3738/2025 "GRUPO PILAR SA (TF 36286091-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 30 de diciembre de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el pronunciamiento de fecha 25/9/2024, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió declarar la nulidad del Protocolo de Análisis N° 20170105-00006482, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 318/2020 (AD CORD), dictada en la actuación SIGEA Nº 12657-173-2017, con costas a la DGA (ver fs. 1209/1216 del pdf de las actuaciones administrativas).

Para así decidir, en primer término, precisó el objeto del proceso, los fundamentos de la apelación y de la contestación, así como de las constancias de las actuaciones, y precisó que en el presente corresponde decidir si la resolución aduanera se ajusta a derecho.

Explicó que el servicio aduanero imputó a la apelante la infracción descripta en el artículo 954 inc. a) en concurso con el art. 995 del C.A., por cuanto sostiene que, de acuerdo al resultado del análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría constatado que la misma no se correspondía con la declarada y que, por ende, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria que tributaba un porcentaje menor de derechos que el correspondiente.

Indicó que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 17 017 EC01 000021 V fue consignada en la PA 2309.90.90.911Y “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 N° 20170105-00006482 consideró que: “en vista de los elementos obrantes en la presente, la mercadería en cuestión no cumple las condiciones citadas en la Nota 1 del Capítulo 23 ni es asimilable por sus características con las preparaciones de los tipos de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida 23.09, no encontrando cabida en dicha Partida, por lo que, correspondería la partida 23.04 por aplicación de la Regla General Interpretativa 3b) la cual contempla los casos de materias mezcladas con otras materias, en la cual debe considerarse para la posición final la RGI N° 3b referida componente mayoritario, resultando en esta operación la harina de soja” (Ver fs. 15 de las act. adm.).

Reiteró que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis N° 20170105-00006482, elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), que concluyó que la mercadería “se encuentra constituida por harina de soja (mayor del 99%), maíz molido, cáscara de maní e impurezas vegetales, con presencia de cloruros, carbonatos y silicatos, y contenido de sacarosa y fructosa comparable con melaza”.

Resaltó que la recurrente funda su planteo de nulidad argumentando que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, privándola de esa manera de la vía recursiva prevista en dicha normativa y vulnerando su derecho de defensa en juicio avalado constitucionalmente, destacando que el Protocolo de Análisis en cuestión no fue notificado debidamente el día 07/06/2017, sino que tomó efectivamente conocimiento del mismo recién con la corrida de vista notificada el 23/05/2018; y que con fecha 30/05/2018, se realizó la impugnación del mismo sobre la base de iguales consideraciones de la impugnación en contra del protocolo de análisis Nro. 118964 -en las actuaciones Nro. 12665-91-2013 – 017-SC-116-2017/3 de la División Aduana Córdoba- (es decir, que impugnó y solicitó el segundo análisis en tiempo y forma conforme la normativa aplicable).

Señaló que el planteo de nulidad que se analizaba fue esgrimido por la recurrente al formular la impugnación en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 24/27vta. de las actuaciones administrativas.

A continuación, remarcó lo establecido por la mencionada Resolución General Nº 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras; y la Resolución Gral AFIP N° 2318/2007 Anexo III. Punto 4.2b).

Concluyó 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; las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero, tanto en la dilación de la notificación del resultado del protocolo de laboratorio y del inicio del sumario aduanero, así como también la cuestión fundamental de no haberse expedido respecto del requerimiento de un segundo análisis por parte de la firma exportadora (como vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable), no pueden subsanarse en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa, se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impiden la realización, en la actualidad, de un segundo análisis dirigido a comprobar si su especie y calidad se corresponde, en definitiva, con lo declarado en la destinación”.

Por ende, concluyó que “asiste razón a la actora en cuanto sostiene que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir y/o producir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis N° 20170105-00006482, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada”.

Puesto ello de relieve, indicó que devenía abstracto el tratamiento de las demás cuestiones planteadas por la actora.

Fecha de firma: 30/12/2025
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

#39754202#484483692#20251229120837357

II.- Que, contra dicho pronunciamiento, la demandada AFIP-DGA interpuso recurso de apelación con fecha 7/11/2024, expresando sus agravios en la misma presentación, los que fueron contestados por la contraria el 3/12/2024 (fs. 1223/1226 y 1231/1245).

En sus agravios postuló que el TFN incurrió en un error al momento de valorar los hechos y las constancias agregadas en las actuaciones administrativas y su decisorio tomó por ciertas afirmaciones hechas por la firma exportadora sin ser debidamente acreditadas, desviándose del fondo de la cuestión que es la declaración inexacta por incurrir en una posición arancelaria que no correspondía, de acuerdo con la composición del producto.

Manifestó que el procedimiento de extracción de muestras fue presenciado y consentido, sin observación alguna, por la representante de la firma exportadora.

En otro acápite, expresó que el pronunciamiento del TFN declara la nulidad por la nulidad misma, lo que resulta manifiestamente arbitrario.

Explicó tanto que el producto exportado, a su entender, tenía un tratamiento impositivo diferencial del declarado, como también lo relativo a la integración y misión de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (DV ITEM).

Resaltó que dichos expertos arribaron a la conclusión de que el componente principal y mayoritario de la muestra informada mediante el estudio, en relación con que “se encuentra constituida por harina de soja (mayor del 99%), maíz molido, cáscara de maní e impurezas vegetales, con presencia de cloruros, carbonatos y silicatos, y contenido de sacarosa y fructosa comparable con melaza”.

Manifestó que no se atrevía a controvertir dicha conclusión, en tanto no sería un erudito en esa ciencia, reconociendo no estar en condiciones de cuestionar un análisis químico ni tampoco su técnica.

Indicó que la parte actora tampoco lo hace, entendiendo que aquella no discute en autos la composición química del producto, por lo que “sería superfluo

referirse a la supuesta imposibilidad de realizar un segundo análisis como así también de una hipotética vulneración del derecho de defensa, cuando estamos frente a una cuestión de CLASIFICACIÓN ARANCELARIA de un producto que está compuesto en más del 99% por harina de soja, hecho no controvertido por la actora".

Manifestó que la correcta clasificación de la mercadería es competencia de la DGA; y que la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada de manera comprometida por la encartada.

Finalmente refirió que "el TFN desestima la validez del Protocolo de Análisis atacado basándose únicamente en los dichos de la actora y no en las pruebas ofrecidas por la representación fiscal, lo cual impide al Servicio Aduanero poder perseguir la infracción impuesta en virtud de las diferencias clasificatorias resultantes de lo declarado por la Actora y la evidencia arrojada por el Protocolo de Análisis mencionado, avalando el TFN la comisión de una infracción sin justificación probatoria alguna, por lo que solicito a V.E. tenga a bien rechazar el decisorio del TFN y confirmar lo dispuesto por el Servicio Aduanero con costas a la contraria".

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, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento del Tribunal, en primer lugar, corresponde efectuar una reseña de las previsiones contenidas en la

Resolución General AFIP n° 1582/2003, que regula el procedimiento de extracción y análisis de las muestras de la mercadería involucrada.

Así las cosas, cabe señalar que en el Anexo II de la norma precedentemente citada se establece que:

"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 (…)".

Luego, en el Anexo III dispone que:

"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.

a) Análisis de control presuntivo 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 (…).

3.- 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 aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados (…)".

V.- Que, sentado ello, corresponde apuntar que, de las constancias obrantes en el expediente administrativo surge que:

(i) Con fecha 2/01/2017 la firma Grupo Pilar oficializó la destinación de exportación a consumo nº N° 17 017 EC01 000021 V, amparando una carga de 22 bultos (peso 28.330kg), de "Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales – Las demás – Las demás (R.2012/93 exANA), Preparaciones que contengan soja, sus subproductos o residuos, en su composición. Presentadas en bolsas rotuladas, de peso neto inferior o igual a 50kg", PA 2309.90.90.911 Y.

(ii) con fecha 5/1/2017 se labró el **Acta de Extracción** de muestra de la mercadería (fs. 184 del pdf de las actuaciones administrativas).

(iii) con fecha 22/5/2017 se emitió el Protocolo de Análisis 20170105-00006482 (fs. 200/204).

(iv) el 14/5/18 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. contra la firma exportadora y se corrió vista de todo lo actuado (fs. 216/219). Dicha pieza fue notificada el 22/5 del mismo año.

(v) con fecha 13/5/2018 se formuló impugnación y se “insistió” en la impugnación al protocolo de laboratorio (fs. 224/231 del pdf de las actuaciones administrativas).

(vi) en las condiciones y plazo de conservación que surge de la documentación remitida al senasa, se desprende que el producto en su envase original permanece inalterable por 15 meses (almacenar en lugares secos y frescos protegidos de los rayos solares directos y de temperaturas extremas, más de 25°) (fs. 265 del pdf de las actuaciones administrativas).

(vii) con fecha 17/9/2020 se dictó la Resolución n° 318/2020 (AD CORD)(fs. 339/347 del pdf de las actuaciones administrativas).

VI.- Que analizadas las constancias obrantes en el expediente administrativo a la luz de las disposiciones previstas en la resolución 1582/2003, no se observa que, en la ponderación que ha efectuado el Tribunal Fiscal de la Nación de toda la prueba que ha sido rendida, hubiera un error de magnitud suficiente, ni arbitrariedad en la apreciación de los hechos y de la prueba, que permitieran apartarse de sus conclusiones.

En tales condiciones, y tomando debida razón de las constancias obrantes en la causa, analizadas de consuno con las normas aplicables, cabe coincidir con el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a que se han configurado vicios procedimentales que determinan la nulidad del procedimiento llevado adelante por la autoridad administrativa.

VII.- Que, ello es así pues en este caso en particular, en atención a las especiales características intrínsecas de la mercadería en trato (producto perecedero), conforme se desprende de la documentación presentada ante el SENASA, así como al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y de la elaboración del protocolo, sumado a las irregularidades en las que incurrió el

servicio aduanero, que no dio respuesta respecto del requerimiento de un segundo análisis por parte de la firma exportadora (como vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable), 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, 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 por la infracción prevista en el art. 954 ap.1 del C.A.

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.

En consecuencia, cabe concluir que, en el caso en examen, ha 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, lo que ha conculcado en forma irreversible su derecho de defensa, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

Es que resulta 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, lo que fulmina de nulidad el Análisis antes mencionado.

VIII.- Que, a todo evento, recuérdese que conforme la normativa imperante, 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 tanto, 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 (conf. CSJN, *Fallos*, 300:985; y esta Sala, en autos 7867/2024 “Spina, Fabián Oscar - TF 27.382-A y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 22/11/2024; entre otros); lo que, conforme se acaba de explicar, con asiento en las postulaciones recursivas traídas a conocimiento del Tribunal, no se verificaría en la especie.

IX.- Que, en ese contexto, cuadra señalar que, examinados los antecedentes del caso a la luz de los agravios propuestos por el Fisco Nacional, el Tribunal considera que el fundamento de la decisión de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho y, por tanto, debe ser confirmada, en cuanto fue materia de agravios.

X.- Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas de esta instancia se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 25/9/2024, con costas (art. 68, 1° parte, del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 30/12/2025
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

#39754202#484483692#20251229120837357