República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-93680624-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia ALQUIMIA ARGENTINA S.H. EX-2019-99753001- -APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, por encontrase vacante la Vocalía de la 14° Nominación, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **“ALQUIMIA ARGENTINA S.H. c/ DGA s/ Recurso de Apelación” EX-2019-99753001- -APN-SGASAD#TFN:**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- La firma ALQUIMIA ARGENTINA S.H. interpone recurso de apelación contra la Resolución 73/2018 (AD SALT), dictada en el expediente 15316-178-2014, por medio de la cual se la condenó al pago de Pesos Treinta y Siete Mil Ciento Setenta y Cuatro con 25/100 ($ 37.174,25) en concepto de multa y de Dólares Ocho Mil Quinientos Setenta y Uno con 42/100 (U$S 8.571,42) en concepto de tributos en relación al Permiso de Embarque (“PE”) 12053EC01000380B, por la presunta comisión de la infracción establecida por el art. 954. 1 inc. a) del Código Aduanero (“CA”). Relata la actora que ha realizado exportaciones de alimentos orgánicos, cumpliendo los requisitos que exige la actividad, y que al momento de oficializar las DDT se encontraba inscripta como operador orgánico bajo seguimiento de la certificadora Food Safety S.A., la cual está inscripta y habilitada por SENASA. Expresa que la misión de tales instituciones no es solo la certificación, revisación y fiscalización, sino que además lo es el asesoramiento al comerciante exportador, por lo que resulta llamativo que ninguno le haya advertido sobre el requisito formal de aportar el documento emitido por la certificadora, cuando se trata de más de 40 operaciones a lo largo de más de 3 años. Agrega que ha requerido la intervención del despachante de aduana, que ha sido controlada por la DGA y por SENASA, y que ha realizado esta actividad siguiendo las instrucciones que cada una de las instituciones le han efectuado a lo largo de 41 embarques. Bajo estas condiciones, en la oportunidad del despacho objeto de las presentes actuaciones, abonó los derechos de exportación surgidos del sistema informático del 5%, pago que, según refiere, importaría la liberación de la obligación, no pudiendo exigirse diferencia alguna de tributos. Refiere que la calidad de orgánica de una mercadería no depende de que se adjunte o no un certificado en un plazo determinado, indicando que el mismo se encuentra oportunamente emitido por la certificadora habilitada Food Safety S.A. y que su original obra en los sumarios cuestionados. Agrega que la mercadería cumple con los requisitos establecidos por la ley 25.127 y que el certificado transaccional dice que es “100 % ORGANIC CHIA”, por lo que la exportación de alimentos 100% orgánicos ha quedado debidamente comprobada. Indica que lo único que cuestiona el organismo fiscal es el incumplimiento de un plazo previsto en la Nota Externa 101/2008, lo que se

podría haber suplido mediante un acto de intimación. Se agravia de que no se haya considerado liberatorio el pago efectuado respecto de la alícuota que arrojó el sistema y que fuera verificado por funcionarios públicos sin ningún tipo de advertencia durante el transcurso de 3 años y 41 embarques. Manifiesta que la Aduana intervino durante todos los embarques sin reclamar certificado alguno durante 3 años, a pesar de haber verificado por canal de selectividad naranja o rojo la totalidad de los embarques y de tener a la vista toda la documentación con la que contaba la firma. Considera que los despachos no pueden volver a revisarse sin afectar el principio de la seguridad jurídica y en tanto no demuestre el organismo que el funcionario actuante fue inducido a error por el administrado. Entiende que además de la validación aduanera, contó con la conformidad de SENASA, que en ningún momento durante los embarques manifestó oposición o requirió certificado alguno. Cita jurisprudencia. Se agravia que habiéndose aceptado la falta de responsabilidad de las despachantes no se haya seguido el mismo criterio respecto de los exportadores. Reitera que las liquidaciones efectuadas por el sistema informático tienen el carácter de efectuadas por el estado, siendo éste quien le informó la alícuota a tributar y no alertó sobre la obligación de presentar otro certificado, como tampoco lo hicieron sus funcionarios durante 3 años y más de 40 embarques, por lo que no pudo saber ni suponer que faltaba algún requisito, y subsanarlo a tiempo. Analiza luego la infracción aduanera indicando que, como la mercadería que se documento es un producto 100% orgánico, no ha incurrido en declaración inexacta en los términos del art. 954 del CA, ni ha producido perjuicio fiscal alguno. Agrega que su conducta no encuadra en la figura del art. 954.1 inc. a) del CA, ya que ha declarado todos los elementos que componen los bienes a exportar con total exactitud, tratándose la cuestión de autos de la aplicación o pérdida de una ventaja fiscal por un aspecto meramente formal, tema ajeno a la conducta que pena la norma invocada. Informa que, con posterioridad al sumario, la DGA cuestionó el valor declarado por la firma respecto de 74 permisos de embarques, dentro de los cuales se encuentran 13 permisos de embarques cuestionados por la Aduana Salta, refiriendo que, al publicar la Resolución con los listados de pre-ajustes de valor, se menciona que la alícuota a tributar por la firma Alquimia Argentina S.H. es del 5%, por lo que entiende que ello respalda su postura. Finalmente ofrece prueba, plantea el caso federal, solicita se lo exima del pago de la tasa de actuación atento encontrarse en concurso preventivo de acreedores y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Previo emplazamiento, el fisco se presenta y contesta el traslado. Efectúa una breve reseña de lo actuado. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Se remite a las actuaciones administrativas. Relata que del control efectuado por la Aduana de Salta se detectó que mediante la documentación del PE cuestionado se habría documentado mercadería que sería Chía en granos de calidad orgánica, declarando derechos de exportación con alícuota del 5%, producto de la ventaja arancelaria para la calidad orgánica, pero omitiendo agregar, conforme la Nota Externa 101/2008, el Certificado de Calidad Orgánica para la mercadería exportada, instrumentado por la Resolución (SAGPyAN) 503/2005. Recuerda que mediante la Nota Externa 101/2008 se establece el plazo para la presentación del certificado que demuestra la calidad de orgánico, que es de 45 días corridos a partir del libramiento de la mercadería. Expresa que en virtud de las disposiciones de la Nota Externa 101/2008 y sus facultades de control el servicio aduanero realizó la fiscalización Ex-Post del PE dentro del plazo de ley, donde advirtió que el Certificado de Producto Orgánico no habría sido aportado en el término de los 45 días por lo que correspondía aplicar la alícuota plena del 20%. Indica que la recurrente no cumplió con la carga del “onus probandi” a los efectos de lograr su exculpación. Se adentra en el análisis de la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 del CA y expresa que no queda duda alguna respecto de la falta de presentación del Certificado de Calidad Orgánica vinculado al PE por lo que se encuentra configurada la infracción imputada. Asimismo, manifiesta que se encuentran presentes los elementos constitutivos del tipo: declaración que difiera con el resultado de la comprobación o declaración inexacta y un perjuicio fiscal, real o potencial. Recalca que el sistema aduanero se basa en la veracidad y exactitud de las declaraciones sobre la naturaleza, calidad, propiedades, valor –entre otros datos- de las mercaderías objeto de las destinaciones presentadas ante el servicio aduanero, por lo que es necesario que los operadores del comercio exterior presenten todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero pueda ejercer el debido control. Cita jurisprudencia que avala su postura. Se expresa en relación a la función “privativa” del Servicio Aduanero, en donde destaca que uno de los pilares del sistema actual es la conjugación del método de la “declaración previa” y el principio del “despacho en confianza”, manifestando que la pretensión de la actora contraría totalmente el principio de despacho en confianza que sustenta el sistema aduanero. Indica, en atención a lo manifestado por la actora sobre el concurso de acreedores, que la Aduana no se

encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación del incumplimiento a lo normado en el CA. Hace reserva de caso federal, adjunta como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de ampliar y solicita se rechace la apelación, con costas.

III.- El 29.05.20 se tiene por contestado el traslado conferido. Con fecha 25.11.20 se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas y se resuelve no hacer lugar a la prueba solicitada por la actora, en tanto que resultan dilatorias. Con fecha 17.07.23 se elevan los autos a la Sala "E". Con fecha 09.08.23 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas 15316-178-2014 se inician con el acta de denuncia del 11.09.14 (fs. 1), efectuada por un control de documentación ex-post sobre la DDT SIM 12053EC01000380B, de donde resultó que el exportador no agregó en los términos de la Nota Externa 101/08 (DGA), el Certificado de Calidad Orgánica por la mercadería exportada. A fs. 2 obra la Nota "V" 378/14, que da origen a la mencionada denuncia. A fs. 5/6 obra el PE 12053EC01000380B. A fs. 7 se agrega el Organic Quality Certificate 44/11 emitido por Food Safety S.A. y fs. 8 obra el Organic Qualíty Transaction Certificate 063/01/11 también emitido por Food Safety S.A. A fs. 9 obra la Factura de Exportación 0002-00000023 emitida por Alquimia Argentina S.H. a ADVANTAGE HEALTH MATTERS INC C/O GTX LOGISTIC INC. A fs. 10/11 obra el Acta del 02.09.14 confeccionada con motivo del requerimiento efectuado en la sede de Food Safety S.A. A fs. 12 se agrega el Organic Qualíty Transaction Certificate 044/13/12 emitido por Food Safety S.A. A fs. 13/14 obra la Resolución de apertura del sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado a Alquimia Argentina S.H. y la Despachante de Aduanas. A fs. 15/22 el despachante contesta la vista y a fs. 23/35 hace lo propio la exportadora. A fs. 36 obra nuevamente el Organic Qualíty Transaction Certificate 044/13/12 emitido por Food Safety S.A. A fs. 39 se tiene por contestada en tiempo y forma la vista conferida y se declara la causa de puro derecho. A fs. 42 la firma exportadora interpone recurso de revocatoria, a lo que se hace lugar parcialmente a fs. 43 y, como medida para mejor proveer, se ordena agregar la totalidad de la documentación contenida en el sobre Contenedor de la operación SIM 12053EC01000380B, que obra a fs. 45/58. A fs. 59 la firma exportadora hace reserva de solicitar la producción de prueba en etapa ulteriores, lo que se tiene presente a fs. 60. A fs. 65 obra Nota 358/2015 (AD SALT) a través de la cual se remiten las actuaciones para la investigación respecto de una posible maniobra de triangulación. A fs. 66 se agrega la Nota 106/2015 (AD SALT) enviada al Sr. Coordinador Regional Temático de Protección Vegetal, solicitando información respecto a la exportación del producto Chía (Salvia Hispánica), lo que se contesta a fs. 67/68. A fs. 69/71 obra Dictamen 210/2017 a través del cual se concluye que correspondería condenar a la firma exportadora por imperio del art. 954.1 inc. a) del CA. A fs. 72/76 se dicta la Resolución Fallo 73/18 apelada en autos. A fs. 77 obra Nota 58/18 (AD SALT) por la que se elevan las actuaciones a los fines del art. 1115 del CA. A fs. 78/79 obra el Dictamen DV DSAD del 16.08.18. A fs. 80 se dicta la Resolución RESOL-2019-212-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto condenó a Alquimia Argentina S.H. al pago de multa y tributos por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954. 1 inc. a) del CA, se ajusta a derecho.

El art. 954 del CA 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, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...*".Dicha norma debe ser complementada con el art. 956, inc. b), del C.A. que prescribe: "*se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto…*".

Sentado ello, cabe precisar que la Resolución (SAGPyAN) 503/05 aprobó un régimen administrativo de carácter obligatorio para las empresas habilitadas en los Registros Nacionales de Empresas Certificadoras de Productos Orgánicos de origen vegetal y animal, a fin de que certifiquen la producción orgánica, sujeta al régimen previsto en la ley 25.127. Conforme con ello, mediante el PE 12053EC01000380B, oficializado el 30.03.12, se exportaron -con destino a Canadá- 10.000 kilogramos de mercadería correspondiente a la PA 1207.99.90.900Y "Las demás Los demás — Los demás - Los

demás: LAS DEMAS SEMILLAS Y FRUTOS OLEAGINOSOS, INCLUSO QUEBRANTADOS" (Chía Salvia Hispánica) abonando una alícuota de 5% de derechos de exportación en virtud de la calidad orgánica de la mercadería (Campo "Documentos a presentar": "CERT-ECO-ORG- BIO=44/12"). El servicio aduanero imputa a la actora la infracción en trato por cuanto sostiene que no presentó, dentro del plazo de 45 días desde el libramiento (según lo establece la Nota Externa 101/2008), el Certificado de Calidad Orgánica instrumentado mediante la Resolución (SAGPyAN) 503/05, que lo autorizaba a utilizar la ventaja que otorgada.

VI.- De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la actora declaró y acompañó el Certificado de Calidad Orgánico 44/11 emitido por Food Safety S.A., que indica que el operador se encuentra registrado y habilitado (licencia anual) para operar con los productos orgánicos allí detallados. Asimismo, a fs. 36 de las actuaciones administrativas obra copia del Certificado de Calidad Orgánica 044/13/12 emitido el 07.05.12 por Food Safety S.A., correspondiente a la mercadería exportada en el PE cuestionado y que fue emitido con posterioridad al libramiento; se confeccionó de acuerdo a la normativa NOP -ver campo 1 del Certificado- (Programa Nacional Orgánico que regula las producciones ecológicas de Estados Unidos, siendo el Departamento de Agricultura (USDA) el responsable de administrar y hacer cumplir ese marco regulatorio).

Es decir, la actora solicitó el certificado a fin de acreditar la calidad de orgánico del producto exportado mediante el PE (no surge constancia de su presentación dentro del plazo de 45 días desde el libramiento, aunque sí obra agregado en las actuaciones) no obstante, de acuerdo a la prueba obrante en las actuaciones (no cuestionada en autos) dicho certificado carece de validez para acreditar tal condición de acuerdo a la normativa de nuestro país (sin perjuicio de resultar válido según la normativa de Estados Unidos).

De acuerdo a lo informado por la entidad certificadora habilitada por SENASA, Food Safety S.A. a fs. 10/11 de las actuaciones administrativas: a) el Certificado expedido bajo la norma NOP solo acredita que el producto es orgánico en cumplimiento con la normativa argentina si posee estampilla del SENASA numerada y única y b) los únicos certificados SENASA para producto Chía que le fueron emitidos a la firma Alquimia Argentina S.H. desde el año 2009 hasta la fecha (02.09.2014) fueron 1) emitido por un volumen de 1.000 kg y 2) emitido con el número 2620/2013, de lo que puede concluirse que el certificado en análisis no está incluido entre ellos.

A ello se agrega el informe de SENASA de fs. 68 de las actuaciones administrativas, donde se señalan los requisitos para la exportación de Chía de calidad orgánica (PA 1207.99.90.900Y): a) Certificado que avala la condición orgánica emitida por Food Safety S.A., detallando volumen, lote, marca, productor, elaborador, importador; b) Certificado emitido por SENASA en el que se convalidan los datos detallados por la entidad certificadora y que certifica la habilitación ante SENASA, de dicha certificadora; y c) Si la chía es certificada como NOP, para SENASA no es orgánica y por lo tanto es convencional, no recibiendo el tratamiento diferencial.

Siendo que para que se configure el tipo infraccional del art. 9541 inc. a) del CA resulta necesario no sólo que la diferencia resulte de la comprobación de la mercadería, sino también que la misma, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere producido un perjuicio fiscal, y atento que la mercadería del PE 12053EC01000380B no puede considerarse como orgánica en tanto el Certificado de Calidad Orgánico -además de no resultar válido para acreditar dicha calidad- fue presentado vencido el plazo de 45 días corridos contados a partir del libramiento -conforme Nota Externa 101/08- correspondiendo que la misma tribute por el régimen general, no cabe sino concluir que en autos se han configurado los elementos integrantes de la infracción imputada a la actora.

De la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, *in re:* "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución" (S 227 XXII), "*Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del*

C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la A.N.A. practique las tareas de control que le están asignadas..." (considerando 8°).

VII.- Corresponde finalmente agregar que no resulta aplicable en autos la doctrina jurisprudencial del efecto liberatorio del pago por el hecho de que el SIM haya liquidado a la exportadora la alícuota del 5% para productos orgánicos.

Precisamente, la aplicación de dicha doctrina resulta procedente solamente en el caso de que el exportador o importador han cumplido cabalmente todas las tareas y condiciones determinativas a su cargo, siendo el Fisco quién ha cometido un error en las suyas propias (e.g. yerro en la alícuota aplicable). En autos se verifica el supuesto de hecho opuesto al ilustrado: es el contribuyente quien no ha cumplido una de las condiciones determinativas esenciales a su cargo (demostración del carácter orgánico de la mercadería exportada conforme la normativa vigente) siendo plenamente procedente la determinación correctiva de la diferencia fiscal consecuente por parte de la Aduana, aplicando la alícuota más alta para mercaderías no orgánicas. La Aduana no cometió yerro alguno en la aplicación inicial de la alícuota frente a la declaraciónón inexacta del exportador. Ahora bien, una vez revisada y verificada tal inexactitud esencial por la Aduana en uso de sus facultades determinativas suplementarias (que se confirman en este pronunciamiento) procede aplicar la alícuota más alta conforme correspondía inicialmente a la mercadería exportada en su correcta declaración (carácter orgánico no demostrado).

VIII.- De acuerdo con lo expuesto, corresponde concluir que se encuentra configurado en autos el tipo del art. 954.1 inc. a) del CA y confirmar la Resolución Fallo 73/2018 (AD SALT) dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, en la Actuación 15316-178-2014, con costas (art. 1163 del CA).

En virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución Fallo 73/2018 (AD SALT) dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, recaída en la actuación 15316-178-2014.

2.- Imponer las costas a la actora.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar la Resolución Fallo 73/2018 (AD SALT) dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, recaída en la actuación 15316-178-2014.

2.- Imponer las costas a la actora.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.11 13:33:08 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.11 14:18:12 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.11 14:18:13 -03:00