República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-15811217-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Febrero de 2024

Referencia: Sentencia EX-2019-60890898-APN-SGASAD#TFN (VILUCO S.A)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante), Hector Hugo Juarez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2019-60890898-APN-SGASAD#TFN (VILUCO S.A)**

El Dr. González Palazzo dijo:

I. Que, mediante IF-2019-60890073-APN-SGASAD#TFN, se presenta por apoderado la firma “Viluco S.A” y el Despachante de Aduanas, el Sr. Sebastián Ignacio Moraiz, e interponen recurso de apelación contra la Resolución Nro. 268/2019 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo Nro. 12578-282-2013, por la cual se los condenó conjuntamente al pago de una multa por la presunta infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero, y también se intimó a la firma exportadora VILUCO S.A. al pago en concepto de tributos adeudados con relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación Nro. 13 008 EC 01 009390 M.

Realizan una reseña de los antecedentes del caso. Indican que la mercadería, dadas sus características, fue sometida a un análisis de control de carácter preventivo por parte del servicio aduanero, en los términos de la Resolución General Nro. 1582/03, el cual inició con la extracción de tres muestras de los efectos a exportar y culminó con el dictado del protocolo de laboratorio Nro. 94885 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (en adelante, ITEM). Plantean la nulidad del procedimiento de control en razón de la pérdida de representatividad de la muestra sobre la cual se realizó el análisis de laboratorio. Sostienen que, conforme las recomendaciones de conservación expuestas en la monografía del producto exportado, "VILUCOMIX 02", el mismo debió haberse conservado en un "lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar" y con temperaturas que no superasen los 25ºC para que el producto se mantenga inalterado durante seis (6) meses. Señalan que, excedido dicho plazo, como ocurrió en este caso el resultado del análisis no puede reflejar en forma fidedigna la correcta composición de la mercadería. 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 S.A” 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, vulnerando 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 les imputa. Por último, hacen reserva del Caso Federal, ofrecen prueba y solicitan se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que, mediante IF-2020-61674073-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y ofrece como prueba las actuaciones administrativas objeto de la causa, las cuales acompaña en formato digital. Se refiere a los hechos y antecedentes del caso. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por la contraria. Aduce que no puede declarase la nulidad por la simple existencia de un vicio si no existe perjuicio. Considera que el planteo de nulidad deviene abstracto ya que la Resolución Nro. 1582 no prevé plazo ni forma particular ni específica de notificación del resultado del primer análisis, por lo que nada obsta que el Servicio Aduanero le haya notificado a la recurrente el resultado del primer análisis en la corrida de vista, comenzando a correr a partir de allí el plazo para solicitar el segundo analisis. Refiere a lo dispuesto en el acta de extracción de muestras, obrante a fs. 5. Sostiene que la mercadería exportada en la destinación aquí involucrada no corresponde con la declarada, resultando así una posición arancelaria inadecuada. Cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que, mediante la providencia PV-2021-36955553-APN-VOCXIV#TFN se declaró la causa de puro derecho, en fecha 2 de febrero de 2024 se elevan los autos a la Sala “E” y posteriormente se los pasa a sentencia.

IV. Que las Actuaciones administrativas Nro. 12578-282-2013 se inician con la Nota “V” Nro. 720/2013 por la cual se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nro. 13 008 EC 01 009390 M a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.), a los efectos de su análisis. A fs. 2 obra fotocopia de dicha destinación, cuya fecha de oficialización fue el 22/7/2013 y a fs. 3 de la lista de empaque. A continuación se deja constancia del desglose de fs. 4, correspondiente al OM 1020 (solicitud de análisis). A fs. 5 obra el acta de extracción de muestras de fecha 23 de julio de 2013. A fs. 6/7 obra el Protocolo de Análisis LAB 94885, cuyas conclusiones son de fecha 26/6/2014. A fs. 10 se agrega el Acta Denuncia Nro. 589-2014/7 de fecha 19/12/2014. 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 10/2/2015. A fs. 16/44 (refoliado) contestan la vista conferida y agregan copia de Protocolo, Dictamen Técnico Nro. 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA (ver fs. 49/61). A fs. 63 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. A fs. 143/144vta. obra el Dictamen Nro. 235/19 (SE SU AD CAMP). A fs. 145/147vta., el 11/06/2019, se dicta la Resolución 268/2019 (AD CAMP), aquí apelada.

V. Sentado lo precedente, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho y, para ello, como primer estamento, se verificará si el personal preventor cumplió con el debido proceso legal que enmarca un sumario infraccional como el aquí puesto en crisis.

Que, el servicio aduanero, mediante la Resolución Nro. 268/2019 (AD CAMP), resolvió condenar a la firma “VILUCO S.A.” y al Sr. Sebastián Ignacio Moraiz, el despachante de aduanas, al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, inc. a), a la vez que intimó a la exportadora al pago en concepto de derechos de exportación, por entender que existió una discrepancia entre la posición arancelaria declarada en la destinación Nro. 13 008 EC 01 009390 M y la mercadería efectivamente exportada, resultando ello en una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, habría producido un perjuicio fiscal en tanto se abonó un porcentaje menor en concepto de tributos al que en realidad correspondía.

La mercadería cuestionada fue documentada bajo 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 94885 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 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%.

Que, el servicio aduanero basó su condena en el Protocolo LAB 94885 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías realizado sobre las muestras extraídas de la mercadería exportada mediante la destinación Nro. 13 008 EC 01 009390 M.

Que, a fs. 5 de las actuaciones administrativas, obra agregada el acta de extracción de un juego de tres muestras respecto de la operación en trato y en los términos de la Resolución Nro. 1582/03 modificada por su similar Nro. 2318/07 (AFIP), a fin de someterla a un análisis de carácter presuntivo.

Que, a fs. 1, se remitieron las actuaciones al ITEM para realizar el pertinente análisis lo solicitado por el verificador y que, a fs. 4, obra constancia del desglose del Formulario OM 1020, sin que el servicio aduanero haya agregado copia alguna al expediente.

Finalmente, a fs. 6/7, consta agregado el informe de análisis del ITEM y sus respectivas conclusiones.

En base a ello, la Aduana de Campana a fs. 13 y en fecha 20/01/2015, aperturó sumario contencioso en los términos del art. 1090, inc. c) del Código Aduanero, por considerar que se había configurado la infracción prevista en el art. 954, inc. a) y b) del cuerpo normativo citado y posteriormente condenó a las recurrentes por la comisión de la conducta prevista en el artículo 954 inc. a) del C.A.

Que, por el referido artículo, se 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 UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio.”

Que, la firma “VILUCO S.A”. había declarado la mercadería exportada en la partida arancelaria 2309.90.90.900T que tributaba un 5% de derecho de exportación, mientras que el servicio aduanero consideró que correspondía ubicarla en la P.A. 2304.00.90.900Y, la cual tributaba un 32% de derechos de exportación. En ese sentido, el Fisco sostuvo que el perjuicio fiscal era del 27%, por lo que se habría configurado la infracción aduanera.

VI. Que, sentado ello, y para dar una respuesta jurisdiccional justa, entiendo que, en base al contexto fáctico reseñado, corresponde evidenciar la particularidad de algunas aristas que, a la luz del debido proceso legal que impera el procedimiento en crisis, presenta el caso y que serán definitorios para arribar a la decisión que propondré infra.

No se verifica acollarado al sumario el Formulario OM 1020.

Como bien se relató ut supra, las actuaciones administrativas principiaron con la remisión del expediente al ITEM a fin de determinar mediante análisis lo solicitado por el verificador en el Formulario O.M. 1020, el cual,

conforme surge de la constancia obrante a fs. 4, fue desglosado a sus efectos.

Al respecto cabe señalar que, en consonancia con lo expuesto por las co-actoras en su contestación de vista (fs. 16/44 de las actuaciones administrativas), la Resolución General Nro. 1582/03 establece en su art. 4.3 **que la muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, el formulario OM 1020**, cuya incorporación al expediente administrativo es de vital importancia a efectos de determinar si las mercaderías analizadas mediante el Protocolo LAB 94885 se corresponden efectivamente con aquellas extraídas oportunamente en el de la operación de exportación objeto de la controversia.

Que, en el referido formulario deben detallarse una serie de datos relevantes del envío de la muestra que permiten la correcta identificación del objeto a analizar, entre ellos: el origen de la muestra, la destinación a la que pertenece, datos referenciales del exportador y despachante, la mercadería declarada, su nombre comercial, la posición arancelaria, etc.

En razón de que no obra en autos constancia alguna de dicho formulario, quien suscribe **no puede arribar con el grado de certeza que exige este tipo de procesos de naturaleza incuestionablemente penal**, si las mercaderías analizadas coincidían con aquellas extraídas de la Destinación en trato.

En cambio, de lo que si tengo certeza es de que el personal aduanero preventor, incumplió con lo establecido por la Resolución General Nro. 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General Nro. 2318/07, respecto de la extracción y análisis de muestras en el marco de un control presuntivo de mercadería.

VII. b) Protocolo de laboratorio Nro. 94885 del ITEM. Sus conclusiones.

Conforme surge del informe obrante a fs. 6/7 del expediente administrativo, en los puntos 2) y 3), referidos a la "identificación y cuantificación de los componentes de la muestra" -los cuales consistían en harina de soja desgrasada, maíz molido y cristales de cloruro de sodio-, los profesionales intervinientes del ITEM incluyeron la siguiente nota aclaratoria: **"el alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación".**

Esta afirmación -que no admite duda- es reiterada por los mismos profesionales al momento de dar a conocer las conclusiones del análisis, no obstante lo cual, concluyen, en franca contradicción con lo afirmado, que, a partir de la observación de campos visuales, el componente principal y mayoritario era la harina de soja desgrasada.

Ahora bien, lo expuesto precedentemente, impone formular los siguientes interrogantes a los efectos de determinar si el razonamiento aplicado por los expertos del ITEM -dependencia orgánica que dependía de la DGA- resultan válidos a los fines pretendidos por la autoridad sancionadora.

l) Si el alto grado de molienda de los componentes no permitía su cuantificación, ¿cómo pudo el ITEM determinar que el componente mayoritario era la harina de soja desgrasada?

2) En base a lo señalado respecto al método analítico y de procedimiento, ¿se puede, a través de la mera "observación de los campos visuales" -es decir a simple vista del especialista- determinar que el componente mayoritario de la muestra consistía en harina de soja desgrasada?

La respuesta, conforme la lógica que predomina en el sentido común y la experiencia de quien suscribe, no podría ser otra que negatoria.

Si los especialistas no pudieren arribar a un resultado contundente, debieran señalarlo y limitarse a los puntos de

pericia requeridos. Lo presuntivo o dudoso debe destacárselo como tal para despejar todo tipo de falsa afirmación o falacias que intoxican la conclusión profesional, científica y objetiva esperable de un análisis forense independiente de toda pretensión acusatoria que pudiere tener la autoridad de control.

Es supina la contradicción en la que incurren los "especialistas" de la dependencia aduanera "ITEM": o es tan alto el grado de molienda que no se puede determinar la cuantificación de sus componentes, o la mercadería posee un porcentaje mayoritario de harina de soja desgrasada.

Lo detallado en un primer término en el informe y la conclusión a la que arribó el ITEM respecto de la composición química de la mercadería, implica una falta grave que cierne de nulidad el protocolo de análisis Nro. 94885 en tanto resulta falaz y, por ello, atenta contra la lógica -que determina su razonabilidad- desnaturalizando así el procedimiento científico esperado.

VIII. c) Segundo análisis sobre las muestras. El tiempo y su impacto en la mercadería.

Al respecto, las actoras sostienen que el producto exportado -VILUCOMIX 02- por sus características propias necesita determinadas condiciones de conservación y siendo cumplidas, se mantiene inalterado durante 6 meses y que el Protocolo de Análisis LAB 94885 no fue notificado en los términos de la Resolución General Nro. 1582/03, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Cabe destacar que la Resolución General Nro. 1582/03 establece en el Anexo II, art. 2.1, que la utilidad del análisis reside en que a través del "reconocimiento físico o por análisis de laboratorio de la muestra, es posible determinar naturaleza, especie, características y propiedades que se necesitan conocer en el total, a fin de poder identificar, clasificar y valorar las mercaderías de las que fueran extraídas".

El resultado del análisis técnico incide -consecuente y fundamentalmente-con el del control presuntivo que se efectúa cuando, por alguna circunstancia, existen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.

Cabe recordar y evidenciar que, para el supuesto de que la primera pericia haya surgido un resultado motivo de litigio o diferencias entre la Aduana y el exportador (o importador, según el caso), la normativa contempla el derecho de cualquiera de las partes intervinientes de solicitar un segundo análisis de la mercadería dentro del mes de notificado el resultado del primero.

A su vez, la Resolución destaca que el segundo análisis constituye ""la via recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis".

Solicitar un segundo análisis es un derecho de prevenido.

Atendiendo a las particularidades del caso traído a conocimiento, corresponde señalar que el producto exportado se trata (tal como lo reconoce la división ITEM) de una preparación para la alimentación animal.

Que, conforme surge a fs. 56/61 de las actuaciones administrativas, obra agregada la certificación emitida por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), donde se certifica, entre otros datos, que el producto "VILUCOMIX 02" se mantiene inalterado durante seis (6) meses en condiciones óptimas de conservación, es decir, aquellas recomendadas por los profesionales que intervinieron en la elaboración de la monografía del producto.

De lo expuesto, dado el origen vegetal de la mercadería y la certificación del SENASA, se puede afirmar y reconocer el carácter perecedero de la mercadería que es objeto de la controversia en tanto se trata de un alimento que tiene duración limitada y que está destinado a acabarse o extinguirse (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.6 en línea]. <https://dle.rae.es>).

En consecuencia, toda mercadería del carácter como la aquí en trato, sufre un deterioro natural en su composición originaria y con el transcurso del tiempo vicia fatídicamente cualquier examen pericial que pudiere tener lugar cuando el plazo para realizarlo exceda los parámetros temporales y de conservación del producto en trato.

Nótese que 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 94885; habiendo tomado, entonces, las recurrentes conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 13, con fecha 20 de enero de 2015 -notificada a las recurrentes el 10 de febrero de 2015, es decir, un año, seis meses y dieciocho días después de la toma de la muestra (el 23/7/13).

No resulta ser un detalle menor -a los fines de cuantificar el plazo que demandó la extracción de muestras, la pericia y la notificación del resultado obtenido por la División ITEM- y es que, al no colegirse adunado el Formulario OM 1020, es imposible determinar con certeza cuándo se envió la muestra al ITEM a fin de realizar la pericia.

En definitiva, estamos frente a una mercadería perecedera, cuyas cualidades constitutivas en un buen estado de conservación son garantidas por seis (6) meses (según certifica el SENASA), que fue sometida a un análisis pericial elaborado por una División dependiente de la demandada, desconociéndose cuándo recibió la muestra, donde los especialistas concluyen "a simple vista" lo que reconocen no pueden determinar cuantitativamente emitiendo un informe puesto en conocimiento de la prevenida un año, seis meses y dieciocho días después de la extracción de las muestras.

Lo sintético de lo reproducido supra desnuda irregularidad supina y determinante que vicia fatídicamente el proceso, en tanto realizar un segundo examen -como es derecho de la actora- aún inmediatamente después de notificado el primigenio, era una prueba de imposible reproducción ulterior, pues la mercadería originalmente sometida a estudio no será la misma (1) año, (6) seis meses y (18) dieciocho días después de la extracción de las muestras.

Esa afirmación es indubitable y determinante a los fines de dar la respuesta jurisdiccional pretendida por quien excitó esta jurisdicción quien, con el obrar de la demandada, vio vulnerado su incólume su derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional al no permitírsele ejercer oportunamente su derecho a obtener un segundo análisis con una muestra idónea para realizarlo.

En este orden de ideas, teniendo en consideración lo establecido en las normas citadas y lo advertido respecto del proceder en la instancia anterior, se concluye que el servicio aduanero incumplió con el procedimiento dispuesto en la Resolución General Nro. 1582/03 y su modificatoria, la Resolución General Nro. 2318/07 fulminando de nulidad todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero desde el protocolo de análisis Nro. 94885 hasta la Resolución Nro. 268/2019 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana -aquí apelada- en el marco del expediente administrativo SIGEA Nro. 12578-282-2013, producto de aquél ponzoñoso acto administrativo y así cabe declararla.

IX. Que, respecto de las costas del proceso, en virtud de lo expuesto precedentemente, no advirtiendo razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, estimo ajustado a derecho imponer los gastos causídicos a

la demandada perdidosa.

X. Que, por la forma en la que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por las co-recurrentes en su apelación.

Por ello, VOTO POR:

1) Declarar la nulidad de la Resolución Nro. 268/2019 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA Nro. 12578-282-2013, respecto de la firma VILUCO S.A. y del Sr. Despachante de Aduanas, Sebastián Ignacio Moraiz.

2) Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del presente resolutorio.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Christian González Palazo con fundamento en los argumentos expuestos en el punto VIII c) de su voto, los que a criterio del suscripto, resultan suficientes para resolver en el sentido propuesto, conforme precedente -firme- recaído en la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, autos “VILUCO SA Y OTRO (TF 60588502-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, Expte. 56332/2022, de características similares al presente.”.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Atento al modo en que se resuelve adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1) Declarar la nulidad de la Resolución Nro. 268/2019 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en el marco del expediente administrativo SIGEA Nro. 12578-282-2013, respecto de la firma VILUCO S.A. y del Sr. Despachante de Aduanas, Sebastián Ignacio Moraiz.

2) Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando IX del presente resolutorio.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 13:02:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 16:06:03 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 18:33:03 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 18:33:04 -03:00