del examen de la muestra extraída y el resultado del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías -Protocolo LAB 98253-) que la posición arancelaria declarada era errónea, y que la correcta sería la posición N° 1208.10.00.000J de habas, alcanzada con una alícuota de derechos del 27%.

A partir de allí, el Tribunal *a quo* señaló que -conforme surgía del expediente administrativo- la demandada había efectuado el primer análisis de la muestra de la mercadería exportada para determinar la posición arancelaria a la que correspondía. Sin embargo, había incumplido con el procedimiento previsto en la Resolución General N° 1582/03 toda vez que: (i) omitió asociar el formulario OM-1020 de entrega de la muestra al Permiso de Embarque (conf. anexo II, art. 4.4); (ii) de las constancias de autos no podía determinarse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra y su conservación; (iii) no había constancia en las actuaciones administrativas de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 98.253, incumpliendo de esta manera lo

dispuesto en la Resolución General AFIP Nº 1582/03 (anexo III, art. 3), "[…] afectándose el derecho a producir un segundo análisis a efectos de determinar la verdadera composición química de la mercadería involucrada en autos", en tanto se trata de mercadería perecedera.

II.- Que contra dicha decisión, la demandada interpuso un recurso de apelación a fojas 469 -de las actuaciones administrativas- y expresó agravios a fojas 491/496, los que fueron replicados por su contraria a fojas 517/524.

En su presentación, alegó la existencia de arbitrariedad en la resolución recurrida. Afirmó que su parte no incumplió con el procedimiento previsto en la Resolución General N° 1582/03 en relación con el segundo análisis de la mercadería. A tal fin, expresó que conforme surgía del Acta de Extracción de Muestras fue la actora quien -a través de su despachante de aduana- renunció a la posibilidad de solicitar la producción del segundo análisis.

En ese punto señaló que "[…] el Despachante de Aduana actúa como representante del exportador frente al Servicio Aduanero y se encuentra obligado a desenvolverse bajo el mandato que éste le otorga. Conforme ello, al suscribir el Acta de Extracción de Muestras y solicitar la liberación de la mercadería expresó las intenciones de su mandante prestando conformidad de dicho procedimiento".

A ello agregó que, en todo caso "[…] si la Compañía no hubiese estado de acuerdo con el texto del Acta de Extracción de Muestras su Despachante de Aduanas podría haber firmado la misma en disconformidad, lo cual en este caso no ocurrió […]".

III.- Que corresponde ingresar al análisis del recurso de apelación interpuesto por la demandada.

III.1.- Al respecto, conviene recordar que la Resolución General Nº 1582/03 de la AFIP (hoy sustituida por la Resolución General AFIP N° 3891/2016) contenía el régimen entonces vigente para la extracción de muestras y análisis.

En cuanto a las "muestras para análisis", el anexo II, artículo 4.3 establece como requisito que "[l]a muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, *formulario O.M. 1020* […]".

A su vez, se preveía todo lo relativo al procedimiento de análisis entendiéndose por tal "[…] la operación que permite la distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos, de modo tal que sea factible la determinación de la correcta clasificación y valoración de la mercadería motivo de análisis"

(art. 1, anexo III). Se establecía también que el análisis de control "[e]s 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", y que estos podían ser o bien estadísticos o bien, como en el caso, presuntivos (art. 2.2.1). Este último, a su vez, "[…] es aquel que se efectúa cuando por alguna circunstancia, relacionada con la verificación de la mercadería, existen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas" (art. 2.2.1, ap. a).

El reglamento preveía además que "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", como ocurre en el caso "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*" podía solicitar un segundo análisis, que se consideraba "*la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis*" (conf. art. 3 del Anexo III). El sentido de esa segunda instancia era precisamente el de permitir al particular que designaran expertos para que los representasen y presenciaran el nuevo análisis, que debía practicarse con apego a las normas de procedimiento allí descriptas (conf. art. 3, *in fine*).

III.2.- Por otro lado, cabe destacar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 1180 inciso b) del Código Aduanero de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados. Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala in re: Expte. N°14519/2022 "Alea y CIA SA (TF 49745061-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 14/07/2022; Expte. N° 4255/2022 "Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 01/09/2022; Expte. N° 45860/2022 "Viluco SA (63483899-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 09/04/2024, entre otros).

En sentido concordante, se ha dicho que el recurso no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a que aquel tribunal hubiese arribado al valorarla, salvo que se verifique la existencia de error manifiesto o arbitrariedad en la valoración de la prueba (esta

Sala, in re: “Agencia Marítima Alpemar S.R.L (TF 26.550-A) c/ DGA”, del 12/6/2012, y sus citas).

III.3.- En el *sub lite*, para arribar a la solución que aquí se recurre, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que en el caso se había afectado el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que el Fisco Nacional no había cumplido con el procedimiento previsto en la Resolución General AFIP N° 1582/03 que prevé la realización de un segundo análisis de la extracción de muestra de la mercadería.

Por su parte, la demandada sostuvo ante esta instancia que no existió incumplimiento del procedimiento.

Ahora bien, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, de las constancias de la causa no surge que dicha parte hubiera cumplido con los requisitos que prevé la Resolución General N° 1582/03 relativos a la notificación al interesado del resultado del primer análisis (conf. anexo III, punto 3); establecer la fecha de aquel; y asociar el formulario OM-1020 de entrega de la muestra al Permiso de Embarque (conf. anexo II, punto 4.4).

De lo expuesto se observa que el Tribunal Fiscal analizó la procedencia del planteo de la actora sobre la base de la prueba producida en la causa, sin que se advierta irrazonabilidad en la decisión de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas en el pronunciamiento apelado.

Por el contrario, el resultado adverso que obtuvo la demandada se debió a la omisión de esa parte en cumplir con el procedimiento previsto en la ya citada Resolución General N° 1582/03, circunstancia que se vincula, además, directamente con cuestiones de hecho y prueba y que exceden el carácter limitado del recurso interpuesto ante este Tribunal de alzada.

En sentido concordante al expuesto se expidió esta Sala en autos N° 4255/2022 “Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 01/09/2022; y 14519/2022 “Alea y CIA SA (TF 49745061-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del14/07/2022, entre otros.

Por tal motivo, el agravio de la demandada en este punto debe ser desestimado.

En virtud de lo expuesto, corresponde: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la resolución de Tribunal Fiscal y, en consecuencia, confirmar lo decidido en esa oportunidad; **2)** Imponer las costas de esta instancia a cargo de la parte vencida (art. 68, primer párrafo, del CCCPN).

Fecha de firma: 06/11/2025
Alta en sistema: 07/11/2025
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA



#39256020#479125428#20251104152117490

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE**.

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 06/11/2025
Alta en sistema: 07/11/2025
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#39256020#479125428#20251104152117490