República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-112831268-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Noviembre de 2021

Referencia: SENTENCIA. EX-2019-113179285-VILUCO SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Miguel Nathan Licht, Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"VILUCO S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente **Nº EX-2019-113179285- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso se endilgó a las recurrentes -exportadora y despachante de aduana- encontrarse incursas en la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A. El ente recaudador considera que existió una discrepancia entre la mercadería documentada y la Posición Arancelaria declarada en una operación de exportación.

II.- El acto administrativo recurrido dispuso aplicar una multa de $ 171.901,11 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por u$s 31.628,54 sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque N° 13008EC01009210D no se corresponde con la declarada, resultando así una Posición Arancelaria inadecuada.

III.- Contra ese pronunciamiento administrativo, la firma Viluco S.A. y el despachante de Aduana Sebastián Ignacio Moraiz interpusieron recurso de apelación. Las defensas se basan en la improcedencia de la sanción endilgada en los términos del art. 954 ap. 1 inc a), por considerar que el servicio aduanero no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03 al incurrir en irregularidades y al no notificar el resultado de muestra del análisis del Protocolo de Análisis LAB 94880 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) sobre el que fundamenta la infracción la aduana. En consecuencia, aduce que todo lo que resulte del análisis de dicho estudio es nulo. Destaca la incongruencia en la que incurre el servicio aduanero ya que en la denuncia la aduana considera que la mercadería exportada clasifica en la P.A. 2304.00.90.900Y, lo cual se repite en el auto de apertura de sumario y corrida de vista, pero al condenar a las actoras lo hace por la posición arancelaria

2304.00.10.200G. Aduce que un solo análisis practicado sobre una mercadería con irregularidades notorias en lo que se refiere a su envío y recepción por ausencia del formulario de entrega; que además se basa en una muestra sin representatividad por el transcurso del tiempo desde su extracción; sumado a la imposibilidad de que Viluco SA haya podido ejercer la contraprueba reglada en el artículo 3 de la resolución marco, que le fue denegada por la aduana so pretexto de no haberse efectuado la interdicción de la mercadería, vulneró el derecho de defensa de las actoras. Asimismo, sostienen que la mercadería fue correctamente declarada.

IV.- Que mediante IF-2020-57671629-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido y defiende lo actuado en sede aduanera. Cita jurisprudencia y normativa. Aduce que el planteo de nulidad de la actora no resulta procedente ya que la Resolución General AFIP 1582/03 no prevé un plazo ni una forma particular de notificación del resultado del primer análisis; **por lo que nada obsta que el Servicio Aduanero le haya notificado a las recurrentes el resultado del primer análisis en la corrida de vista, comenzando a correr a partir de allí el plazo de 30 días para solicitar el segundo análisis.** Respecto al planteo de falta de representatividad de las muestras extraídas, sostiene que el mismo deviene infundado ya que en el acta de extracción de muestras obrante a fs. 5 se dejó asentada la conformidad del despachante de aduanas con el procedimiento de toma de muestras realizado y la representatividad de las mismas en relación al total de la partida documentada. Finalmente, solicita se rechacen todas las nulidades planteadas, con costas. Aduce que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.; por lo que, solicita se confirme la Resolución aquí apelada, con costas a las actoras.

V.- Que de las constancias de las Actuaciones SIGEA 12578-277-2013 surge que: a fs. 1 se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº13 008 EC01 009210 D a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis. A fs. 4 se deja constancia del desglose del Formulario OM 1020 (solicitud de análisis). A fs. 5 obra Acta de extracción de muestras de fecha 20/7/13. A fs. 6 obra el Protocolo de Análisis LAB 94880 de fecha 26/06/2014 y a fs. 7 las conclusiones del mismo. A fs. 10/11 obra Acta de Denuncia labrada el 19/12/14. A fs. 11 obra el informe efectuado por el Verificador actuante de la Aduana de Campana indicando posición arancelaria propuesta y perjuicio fiscal**.** A fs. 13 con fecha 20/1/2015 se instruye 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 firma exportadora y se corre vista de todo lo actuado. A fs. 14/15 se notifican la firma VILUCO S.A. y el despachante de aduanas de la corrida de vista con fecha 27/3/15. A fs. 16 (ref.)/38 (ref.) contestan la vista conferida las actoras y solicitan la nulidad del procedimiento de análisis de la muestra resultada del Protocolo de Análisis LAB 94880 y se agregan copias del Protocolo 23, SENASA producto “VILUCOMIX 02”, Dictamen Técnico 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA de fecha 20/7/11 y Monografía certificada del SENASA. A fs. 80 se tiene por contestada la vista, por agregada la prueba ofrecida y se abre la causa a prueba**.** A fs. 190/193 (refoliado) obra la contestación de oficio del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria. A fs. 48/142 (refoliado) se agregan copias de las partes pertinentes de la actuación SIGEA n° 12425-84-2010 y del informe técnico del SENASA obrante en el expediente 161366/12. A fs. 144/153 se agregan copias de la actuación 12115-7-2014 del Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria y a fs. 155/158 del Informe Técnico Nº 025/14 emitido en la Actuación SIGEA Nº 15619-14-2013. A fs. 161/162 obra el Dictamen 232/19 y a fs. 163/169 obra la Resolución n° 276/19 (AD CAMP) aquí apelada.

VI.- Que en las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si cabe o no la imputación infraccional que el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana de la D.G.A. efectúa a las recurrentes. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

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, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...*".

Que el servicio aduanero imputa a las aquí recurrentes la infracción en trato por cuanto sostiene 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 medio de la cual se debía abonar un porcentaje de tributos menor del correspondiente.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 008 EC01 009210 D fue consignada en la PA 2309.90.90.900T "Los demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales" correspondiéndole un 5% de derechos de exportación y un 2,05% en concepto de reintegro, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 94880 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró en primer término que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2309.90.90.900Y (ver acta de denuncia obrante a fs. 11 y auto de apertura de sumario y corrida de vista de fs. 13), y con posterioridad el servicio aduanero entiende que la mercadería debía ser clasificada en la P.A.2304.00.10.200G. Para esta última P.A. correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros.

Que en lo que aquí interesa, para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94880 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"* (obrante a fs. 7). Asimismo el informe aclara 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…"*

VII.- Que, como se indicó anteriormente, en primer lugar las recurrentes sostienen que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio. Dicho planteo de nulidad también fue esgrimido en la contestación de la corrida de vista obrante a fs. 16/38 (refoliado) de las actuaciones administrativas.

Las actoras sostienen que: a) el Permiso de Embarque no tiene asociado el formulario OM-1020 de entrega de la muestra, b) el producto exportado -VILUCOMIX 02- por sus características propias necesita determinadas condiciones de conservación y siendo cumplidas, se mantiene inalterado durante 6 meses, c) el Protocolo de Análisis LAB 94880 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis para determinar la composición del producto participando de la pericia y designando un perito de parte para asegurar la objetividad del procedimiento.

Respecto a ello, cabe señalar que a fs. 1 de las actuaciones administrativas y con motivo del envío de la

muestra a la Div. I.T.E.M., el Jefe de la Sección V de la Aduana de Campana menciona que se adjunta a fs. 2 fotocopia de la destinación Nº 13 008 EC01 009210D y a fs. 4 la solicitud de análisis OM-1020.

A su vez, a continuación de fs. 1 la Div. ITEM dejó constancia del desglose del OM-1020 de solicitud de análisis. Por lo que actualmente no se encuentran constancias en las actuaciones administrativas del cuerpo del formulario OM-1020, aunque sí se hace mención a su existencia.

Respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: **fue tomada el 20/07/2013** (ver acta de fs. 5), enviada a la Div. I.T.E.M. el 6/08/2013 (ver Nota Nº 715/13 de fs. 1) y recibida el 13/08/2013 (según Protocolo de Análisis LAB 94880 de fs. 6). Asimismo el **Informe final fue emitido el 26/06/2014** (fs. 7).

Que, en consecuencia, de las constancias obrantes en el expediente aduanero no puede conocerse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra ni su estado de conservación.

En relación a la falta de notificación del resultado del Análisis, cabe recordar lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III establece 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 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.*"

Que, sin perjuicio del acta obrante a fs. 5 de las actuaciones administrativas, de la compulsa de dichas actuaciones **surge que no hay constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 94880; habiendo tomado, entonces, las recurrentes conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 13 de fecha 20/1/2015 -notificada el 27/3/15-, es decir, 1 año y 8 meses después de la toma de la muestra (el 20/07/2013).**

Que las circunstancias expuestas deben ser analizadas considerando como premisa que, si bien el procedimiento es uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la declaración de nulidad de este último no puede efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación.

Que, desde esa perspectiva, entiendo 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 al no practicar la notificación referida, no pueden subsanarse en esta instancia.

Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa (Certificado del SENASA cuya copia se acompañó mediante RE-2019-113178612-APN-SGASAD#TFN) se trata de un **producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación, lo que impide 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.**

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.

Entonces, teniendo en cuenta esto, sumado a que **un 1 año y ocho meses después de la extracción de la muestra las recurrentes conocieron el resultado del análisis, en la práctica esto implica la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, lo que fulmina de nulidad el Análisis LAB 94880** toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculca el debido derecho de defensa en juicio, base de nuestro sistema de derecho y reconocido por la Constitución Nacional.

VIII.- Que, en virtud de lo expuesto, considero que asiste razón a las actoras en cuanto sostienen que, **habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir 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 LAB 94880 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

IX.- Que, en consecuencia, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 94880, y todo lo actuado en consecuencia, corresponde, a continuación, examinar si la acción del fisco para exigir los tributos y la multa se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada (27/6/2019).

Que no encuentro óbice para realizar la compulsa de **oficio** de la prescripción de la acción tributaria y penal, tomando en consideración que, la prescripción para determinar y exigir el tributo y la multa, no es más que una norma reglamentaria de la competencia administrativa en razón del tiempo. En efecto, a diferencia de la órbita privada en donde la prescripción atañe a un asunto de interés privado, de libre disposición, en la órbita pública, concierne a la rigurosa observancia del principio de legalidad.

Que, entonces, habiéndose iniciado el curso de la prescripción tributaria y penal el 1° de enero de 2014 y siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 94880 de fecha 26/6/2014 y, por ende, todo lo actuado en consecuencia, no han mediado en autos causales interruptivas y/o suspensivas del curso de la prescripción penal y tributaria (cfme. arts. 803, 804, 805, 934, 935 y 937 del CA); por lo que corresponde a mi juicio declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. 13 008 EC01 009210D; con costas al fisco.

Que, por lo expuesto, **voto por:**

1.-Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94880 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 276/19 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-277-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº13 008 EC01 009210 D.

3.- Imponer las costas a la DGA

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.-Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94880 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 276/19 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-277-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº13 008 EC01 009210 D.

3.- Imponer las costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.18 17:20:37 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.19 10:45:58 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.19 14:54:19 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.19 14:54:20 -03:00