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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-126637397-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA. ALEA. EX-2020-17604868

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", EX-2020-17604868- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Licht dijo:

I.- En el presente 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 $89.311,60, formular un cargo por tributos adeudados por u$s 16.656,39, con más los intereses correspondientes, sobre la base de considerar que la mercadería exportada en el Permiso de Embarque Nº 13057EC01004083 K 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 en el año 2013 se documentó la operación de exportación y que el 17/3/2015 se le notificó el Protocolo de Análisis Lab N° 94233, cuyo resultado le era favorable; por lo que no solicitó un segundo análisis. Tan es así, que con fecha 25/03/2015, solicitó que se libere de modo urgente la póliza de caución afectada al PE y archiven las actuaciones. Sin embargo, el 14/4/2015 el servicio aduanero decidió aperturar sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y correr vista de todo lo actuado. Considera que si la aduana entendía que el resultado del análisis no le era favorable al declarante, debió haberlo indicado al momento de notificárselo, a los efectos de que

pueda recurrirlo y solicitar un segundo análisis. Aduce que se vulneró su derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Alega que no se ha cometido la infracción que se le imputa. Subsidiariamente solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del C.A. Ofrece prueba. Finalmente, solicita se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y se revoque la Resolución apelada, con costas.

IV.- De su lado, el organismo aduanero defiende lo actuado en sede administrativa. En primer lugar, realiza una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la actora y efectúa una breve reseña de los hechos. En lo que aquí interesa, destaca que la actora pretende que se declare la nulidad por la nulidad misma ya que fue notificada del protocolo de análisis lab y nunca solicitó un segundo análisis. Alega que la actora incurre en un error al considerar que el resultado del Protocolo 94233 le era favorable, cuando resultaba claro que exteriorizaba una diferencia en la declaración; por lo que se ha cometido la infracción que se le imputa. Aduce que el planteo de nulidad carece de fundamento ya que la Resolución General AFIP 1582/2003 no prevé un plazo ni una forma específica de notificación del resultado del primer análisis. Cita doctrina y jurisprudencia. Efectúa reserva de caso federal y finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

V.- De las constancias de las Actuaciones surge que el 4/7/13 se dicta la Nota n° 146/13 (Muestra V), a los efectos de remitir la extracción de la muestra de la destinación n° 13057EC01004083 K (oficializada el 25/6/13) al ITEM para su posterior análisis. A fs. 2 obra copia del referido P.E. A fs. 5/7 obra el Protocolo de Análisis LAB n° 94233, de fecha 29/12/14. A fs. 9 con fecha 17/3/15 se notifica la firma ALEA Y CIA. S.A. del resultado del Protocolo de Análisis LAB. El 14/4/15 se apertura sumario a la firma referida y al despachante de aduanas CLAUDIA FABIANA BARONE por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a y b del C.A. y se corre vista de todo lo actuado, de lo que se notifican con fecha 7/5/15 a fs. 22/25. A fs. 29/44 (refoliado) contesta la vista conferida la aquí actora con fecha 1/6/15 y acompaña, en lo que aquí interesa, copia del escrito presentado el 25/3/15 por la empresa solicitando la liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones administrativas. A fs. 115/123 obra la Resolución n° 135/2019, dictada el 31/5/19, aquí apelada. A fs. 130/130 vta. con fecha 25/2/20 se dicta la Resolución aprobatoria 2020-86EAFIPDILEGA#SDGTLA, de la que se notifican la despachante de aduanas y la firma ALEA CIA. con fecha 6/3/20.

VI.- 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.

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...”*.

En lo que aquí interesa la actora declaró mediante el P.E. Nº 13057EC01004083K la mercadería 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 94233- 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, con fundamento en el resultado del Protocolo LAB mencionado del Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías, que concluyó que la muestra analizada presenta una composición de estructuras vegetales a base de harina desgrasada (90%) y máiz molido, se detectaron los agregados de cristales de carbonato y partículas de sílice , no registrándose cloruros agregados.

VI.- Entonces, teniendo en cuenta los hechos acontecidos en sede administrativa, la pregunta que debemos hacernos es si: ¿en el presente caso se ha vulnerado “de facto” la posibilidad de que la firma recurrente pueda recurrir el análisis del Protocolo LAB n° 94233 requiriendo un segundo análisis, tal como prevé la Resolución General N° 1582/03?

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”*.

Entonces, 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 (junio de 2013) 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 del Análisis LAB (17/3/15 – es decir, un año y nueve meses después de realizada la operación de exportación) y del inicio de sumario (14/04/2015, el que le es notificado a la recurrente el 7/5/15), así como también la cuestión fundamental de no indicar al notificar el resultado de la toma de la muestra a la aquí actora que el mismo podía ser recurrido por no resultar favorable a aquella; sumado a no haberse expedido en su oportunidad respecto de la presentación efectuada por la firma exportadora solicitando la liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones, lo que indica que la actora estaba convencida de que el resultado del análisis de la muestra le era favorable- no pueden subsanarse en esta instancia.

¿Por qué? Porque precisamente la demora en la que incurre el servicio aduanero implicó en la práctica que no puedan subsanarse dichas irregularidades en esta instancia ya que 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.

Corresponde destacar 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 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 94233 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.

VII.- En virtud de lo expuesto, considero que le asiste razón a la actora en su planteo y corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB 94233 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente dejar sin efecto la Resolución apelada.

VIII.- Entonces, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 94233, y todo lo actuado en consecuencia, corresponde, preguntarnos si: ¿la acción del fisco para exigir los tributos y la multa se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada?.

No encuentro óbice para realizar la compulsa de oficio de la prescripción, 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.

Habiéndose iniciado el curso de la prescripción tributaria y penal el 1/1/14 (hecho gravado y comisión de infracción: junio de 2013) y siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 94233 de fecha 29/12/2014 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. 13057EC01004083K; con costas al fisco.

Por lo expuesto, **voto por:**

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94233 y de todo lo actuado en consecuencia, y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 135/2019 (AD SALO) y su aprobatoria Resol. 2020-86-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-231-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. 13057EC01004083K.

3.- Imponer las costas a la DGA.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal preopinante.

No obstante, corresponde dejar sentado que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los

precedentes “ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013 y “BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración a los fines de la imposición de la multa objeto de autos, la DGA carece de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción recurrida, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos; por lo que corresponde que la multa sea impuesta por este Tribunal Fiscal (o, en su caso, por la Justicia Federal); extremo sobre el que no corresponde pronunciamiento alguno en atención al modo en que se resuelve el presente, donde se revoca la sanción impuesta por la Aduana.

ASI LO VOTO.

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 94233 y de todo lo actuado en consecuencia, y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 135/2019 (AD SALO) y su aprobatoria Resol. 2020-86-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-231-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. 13057EC01004083K.

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: 2021.12.28 12:38:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 11:19:56 -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: 2021.12.29 16:08:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 16:08:36 -03:00