República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-10762774-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA. VILUCO. EX-2019-60588502

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes 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, para resolver en los autos caratulados **"VILUCO S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", expediente Nº EX-2019-60588502- -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 $ 277.323,65 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por u$s 13.708,79 sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque N° 13008EC01009386R 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. Se agravian porque recién el exportador tomó conocimiento del resultado del Protocolo de Análisis LAB 94883 –en el que se funda la resolución apelada- con la corrida de vista. Aducen 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; por lo que entienden que no se configura en autos la infracción que se le imputa.

IV.- Con posterioridad el fisco contesta el traslado que le fuera conferido respecto de la co-actora VILUCO S.A. y defiende lo actuado en sede aduanera. Efectúa una breve reseña de los hechos. Cita jurisprudencia y normativa. Aduce que no puede declarase la nulidad por la simple existencia de un vicio si no existe perjuicio. Aduce que conforme surge de fs. 3 de las actuaciones administrativas se desglosó el formulario OM-1020 (Solicitud de Análisis); por lo que entiende que el planteo de nulidad deviene abstracto ya que el servicio aduanero dio cumplimiento a los requisitos establecidos en la Resolución n° 1582. Destaca lo dispuesto en el acta de extracción de muestras obrante a fs. 5. Asimismo, aduce que la solicitud de una segunda prueba es facultativa y entiende que no se afectó el derecho de defensa de la co-actora VILUCO S.A. ya que pudo ejercer su defensa al notificarse de la corrida de vista. 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.

V.- De las constancias de las Actuaciones SIGEA 12578-280-2013 surge que el 6 de agosto de 2013 se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13008EC01009386R a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis junto con el formulario OM 1020. A fs. 2 obra fotocopia de dicha destinación, cuya fecha de oficialización es 22/7/13. A fs. 5 obra el acta de extracción de muestras de fecha 24 de julio de 2013. A fs. 6/7 obra el Protocolo de Análisis LAB 94883, cuyas conclusiones son de fecha 26/6/14. A fs. 10 con fecha 19/12/14 se labra acta de denuncia. A fs. 13 con fecha 20 de enero de 2015 se instruye sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. a y b del C.A. y se corre vista a las aquí actoras, de lo que se notifican el 27/3/15. A fs. 16/29 vta. (refoliado) contestan la vista conferida y agregan copia de Protocolo, Dictamen Técnico N° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA. A fs. 80 se tienen por presentados a VILUCO S.A. y al despachante de aduanas, por contestada la vista y por agregada la documentación y se abre el expediente a prueba. Con posterioridad se agregan las contestaciones de oficios. A fs. 160/161 obra el Dictamen 225/19 (SE SU AD CAMP). A fs. 162/164 vta. el 11/6/19 se dicta la Resolución 272/19 aquí apelada, de la que se notifica VILUCO S.A. el 14/6/19 y el despachante de aduanas el 13/6/19.

VI.- Mediante PV-2021-85395285-APN-TFN#MEC se hace saber al fisco que contestó el recurso de apelación únicamente respecto de la co-actora VILUCO S.A. y mediante PV-2021-103592880-APN-VOCXVIII#TFN se tiene presente la prueba ofrecida por las partes.

VII.- 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.
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...”.
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.
La mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13008EC01009386R 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, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 94883 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.990Y “residuos y desperdicios de las industrias alimentarias, alimentos preparados para los animales, tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (SOYA) incluso molidos o en pellets; los demás; los demás”). Para esta última P.A. corresponde una alícuota de 32% para derechos de exportación y un reintegro fijo del 0%.
En lo que aquí interesa, para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94883 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…”
VIII.- 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. 14/29 vta. (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 94883 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Respecto a ello, cabe señalar que a fs. 1 se hace referencia al formulario de solicitud de análisis OM-1020; pero no se encuentran constancias en las actuaciones administrativas del mismo, aunque sí se hace mención a su existencia.
Respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que conforme surge de las actuaciones administrativas: la muestra fue tomada el 24/07/13 (ver acta de fs. 5), enviada a la División I.T.E.M. el 6 de agosto de 2013 (ver fs. 1, Nota V 718/13) y recibida el 13/8/13 (según Protocolo de Análisis LAB 94883 de fs. 6). Asimismo el Informe final fue emitido el 26 de junio de 2014 (fs. 7).
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."
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 94883; habiendo tomado, entonces, las recurrentes conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 13 de fecha 20 de enero de 2015 -notificada a las recurrentes el 27 de marzo de 2015, es decir, 1 año y ocho meses después de la toma de la muestra (el 24/7/13).
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 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 notificar el resultado de la muestra no pueden subsanarse en esta instancia.
Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa (Certificado del SENASA obrante en las actuaciones administrativas, cuya copia se acompañó mediante RE-2019-60586772-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.
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 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 94883; 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.
IX.- 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 94883 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.
X.- En consecuencia, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 94883, 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 (11/6/19).
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.
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 94883 de fecha 26/6/14 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. 13008EC01009386R; con costas al fisco.
Por lo expuesto, **voto por:**
1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94883 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 272/19 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-280-2013.
2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación

al P.E. Nº 13008EC01009386R.

3.- Imponer las costas a la DGA.

El Dr. Pablo A. 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, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94883 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 272/19 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-280-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 13008EC01009386R.

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: 2022.02.03 03:43:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.03 11:37:27 -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: 2022.02.03 15:24:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.03 15:24:40 -03:00