República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-12243112-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA. VILUCO SA EX-2021-81948996

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-2021-81948996- -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 $ 178.022,41 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por uSd 31.546,26 sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque N° 13008EC01011159X 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. Destacan la incongruencia en la que incurre el fisco ya que en la denuncia, apertura de sumario y en la resolución condenatoria entiende que la mercadería clasifica en la P.A. 2304.00.90.900Y, pero hay antecedentes en la misma dependencia aduanera donde la aduana entiende que para la misma mercadería corresponde la P.A. 2304.00.10.200G. También, se agravian porque no le fue notificado el Protocolo de Análisis LAB 111750 –en el que se funda la resolución apelada- y que tomaron conocimiento del mismo con la corrida de vista,

lo que ocurrió muchos años después. Asimismo, 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 ya que fue remitida al ITEM el 13/9/13 y el análisis se llevó a cabo el 25/1/16; 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. A su vez, alegan que recién con la corrida de vista tomaron conocimiento del resultado del análisis. Asimismo, sostienen que la mercadería fue correctamente declarada; por lo que no se configura en autos la infracción que se le imputa.

IV.- Mediante IF-2021-109500020-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido respecto de la firma VILUCO S.A. y del despachante de aduanas y defiende lo actuado en sede aduanera. Efectúa una breve reseña de los hechos. Cita jurisprudencia y normativa. Aduce que el planteo de nulidad de la co-actora VILUCO S.A. no resulta procedente. Aduce que conforme surge de fs. 4 de las actuaciones administrativas se remitió la muestra con el formulario de entrega. Asimismo, destaca el acta de extracción de muestras que fuera suscripto por el despachante de aduanas. Agrega que el pedido del segundo análisis es facultativo de cada una de las partes y que Viluco S.A. al contestar la vista no solicitó un segundo análisis. Aduce que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. A su vez, alega que el despachante de aduanas no ha probado que el importador le haya indicado que declare en la P.A. 23.09.; en lugar de la 23.04. Agrega que la responsabilidad que se le imputa tiene basamento en su particular forma de actuar y debe ser analizada en base a los arts. 902 y 908 del C.A. Alega que el despachante debió alertar las particularidades de la mercadería y que es un profesional del derecho aduanero y por ello un auxiliar del comercio internacional; por lo que, solicita se confirme la Resolución aquí apelada, con costas a las actoras.

V.- De las constancias de las Actuaciones SIGEA 12578-366-2013 surge que el 13/9/13 se envía la muestra de la mercadería correspondiente a la destinación nº 13008EC01011159X a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis. A fs. 2 obra copia de dicha destinación, cuya fecha de oficialización es 28/8/13. A fs. 5 se deja constancia del desglose del Formulario OM 1020 (solicitud de análisis). A fs. 5 obra el acta de extracción de muestras de fecha 9/9/13. A fs. 6 obra la Nota Nº 2300/2015 (DV ITEM) con fecha 1º de octubre de 2015 mediante la cual el Jefe de la División ITEM informa que las muestras que han sido inicialmente remitidas no pueden ser examinadas por encontrarse en mal estado. A fs. 8 con fecha 22/1/16 se remite nuevamente una muestra de la mercadería amparada por la destinación 13008EC01011159X. A fs. 9/10 obra el Protocolo de Análisis LAB 111750 cuyas conclusiones son de fecha 25/1/16. A fs. 17 obra el acta de denuncia. A fs. 18 con fecha 23/6/16 se instruye sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. contra el despachante de aduanas y la firma exportadora y se corre vista de todo lo actuado. A fs. 20/33 (refoliado) contestan la vista conferidas las actoras y agregan copia de Protocolo, Dictamen Técnico N° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA. A fs. 104/106 vta. obra la Resolución nº 95/21 (AD CAMP), aquí apelada, dictada el 28/04/21. A fs. 107 se notifica el despachante de dicha Resolución con fecha 23/8/21 y la firma VILUCO S.A. el 18/8/21 a fs. 108.

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 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 13008EC01011159X 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 111750 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.900y. Para esta última P.A. correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación.

En lo que aquí interesa, para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 111750 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. 10). 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.- 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. 20/33 (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 111750 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Respecto a ello, cabe señalar que a fs. 4 de las actuaciones administrativas se deja constancia del desglose correspondiente al formulario de solicitud de análisis OM-1020. 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 conforme surge de las actuaciones administrativas: la muestra fue tomada el 9/9/13 (ver acta de fs. 5) y enviada a la División

I.T.E.M. el 13/9/13 (ver fs. 1). Con posterioridad, se remite nuevamente la muestra el 22/1/16 (ver fs. 8), ya que el Jefe de la División ITEM lo solicita a fs. 6 por encontrarse en mal estado las remitidas inicialmente. En lo que aquí interesa, el Informe final fue emitido el 25/1/16 (fs. 10).

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 111750 habiendo tomado, entonces, las recurrentes conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista de fecha 23/6/16 -notificada el 22/7/16-, es decir, 2 años y 10 meses después de la toma de la muestra (el 9/9/13).

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-2021-81939283-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 2 años y diez 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 111750; 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.- 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 111750 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

IX.- En consecuencia, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 111750, 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 (28/04/21).

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 111750 de fecha 25/1/16 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. 13008EC01011159X; con costas al fisco.

Por lo expuesto, **voto por:**

I.-Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 111750 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 95/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-366-2013.

II.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 3008EC01011159X.

III.- 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 111750 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 95/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación

SIGEA Nº 12578-366-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 130008ec01011159x.

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: 2022.02.08 12:19:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.08 14:47:43 -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: 2022.02.08 14:52:29 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.08 14:52:30 -03:00