República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-13291707-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA. VILUCO.EX-2021-82328083

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 **EX-2021-82328083-APN-SGSAD#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 $77.353,40 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por uSd 14.113,01sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque N° 13008EC01009730K 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 la aduana no consideró en absoluto los planteos de nulidad interpuestos al contestar la corrida de vista. Asimismo, aducen que la pretensión aduanera reposa en el

Protocolo de Análisis LAB 111749 –en el que se funda la resolución apelada-, el que resulta impreciso y cuyo resultado no le fue notificado a las partes, las que tomaron conocimiento del mismo con la corrida de vista. Asimismo, alegan 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. Destacan que el producto exportado se mantiene inalterado durante seis meses solamente. 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.- Mediante IF-2021-109502450-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido respecto de la firma VILUCO S.A. y el despachante de aduanas y defiende lo actuado en sede aduanera. Efectúa una breve reseña de los hechos. Cita jurisprudencia y normativa. Sostiene que las nulidades referidas a la extracción de las muestras no fueron planteadas en el plazo establecido en el art. 1051 del C.A. Destaca que no se puede declarar la nulidad de un acto por la simple presencia de un vicio si no existe un perjuicio. Agrega que conforme surge de la lectura de las actuaciones administrativas se envió la extracción de la muestra con el formulario de entrega. Agrega que el despachante de aduanas prestó conformidad con la extracción de la muestra. Asimismo, subraya que el pedido del segundo análisis es facultativo para las partes. Sostiene que los “seis meses de validez de la muestra” que plantea la actora resulta de una monografìa que ella misma ha realizado respecto de su propio producto y que ello debe resolverlo el ITEM. Aduce que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Respecto de la responsabilidad del despachante de aduanas, sostiene que no hay prueba alguna que evidencie que el exportador le haya encomendado que declare en la P.A. en la que lo hizo y que su responsabilidad debe ser analizada a la luz de lo dispuesto en los arts. 902 y 908 del C.A. Finalmente, solicita se confirme la Resolución aquí apelada, con costas.

V.- De las constancias de las Actuaciones SIGEA 12578-333-2013 surge que 9/9/13 se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13008EC01009730K 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 la destinación, cuya fecha de oficialización es 29/7/13. A fs. 5 obra el acta de extracción de muestras de fecha 30 de julio de 2013. A fs. 6 obra la Nota 2302/2015 (de fecha 1/10/15) mediante la cual se solicita la remisión de nuevas muestras ya que las enviadas oportunamente no se encuentran en condición de ser analizadas por encontrarse en mal estado. A fs. 7 mediante Nota nº 71/15, de fecha 21/1/16, se remite la muestra testigo solicitada al Jefe de la Sección Inspección Simultánea. A fs. 9/10 obra obra el Protocolo de Análisis LAB 111749 cuyas conclusiones son de fecha 25/1/16. A fs. 16 obra el acta de denuncia. A fs. 20 el 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. 22/33 (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. 100/102 vta. obra el Dictamen Técnico. A fs. 103/105 vta. con fecha 28/04/21 se dicta la Resolución n° 97/21 (AD CAMP), aquí apelada.

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 13008EC01009730K 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 111749 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.900Y "RESIDUOS Y DESPERDICIOS DE LAS INDUSTRIAS ALIMENTARIAS;ALIMENTOS PREPARADOS PARA ANIMALES; TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SOLIDOS DE LA EXTRACCION DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN "PELLETS" Los demás; Las demás" que implicaba un pago de derechos de exportación igual al 32% con reintegros de exportación al 0%.

En lo que aquí interesa, para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 111749 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. 6). 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. 22/33 (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 111749 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Respecto a ello, cabe señalar que a fs. 1 se menciona el Formulario de Solicitud de entrega de la muestra y a fs. 3 vta. de las actuaciones administrativas se deja constancia del desglose. 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 30/7/13 (ver acta de fs. 5), enviada a la División I.T.E.M. el 9/9/13, conforme surge de fs. 1; el 1/10/15 se solicita el envío de otra muestra por encontrarse las enviadas inicialmente en mal estado; el 21/1/16 se remiten nuevas muestras (fs. 6/7 de las actuaciones administrativas) y el Informe final (Protocolo de Análisis LAB 111749) fue emitido el 25 de enero de 2016 (fs. 9/10).

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 111749; habiendo tomado, entonces, las recurrentes conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 20 de fecha 23/6/16 -notificada el 22/7/16-, es decir, casi 3 años después de la toma de la muestra (el 30/7/13).

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-2021-82317372-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 casi 3 años 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 111749; 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 111749 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 111749, 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 111749 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. 13008EC01009730K; con costas al fisco.

Por lo expuesto, **voto por:**

1.-Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 111749 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 97/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-333-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 13008EC01009730K.

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, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.-Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 111749 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 97/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-333-2013.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 13008EC01009730K.

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: 2022.02.09 14:34:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.10 16:34:48 -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: 2022.02.10 20:24:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.10 20:24:56 -03:00