Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 45.860/2022 **VILUCO SA (TF 63483899-A) C/ DGA S /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de abril de 2024.-

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que mediante la resolución del 15 de febrero de 2022, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la Resolución 85/2021 (AD CAMP) mediante la cual el Administrador de la Aduana de Campana había condenado a la firma importadora y al despachante al pago de una multa de $3.387.707,73 por infracción al artículo 954, inc. a), del Código Aduanero, en relación con la destinación de exportación a consumo 13008EC01012942J, e intimado a la firma exportadora al pago de la liquidación tributaria en concepto de derechos de exportación, por la suma de dólares U$S 581.980,37 con más los intereses correspondientes. Impuso las costas al Fisco (conf. página 478 /84 del DEO agregado al expediente digital 17/08/2022, que contiene las actuaciones cumplidas en la instancia previa).

Para decidir como lo hizo explicó que la mercadería involucrada había sido documentada mediante el P.E. Nº 13 008 EC01 012942 J y consignada en la posición arancelaria 2309.90.90.900T (*“Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”*), mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB N° 98.235- consideró que se trataba en realidad harina desgrasada de soja 90%, maíz molido y con presencia de sales de cloruro agregadas, subsumible en la P.A 2304.00.90.900 Y (Nota I.S. 226 /2015). Esta última posición arancelaria estaba gravada con una alícuota más elevada de derechos de exportación y los reintegros por su exportación eran inferiores a los de la posición declarada.

Indicó luego que el punto 3 del Anexo III de la RG AFIP nº 1582/03 establece que cualquiera de las partes que intervienen en la extracción de las muestras para la primera pericia puede solicitar un segundo análisis, que se efectúa precisamente cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el importador de la mercadería. Esta

Fecha de firma: 09/04/2024
Alta en sistema: 10/04/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36906378#406784586#20240408133319908

solicitud -añadió- debe realizarse 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. Y que según el punto 4.2.b del mismo Anexo III las muestras que se extraen deben satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8. del Anexo II de esa resolución general. Por otro lado, -añadió- establece que a fin de guardar debida constancia de lo actuado, debe 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, el cual se realiza con la muestra reservada por el extractor y, en caso de no contarse con ella, con la que se encuentra en poder del importador o exportador.

Explicó que según las actuaciones administrativas: i) el 17/10/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 4); ii) la fecha de entrada al ITEM para su análisis fue el 13/01/2014 (fs. 5); iii) el 17/03/2015 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 98.235 (fs. 6); y iv) no obra cédula por medio de la cual se haya notificado a la firma Viluco S.A. del resultado del análisis correspondiente por la mercadería en cuestión.

Por consiguiente, al comprobar que no había constancias en el expediente administrativo de que el resultado del Protocolo de Análisis LAB nº 98.235 (del 17/03/2015) hubiera sido notificado a la actora –lo cual no podía considerarse cumplido con la suscripción por el despachante del campo de verificación del despacho de importación al momento de la extracción de la muestra (obviamente anterior al análisis en cuestión)- consideró que el procedimiento resultaba nulo. Y entendió que esa nulidad no era subsanable en tanto la actora tomó conocimiento de los resultados recién al momento de corrérsele vista en sede administrativa (en junio de 2016), es decir, casi tres años después de realizada la extracción de la muestra, lo cual pudo haber acarreado la modificación de las condiciones originales de la mercadería, tornando fútil la realización de un segundo análisis, dada la condición de producto perecedero del bien involucrado.

Recordó 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.

Por todo lo anterior, concluyó que la falta de notificación del resultado del análisis –que no podía ser subsanada, dada la naturaleza de la mercadería involucrada y el tiempo transcurrido-, así como el espacio temporal que separaba la toma de la muestra de la notificación de la vista, habían vulnerado el derecho de defensa de las recurrentes, lo que la llevó a declarar la nulidad de la resolución cuestionada.

II.- Que contra la decisión reseñada en el primer considerando el Fisco Nacional apeló (v. página 492 del archivo contenido en el DEO nº 6759274) y expresó agravios a fojas 511/5, que fueron replicados por su contraria a fs. 518/30.

En su memorial, señala en primer lugar que la decisión apelada debe declararse nula por haber resuelto sobre un protocolo de análisis, una resolución y una actuación administrativa distintas a las que corresponden a esta causa.

En otro orden de ideas, explica que lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación vulnera el debido proceso por haber desconocido lisa y llanamente ciertas constancias del expediente administrativo. En particular, insiste en que el *a quo* omitió que el despachante de aduanas –en tanto representante de la importadora- había suscripto el acta de extracción de muestras -prestando así consentimiento al procedimiento seguido- y conservando una muestra con la que podría haber solicitado el segundo análisis de la mercadería, con arreglo a lo previsto en el inciso c) del punto 4.1, del capítulo 4, Anexo III, de la RG 1582/03. Añade, además, que el acta dice expresamente que la actora asumía el compromiso de pago ante eventuales diferencias de tributación que se comprobaran en el análisis.

Recuerda que la resolución no establece un plazo o forma de notificación específica del primer análisis de las muestras, por lo que se debe tener por válida la notificación practicada junto con la vista del art. 1101 del CA. En ese contexto señala que el aserto de la actora respecto de que la muestra podría ser conservada solo por un breve período de tiempo resultaba infundado, pues la actora no había producido prueba que lo respaldara.

Por todo lo anterior, solicitó que se hiciera lugar al recurso interpuesto y se revocara la resolución apelada, con costas.

III.- Que conviene comenzar por recordar que la Resolución General nº 1582/03 de la AFIP (hoy abrogada y sustituida

por la RG AFIP N° 3891/2016) contenía un el régimen entonces vigente para la extracción de muestras y análisis.

Allí se preveía todo lo relativo a los procedimientos de análisis entendiéndose por tal a "[…] 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 asimismo 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", "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. punto 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. punto 3, *in fine*).

A los efectos de permitir ese segundo análisis, el reglamento establecía ciertas condiciones relativas a la conservación de la muestra, referidas en el punto 4.2.b del mentado anexo (conf. Anexo II).

IV.- Que, reseñada como fue la norma cuya aplicación suscitó la controversia, corresponde analizar seguidamente el recurso interpuesto por el Fisco contra la resolución de fondo.

IV.1.- En primer lugar, es preciso poner de relieve que –contrariamente a lo sostenido por la apelante- no surge de la decisión apelada que el Tribunal Fiscal haya resuelto con fundamento en

un expediente administrativo equivocado. Antes bien fue el propio tribunal el que señaló el yerro del Fisco al contestar el traslado del recurso deducido en la instancia previa (conf. consid. VI). La decisión apelada refiere en todo momento a las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-431-2013, relativas al estudio de una muestra del producto exportado al amparo de la destinación 13 008 ECOI 012942 J, en las que se produjo el Protocolo de Análisis LAB 98.235 y se dictó la Resolución N° 85/2021 (AD CAMP), atacada por la actora en el recurso que dio origen a la instancia precedente (conf. págs. 3/52 del archivo contenido en el DEO nº 6759274).

IV.2.- Con relación a los restantes cuestionamientos, las conclusiones de la decisión recurrida sobre las cuales se centra la apelación refieren evidentemente a extremos de hecho y prueba, aspectos que –de conformidad con el art. 1080, inc. b) del Código Aduanero– se encuentran reservados al Tribunal Fiscal de la Nación, siempre que, del ejercicio por parte del *a quo* de su facultad para apreciar las cuestiones fácticas, no surja que hubiera mediado arbitrariedad o error de magnitud suficiente para apartarse la aplicación del mentado principio (Fallos: 300:985; Sala I, in re "Scioli S.A.", del 14/12 /93; Sala III, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; esta Sala, in rebus "Ducilo S.A", del 14/8/95, e "Incobe SRL c/ ANA", del 23/8/95; entre muchos otros).

En sentido concordante, se ha dicho que el recurso ante la alzada 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).

IV.3.- En tales condiciones, no se advierte que la apreciación efectuada por Tribunal Fiscal –en particular, a la luz de las normas reseñadas en el considerando precedente- haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. Es que en el escrito recursivo la apelante no ha controvertido el hecho central sobre el cual se asienta la decisión del *a quo*, a saber, que la importadora y el despachante nunca fueron notificados del resultado del análisis en el que se basó el servicio aduanero para considerar inexacta su declaración e imputar la infracción del artículo 954, inc. a), ni tampoco ha refutado las consideraciones (basadas en el informe del SENASA obrante en las páginas 75/82 del archivo que contiene el DEO nº 6759274, con sustento

en el cual ese organismo técnico aprobó la exportación del producto involucrado como suplementos alimenticio para bovinos y aves de producción) relativas a las dificultades para el mantenimiento de la muestra durante un extenso período de tiempo (en el caso, casi tres años desde la toma de la muestra hasta la notificación de la vista) en las condiciones adecuadas para posibilitar correctamente un segundo análisis.

Por lo demás, confrontado a una cuestión análoga, este tribunal ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la necesidad de la notificación del resultado de estos análisis de manera de posibilitar el pedido de un segundo estudio, tal como prevé la reglamentación (RG AFIP 1582/03, Anexo III, punto 3), señalando también –tal como lo ha hecho el *a quo*- que en el caso de productos perecederos o cuya composición pueda variar o alterarse con el paso del tiempo, el transcurso de varios años entre la realización del primer análisis y la toma de conocimiento por el importador, al momento de la vista, volvía insanable aquel defecto procedimental (conf. causa nº 4255 /2022 “Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 1/09/2022; y, en el mismo sentido, Sala IV, causa 50736/2022 “Viluco SA y otro (TF 113179285-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 6/10/2022; y Sala II, causa 45.861 /2022 “Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 15/11/2022; entre otros).

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios del Fisco y rechazar su apelación. **ASÍ VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Treacy.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada en el voto que antecede en atención a que la cuestión debatida en autos resulta sustancialmente análoga a la examinada en la causa n° 14519 /2022 “Alea y CIA (TF 49745061-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 14 de julio de 2022 a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad.

Fecha de firma: 09/04/2024
Alta en sistema: 10/04/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36906378#406784586#20240408133319908

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal **RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la decisión apelada, con costas (arts. 68, 1º parte, CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes y devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 09/04/2024
Alta en sistema: 10/04/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36906378#406784586#20240408133319908