Causa n° 11086/2024 “Viluco SA (TF 60890898-A) c/ DGA s/ recurso de apelación”

En Buenos Aires, a los 17 días del mes de octubre de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **“Viluco SA (TF 60890898-A) c/ DGA s/ recurso de apelación”**,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 14/2/24 la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación (“TFN”), por unanimidad, declaró la **nulidad de la resolución (AD CAMP) 268/2019**, respecto de la firma VILUCO S.A. y del Sr. Moraiz, despachante de aduanas. Con costas (págs. 616/622 del EX-2019-60890898-APN-SGASAD#TFN).

Acto administrativo, que los condenó al pago de una multa por infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero (CA), intimando a la firma exportadora al pago de tributos adeudados, con relación destinación 13 008 EC 01 009390 M.

Para así decidir, sostuvo que:

(i) La mercadería fue documentada bajo la p.a 2309.90.90.900T (“...preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”), mientras que el servicio aduanero constató, en virtud del análisis de la muestra oportunamente tomada, que le correspondía la p.a. 2304.00.90.900Y (“Residuos y Desperdicios de las Industrias Alimentarias...”), la cual conlleva a un porcentaje mayor de derechos de exportación.

(ii) La Aduana incurrió en irregularidades durante el procedimiento previsto en la RG AFIP no 1582/03. No se acompañó el formulario OM 1020 al remitirse la muestra; lo que imposibilita

determinar con certeza cuándo se envió la muestra al ITEM para realizar la pericia.

Las recurrentes recién tomaron conocimiento del resultado desfavorable cuando se le notificó la vista del sumario, el 10/02/15. Esto es, a 1 año, 6 meses y 18 días de la extracción de la muestra.

(iii) Dadas las características del producto (perecedero, que se mantiene inalterado por 6 meses en condiciones óptimas de conservación), la demandada cercenó definitivamente la posibilidad de la exportadora de solicitar un segundo análisis.

(iv) Habiéndose afectado en forma irreversible la posibilidad de Viluco SA de requerir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa, con responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

II. Disconforme, **la AFIP-DGA apeló y expresó** agravios (págs. 636/642), que fueron replicados (fs. 674/682).

Esgrimió las siguientes críticas:

a) El TFN incurrió en un grave error al momento de interpretar y aplicar la RG AFIP no 1582/03, a la luz de las particularidades del caso.

b) El pronunciamiento omitió analizar el Acta de Extracción de Muestras donde consta que la actora, a través de su despachante de aduanas, renunció a la posibilidad de un segundo análisis de la mercadería, conforme lo dispuesto en el inc. c) del título 4.1 “PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO”, del Capítulo 4 “FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MRCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS”, del apartado 3 “SEGUNDO ANÁLISIS”, del Anexo III de la RG AFIP no 1582/03.

Si la actora no estaba de acuerdo podría haber firmado en disconformidad, por lo que su renuncia debe ser considerada válida.

c) La mercadería fue liberada y utilizada por la Compañía, lo cual genera *ipso facto* la inhabilitación del pedido de segundo análisis.

Además, reconoció que no cumplió con la RG AFIP no 1582/03 al sostener, en su apelación, que la mercadería no se encontraba en condiciones para realizar el segundo análisis. Tampoco acreditó fehacientemente que utilizara medios suficientes para impedir su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere sus condiciones. Todo lo cual la inhabilita para pedir un segundo análisis.

III. Así las cosas, importa traer a primer plano las previsiones de las específicas normas que -no se discute en autos-, son de aplicación. Se trata de la RG AFIP n° 1582/03 -modificada por su similar posterior, nº 2318/07-, que regula el procedimiento de extracción y análisis de muestras de mercaderías:

(a) El Anexo II, en lo que aquí importa, prescribe:

“1 - DEFINICION1 .1- ‘Muestra es un trozo, porción, unidad, ejemplar o modelo de producto o mercadería, que sirve para mostrar la calidad o el valor de los mismos, porque los representa en forma fidedigna’”.

“3.2 – REPRESENTATIVIDAD El principio básico del muestreo es que la muestra debe ser realmente representativa del conjunto o partida, en caso contrario, es inútil o errónea su observación o análisis”.

“4.3. - TARJETA DE SOLICITUD DE ANALISIS: 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...”.

“4.5 - CERTIFICACION DE LA TOMA DE MUESTRA: 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 los 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”.

“Las partes entregarán las muestras al funcionario oficial responsable de su registro, resguardo y remisión... asegurándose que tal procedimiento se inicia exento de peligro, daño o riesgo”.

“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”.

“La División ITEM podrá requerir la muestra reservada, en ese caso se hará responsable de su registro y guarda...”.

(b) El Anexo III dispone: “2.2.1. - ANALISIS 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. Los análisis de control pueden ser estadísticos o presuntivos”.

El **análisis de control presuntivo** es el 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...”.

El **análisis de control estadístico** “...es aquel que responde a un criterio de control distinto al enunciado en el párrafo anterior. Este

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”.

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 el 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 en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis. Se deberá solicitar por ante la División ITEM aun cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados...”.

También la normativa prevé “**facilidades para el libramiento de mercaderías sometidas a análisis**”. En este caso, los “...**importadores o exportadores... podrán disponer de... [las mercaderías sometidas a análisis] o proceder a su embarque**, según el caso, sin esperar su resultado, de la siguiente manera”; según el análisis al cual fue sometido:

“4.1.- PARA ANALISIS DE CONTROL PRESUNTIVO”.

“a) Constituir garantía según corresponda en los términos del Artículo 453, inciso h) del Código Aduanero”.

“b) En la exportación, la percepción de los beneficios que puedan corresponder a la mercadería sujeta a este tipo de análisis quedará diferida hasta tanto se obtenga el resultado del análisis y se concluya su consideración”.

“c) Que queden interdictas, acorde con lo dispuesto en el Código Penal, nombrándose al importador o al exportador depositario fiel, la siguiente cantidad de bultos... - Partidas de más de CIEN (100)

bultos, el DOS POR CIENTO (2%) —porcentaje que en ningún caso será menor a la unidad—; - Partidas de CINCO (5) a CIEN (100) bultos inclusive, el CINCO POR CIENTO (5%) —porcentaje que en ningún caso será menor a la unidad—; - Partidas a granel o menos de CINCO (5) bultos se extraerán juegos de muestras que se consideren necesarios".

"El importador o exportador, al aceptar el retiro bajo estas condiciones, se compromete a no hacer uso de dichos bultos, impidiendo su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere las condiciones de los bultos interdictos o de las mercaderías que ellos contengan. Entre los bultos interdictos deberá encontrarse el que dio origen a la extracción de muestras, debidamente identificado. El funcionario interviniente deberá arbitrar los medios que aseguren la inviolabilidad de la mercadería interdicta".

"El **incumplimiento de esta condición por parte del importador o exportador lo inhabilitará** para el pedido del segundo análisis" (énfasis añadido).

"d) El documentante podrá solicitar el libramiento de la mercadería bajo el Régimen de Garantía".

"En la exportación, cumplida la documentación de acuerdo con la normativa vigente, se arbitrarán las medidas necesarias para impedir la liquidación del beneficio a la exportación que pueda corresponder. Una vez autorizado el embarque, el guarda interviniente ingresará el cumplido".

"La documentación quedará retenida hasta la recepción del resultado del análisis, procediendo a disponer la liberación de la mercadería o iniciando el procedimiento para las infracciones".

"4.2.- PARA ANALISIS DE CONTROL ESTADISTICO".

"a) El retiro de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprueben mediante el análisis a practicarse, más las multas que correspondan en

el caso de verificarse tales inexactitudes. La percepción de los beneficios a la exportación, que puedan corresponder, estará suspendida hasta tanto se concluya la consideración del resultado del análisis”.

“b) 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 Técnico 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”.

IV. De cara a esas normas, toca examinar las constancias del expediente administrativo 12578-282-2013 (págs. 275/600 del expediente electrónico).

(i) El 22/7/13 Viluco SA oficializó la destinación 13 008 EC 01 009390 M, amparando una carga de “Las demás. Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES” (P.A. 2309.90.90.900T).

(ii) El 23/7/13 se labró Acta a fin de dejar constancia de que se extrajo un juego de tres muestras de la mercadería documentada en la destinación 13 008 EC 01 009390 M con el objeto de someterlas a un

análisis de control presuntivo. No surge constancia de la fecha en que fuera enviada.

(iii) El 26/6/14 se emitió el Protocolo de Análisis 94885.

(iv) El 20/1/15 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A contra el despachante de aduanas y la exportadora y se corrió vista de todo lo actuado. Notificándose recién el 10/2/15; transcurrido más de un año y medio de la extracción de la muestra.

(v) La que fue contestada por las partes agregando copia de Protocolo, dictamen Técnico Nro. 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA.

(vi) Finalmente, el 11/06/2019, se dicta la res. AD CAMP 268/2019, aquí cuestionada.

V. En tales condiciones, las consideraciones y conclusiones desarrolladas por esta Sala en causas sustancialmente análogas, a las que cabe remitir por razones de brevedad, me llevan a rechazar los agravios de la AFIP-DGA (causas nº 47891/22, *"Viluco SA"*, del 27/4/23, nº 25884/2023 *"AR Zinc SA"*, del 23/11/23; y nº 14520/2022 "*Alea y Cia SA"*, del 18/4/24).

Ello así, máxime que:

(A) De lo hasta el momento expuesto, no surge que la apreciación de los hechos que efectuó el TFN resulte arbitraria o errónea, lo que excluye, en principio, su revisión atento la limitación del recurso en trato (art. 1180 del C.A, esta Sala I "*El Dante SAIC (TF 25395-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, del 22/10/19, y sus citas).

Me refiero a que asiste razón en que la parte actora se vio imposibilitada de realizar un segundo análisis, en los términos del punto 3 del Anexo III de la RG AFIP no 1582/03; lo que vulneró su derecho de defensa.

Tal como lo indicó el TFN: (i) las partes tomaron conocimiento del resultado del primer análisis después de un año y medio de la extracción de la muestra; (ii) del informe certificado por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), surge que el producto "VILUCOMIX 02" se mantiene inalterado durante seis (6) meses en condiciones óptimas de conservación (págs. 391/405 del expediente electrónico); y (iii) la incorporación del formulario OM 1020, era de vital importancia para determinar si las mercaderías analizadas mediante el Protocolo LAB 94885 se corresponden efectivamente con aquellas extraídas. Aspecto que, como se vio, ni siquiera fue controvertido por el Fisco.

(B) Sin que, a todo ello obste, el Acta de Extracción de Muestras pues no tiene los alcances que la recurrente pretende asignarle, ni puede considerarse una renuncia al derecho de la recurrente (conf. esta Sala, causas *“Viluco SA”*, *“AR Zinc SA”*, y “*Alea y Cia SA”*, ya citadas).

Resulta pues, insisto, insoslayable que, tratándose de un producto perecedero y con determinadas condiciones necesarias para su conservación, existe una imposibilidad práctica de un segundo análisis, pues al no mantenerse el producto inalterado, la muestra sobre la cual se llevaría a cabo el análisis, no resultaría apta para ser lo suficientemente representativa de la mercadería exportada.

(C) Resta indicar que distintas Salas del Fuero se pronunciaron en sentido similar, en causas sustancialmente análogas (Sala II, “*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA*” (expte. nº 45861/22), del 15/11/22; “*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA*” (expte. nº 56332/22), del 1/02/23; la Sala III, “*BMW Argentina SA*” (expte. nº 11134/22), del 6/10/22; la Sala IV; “*BMW Argentina SA*” (expte. nº 11137/22), del 18/08/22; “*Viluco SA y otro*”, (expte. nº 31794/22), del 20/09/22;

#39075747#426728951#20241017125759955

"*Viluco SA*" (expte. nº 15489/22), del 20/09/22; "*Viluco SA*" (expte. nº 37309/22), del 22/09/22 "*Viluco SA y otro*" (expte. nº 50736/22), del 6/10/22; "*Viluco SA y otro*" (expte. nº 52681/2022), del 18/10/22; y la Sala V, "*Viluco SA*" (expte. nº 4255/22), del 1/09/22.

VI. Por lo expuesto, propongo al Acuerdo desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas porque no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (conf. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Comparto la reseña de los antecedentes del caso y la solución que propone la jueza Liliana María Heiland en los términos que expuse en las causas "*Viluco SA (TF113172539-A) C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (nº 2320/2022) y "*Viluco SA (TF 71237181-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (nº 47891/2022), pronunciamientos del 15 de diciembre de 2022 y del 27 de abril de 2023, respectivamente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General de Aduanas, con costas a su cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 17/10/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39075747#426728951#20241017125759955