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

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2021-114432172-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Noviembre de 2021

**Referencia:** SENTENCIA EX2019-52375119-ALEA Y CIA SA

---

## Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F", Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ALEA Y CIA. S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**, **EX2019-52375119-APN-SGASAD#TFN.**

**El Dr. Licht dijo**:

**I.-** Que en el caso se endilgó a la recurrente encontrarse incursa 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 $ 59.416,49, formular un cargo por tributos adeudados por u$s 13.093,10, con más los intereses correspondientes, y la devolución del importe de u$s 959,11 abonados por el Fisco en concepto de estímulos a la exportación, sobre la base de considerar que la mercadería exportada en el Permiso de Embarque Nº 12057EC01006166N no se corresponde con la declarada resultando así una posición arancelaria inadecuada.

**III.-** Contra ese pronunciamiento administrativo, la firma Alea y Cia S.A. interpuso 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 AFIP Nº 1582/03**. Aduce que peticionó la realización de un segundo análisis en tiempo y forma, para recurrir el resultado del primer análisis. Sin embargo, el servicio aduanero hizo caso omiso a dicha solicitud y decidió, considerar al primer análisis como definitivo y aperturar sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y correr vista de todo lo actuado. Destaca que si bien la aquí actora requirió en legal tiempo y forma la realización de una segunda muestra, debido a la demora excesiva e injustificada de la aduana en ordenar la realización del análisis de la contra muestra, en la

práctica se afectó gravemente su derecho de defensa previsto en el art. 18 de la C.N. toda vez que tratándose de un "alimento perecedero", cuando la aduana ordenó la realización del segundo análisis –casi 5 años después-, la contra muestra se encontraba en estado absoluto de descomposición. Asimismo, se agravia de que se le notificó el resultado del primer análisis casi a los dos años de extraída la muestra, lo que tornaba a todo lo actuado nulo de nulidad absoluta e insanable ya que la mercadería contenida en la muestra extraída presentaba variaciones químicas y/o biológicas y/o físicas por ataque de factores ambientales**.** Concluye que el servicio aduanero no demostró de modo concluyente la comisión de la infracción ya que la condena se fundamenta en un análisis absolutamente parcial y recurrido. Finalmente, solicita se revoque con costas la Resolución aduanera.

**IV.-** De las constancias de las Actuaciones Nº 12517-313-2014 surge que: a fs. 1/2 obra informe efectuado por la Sección "V" de la Aduana de San Lorenzo y pase a la Sección "S" para la apertura de sumario contencioso por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A. A fs. 4/11 obran copias de mails con informe de la División Clasificación Arancelaria, del Protocolo de Análisis LAB 87775 y sus conclusiones, del P.E. Nº 12057EC016166N oficializado el 11/7/2012 y del informe sobre el producto "PREMIX COTRASEP IV - ALEA" exportado. A fs. 13/14 obra constancia del reintegro cobrado por la actora en relación al P.E. cuestionado. A fs. 15/18 el 23/09/2014 se resuelve la apertura del sumario por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado, y a fs. 34/35 obran constancias de su notificación. A fs. 36 (ref.)/48 (ref.) contesta la vista conferida Alea y Cía. S.A. y plantea la nulidad de todo lo actuado en virtud de la violación del procedimiento establecido por la Resolución General Nº 1582/03. A fs. 49 se resuelve no hacer lugar a las nulidades planteadas. A fs. 59/61 (ref.) la exportadora plantea revocatoria de dicho proveído. A fs. 64/66 se rechaza el recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 75 mediante Nota Nº 816/2016 (SUMARIOS) con fecha 1° de agosto de 2016 se remiten las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-313-2014 a la Sección Inspección Simultánea a los fines de adjuntar los resultados del segundo análisis de la muestra representativa de mercadería extraída del P.E. en trato y de emitir informe técnico, que contesta a fs. 76/77. A fs. 79/80 obra copia del Protocolo de Análisis LAB 87775. A fs. 81/83 obra el Dictamen Técnico Nº 108/17. A fs. 84 obra la Nota N° 180/17 (DV ARIN), de la que surge que para la P.A. SIM 2304.00.10.100 ostentaba a la fecha de oficialización de la destinación de exportación un derecho de exportación del 32% y un reintegro fijo a la exportación de 0%. A fs. 127 (ref), con fecha 11/6/14, obra copia de la presentación efectuada por la firma ALEA Y CIA. S.A. en la actuación SIGEA N° 13289-21908-2014 solicitando la realización de un segundo análisis en los términos del Anexo III, punto 3, de la Resolución General AFIP N° 1582/2003 respecto de varias operaciones de exportación, entre las cuales se encuentra la involucrada en autos. A fs. 130 obra copia de la Nota n° 406/2017 ("SECC. MUESTRAS") recaída en la actuación n° 13289-21908-2014, mediante la cual se informa con fecha 17 de abril de 2017 que no se pudo realizar el segundo análisis por encontrarse la mercadería en estado de descomposición. A fs. 132 se agrega SICNEA 14057NOTI000525U, mediante el cual se notifica con fecha 3/6/14 la firma Alea y Cía S.A. de los resultados de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por las destinaciones que indica, entre ellas se menciona el P.E. Nº 12 057 EC01 006166N involucrado en autos, señalando además que "el resultado del mismo difiere de los valores declarados para la merc. en trato" y haciéndole saber que podría solicitar el segundo análisis dentro del mes de recepcionado. A fs. 134/137 obra el Dictamen Nº 272/2018 y a fs. 136/145 se dicta la Resolución Nº 597/2018 (AD SALO), apelada en autos. A fs. 151/152 obra la RESOL-2019-336-E-AFIP-

DILEGA#SDGTLA, mediante la cual se aprueba la Resolución aquí apelada.

**V.-** 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 San Lorenzo de la D.G.A. efectúa a la recurrente. 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 la apelante 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 abonó un porcentaje de tributos menor del correspondiente y respecto de la cual el servicio aduanero abonó reintegros a la exportación.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 12057EC01006166N fu consignada en la PA 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 LAB 87775- consideró que la mercadería debía ser clasificada como una "mezcla compuesta por harina de soja desgrasada" en la P.A. 2304.00.10.100 B. Para esta última PA correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

Que cabe señalar que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 87775 del Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería *"…se encuentra constituida por estructuras vegetales compatibles con harina de soja desgrasada (90%) y maíz molido (10%)" (ver copia de fs. 79/80 de las act. adm.).*

**VI.-** Que, como se indicó anteriormente, la recurrente se agravia de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, privándola, de esa manera, de ejercer las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso. Específicamente, sostiene que solicitó en tiempo y forma la realización del segundo análisis y que el servicio aduanero no aguardó la realización de dicho análisis notificando la apertura de sumario y corrida de vista. Destaca que producto de la excesiva e injustificada demora de la aduana en ordenar la realización del análisis de la contramuestra, en la práctica, se vulneró su derecho de defensa toda vez que no pudo efectuarse por encontrarse en mal estado conforme surge de fs. 130 de las actuaciones administrativas.

Dicho planteo de nulidad también fue esgrimido en la contestación de la corrida de vista obrante a fs. ref. 36/48 vta. de las actuaciones administrativas.

**VII.-** Que 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".***

**VIII.-** Que, en lo que aquí interesa, del análisis de la documentación obrante en la causa surge que por medio del SICNEA14057NOTI000525U se notificó a la firma Alea y Cía Sociedad Anónima con fecha 3/6/14 copias de resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por diferentes operaciones de exportación (entre los cuales se encuentra el permiso de embarque cuestionado en autos), haciéndole saber que podría solicitarse un nuevo análisis dentro del mes de recepción del mismo.

Según consta en el cuerpo de la notificación se agregó como adjunto el archivo"ALEA00001.pdf" (ver fs. 132); no obstante no hay constancia de que se haya adjuntado copia del Resultado del Protocolo 87775.

Que, atento a dicha notificación y tal como lo dispone el Anexo III, punto 3 de la Resolución General 1582/03, mediante actuación SIGEA 13289-21908-2014, solicitó la aquí actora en legal tiempo y forma la realización de un segundo análisis respecto de varias operaciones de exportación, entre las cuales se encuentra la involucrada en autos (ver fs. 127 de las actuaciones administrativas).

A fs. 130 de las actuaciones administrativas obra copia de la Nota n° 406/2017 (SECC. MUESTRAS) (que involucra a varias operaciones de exportación, entre las que se encuentra la de autos), en donde se informa con fecha 17/04/17 que n**o podía realizarse el segundo análisis atento el mal estado de las muestras (observación de microorganismos y descomposición).**

**IX.-** 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.

Desde esta perspectiva, entiendo que, **en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra (julio de 2012) y el análisis de dicha muestra, el que ocurrió un año y siete meses después (28/2/2014, conf. surge de fs. 10/11 de las act. adm), y cuyo resultado se notificó en junio de 2014 a la aquí actora, implicó en la práctica que no pueda realizarse el segundo análisis conforme surge de fs. 130 de las actuaciones administrativas (observación de microorganismos y descomposición).**

Es por ello que las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero no puedan subsanarse en esta instancia. Ello así en tanto se trata de un producto perecedero, como se dijo, 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.**

Que, por otro lado, cabe destacar que no escapa a la vista del suscripto que **no obra en las actuaciones administrativas constancia alguna de que se haya notificado a la aquí actora del acto de extracción de muestras ni de la práctica del análisis pertinente.**

Que, por todas las razones expuestas, se concluye que se socavó a la aquí recurrente la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada. Ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, fulmina de nulidad el Protocolo de Análisis LAB 87775 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.

**X.-** Que, en virtud de lo expuesto, considero que asiste razón a la actora en cuanto sostiene que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, **corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB 87775 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente dejar sin efecto la Resolución apelada.**

**XI.-** Que, en consecuencia, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 87775 y todo lo actuado en consecuencia, corresponde, a continuación, examinar si la acción del fisco para exigir los tributos, la multa y la devolución del importe abonado en concepto de estímulos a la exportación se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

Que no encuentro óbice para realizar la compulsa de **oficio** de la prescripción, tomando en consideración que, la prescripción para determinar y exigir el tributo, la multa y la devolución del importe abonado en concepto de estímulos a la exportación, 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 1/1/2013 (hecho gravado y comisión de infracción: julio de 2012) y habiéndose iniciado el curso de la prescripción de la acción del fisco para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación el 1° de enero de 2014 (toda vez que se pagaron el 23/12/2013 conforme surge de fs. 13 de las actuaciones administrativas) y siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 87775 de fecha 28/2/2014 y, por ende, todo lo actuado en consecuencia, no han mediado en autos causales interruptivas y/o suspensivas del curso de la prescripción penal, tributaria y para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación (cfme. arts. 803, 804, 805, 852, 853, 854, 934, 935 y 937 del CA); por lo que corresponde a mi juicio declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas, perseguir tributos y para solicitar la devolución de los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación, en relación al P.E. 12 057 EC01 006166N; con costas al fisco.

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

**1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 87775 y de todo lo actuado en consecuencia, y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 597/2018 (AD SALO) y su aprobatoria Resol. 2019-336-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-313-2014.**

**2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas, perseguir tributos y para solicitar la devolución del importe abonado en concepto de estímulos a la exportación, en relación al P.E. 12 057 EC01 006166N.**

**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 87775 y de todo lo actuado en consecuencia, y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 597/2018 (AD SALO) y su aprobatoria Resol. 2019-336-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-313-2014.**

**2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas, perseguir tributos y para solicitar la devolución del importe abonado en concepto de estímulos a la exportación, en relación al P.E. 12 057 EC01 006166N.**

**3.- Imponer las costas a la DGA.**

**Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y 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: 2021.11.23 12:17:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.23 16:48:32 -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: 2021.11.25 10:49:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.25 10:49:10 -03:00