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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-55135306-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia EX-40.110-A GRANELES DE ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**GRANELES DE ARGENTINA SA c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **40.110-A**.

El **Dr. Juan Manuel Soria** dijo:

I.- Que a fs. 24/37 se presenta la firma GRANELES DE ARGENTINA SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución fallo 11/2019 que la condena en los términos del art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"), en relación a la destinación de exportación 12038EC01015587T. Manifiesta que la condena se funda en la errónea interpretación del resultado de análisis de muestras de la mercadería exportada. Plantea la nulidad de todo lo actuado en sede aduanera. Se agravia de no haber sido notificada de la realización del "primer análisis", ni de su resultado. Señala que recién se enteró de aquel resultado con la corrida de vista del sumario, a cinco meses de haberse realizado el análisis y a casi dos años de la toma de la muestra. Destaca que el "segundo análisis" no pudo hacerse debido a que no quedaban muestras para revisar, dado que el producto exportado es mercadería perecedera. Alega violación de su derecho de defensa. Subsidiariamente, niega la comisión de la infracción tipificada en el art. 954.1 del CA. Se refiere a la cuestión técnica y concluye que el producto "GRAA02" clasifica en la PA 2309.90.90.900T y no en la PA 1208.10.00.000J, como erróneamente afirma la Aduana. En atención a las particularidades de la causa solicita la reducción de los intereses. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

II.- Que a fs. 55/73 se presenta la AFIP-DGA y contesta el traslado. Relata los antecedentes administrativos. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la contraria que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Se opone al planteo de nulidad interpuesto por la actora. En particular, se refiere al carácter facultativo del segundo análisis y destaca que la actora no lo solicitó. En relación al fondo, cita la normativa aplicable al caso de autos. También cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Se refiere a la composición de la mercadería objeto de autos y a la cuestión clasificatoria. Analiza la figura de declaración inexacta y concluye que en el presente caso se ha acreditado la concurrencia de los elementos tipificados en el art. 954.1 inc. a) del CA. También se opone al planteo respecto de los intereses por carecer de fundamento. Cita normativa aplicable. Acompaña las actuaciones. Efectúa reserva de caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 74 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. A fs. 77 se abre la causa a prueba. A fs. 95/96 se tiene por desistida la prueba pericial. A fs. 121 se certifica la prueba producida a fs. 94 y 101/109 ref. A fs. 145 se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a esta Sala “F”. A continuación, se ponen los autos para alegar. A fs. 149/vta. alega el Fisco y a fs. 151/164 vta., la actora. A fs. 166 se llaman autos a sentencia.

IV.- Que la actuación 12448-1844-2013 se inicia con la Nota Correo Electrónico 2404/2013 (DV COJD), dirigida a la Aduana de Mendoza, con instrucciones para iniciar sumarios en los términos del art. 954.1 del CA, atento a los resultados obtenidos por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (“ITEM”). A fs. 2/vta. obra el protocolo de análisis LAB 85276 y sus conclusiones. A fs. 3/4 vta. se agrega copia del despacho de exportación 12038EC01015587T, aquí involucrado. A fs. 6 obra la Nota 581/12 (SECC V) por la que se remite la muestra de la mercadería en cuestión al ITEM. A fs. 8 ref. luce el acta de extracción de muestras. A fs. 14 se agrega el acta 208/2013. A fs. 16 obra la liquidación manual 13038LMAN062802G. A fs. 18 se incorpora el Acta denuncia 13038001430 (Sección “V”) por infracción tipificada en el art. 954 del CA. A fs. 20/21 obra la orden de fiscalización externa 13038OE14001277G. A fs. 23/24 mediante Resolución 20/14 se instruye sumario contra la exportadora y su despachante. A fs. 25 se corre vista de lo actuado a las imputadas, quedando la aquí actora notificada el 19/3/2014, conforme surge de la constancia de fs. 26. A fs. 30/45 contesta vista la firma exportadora. A fs. 46/78 se agrega la prueba documental acompañada. A fs. 88 se tiene por presentada a la firma GRANELES DE ARGENTINA SA y se abre la causa a prueba. A fs. 91/92 mediante Nota 322/18 (SEC INSP SIM) se expide la Sección Inspección Simultánea. A fs. 93 se intima a la exportadora a acompañar la muestra que tiene en su poder. A fs. 95/96 ref. contesta la exportadora. A fs. 97 se clausura el período probatorio. Finalmente, a fs. 100/105 se dicta la Resolución Fallo 11/2019, aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar el planteo de nulidad del sumario opuesto por la recurrente.

Que, de la compulsa de las actuaciones surge que, la mercadería documentada mediante el permiso de embarque (“PE”) 12038EC01015587T fue consignada en la posición arancelaria (“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 consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA 1208.10.00.000J “SEMILLAS Y FRUTOS OLEAGINOSOS; SEMILLAS Y FRUTOS DIVERSOS; PLANTAS INDUSTRIALES O MEDICINALES ; PAJA Y FORRAJES HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA. -De habas (porotos, frijoles, frújoles) de sojá (soya)". A esta última posición le correspondía una alícuota de 32% de derechos de exportación.

Para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el protocolo de análisis LAB 85276 del ITEM que concluyó que la mercadería “corresponde a una mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con harina de soja (aprox. 96%), maíz molido (aprox. 3%) y cristales agregados (aprox. 1%)” -ver fs. 2 vta. de las act. adm.-.

El servicio aduanero imputa a la recurrente la infracción del art. 954.1 inc. a) del CA 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 la que debía abonar un alícuota de tributos menor.

VI.- Que la recurrente sostiene que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General AFIP 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio.

La actora explica que el producto exportado -GRAA02- por sus características propias necesita determinadas condiciones de conservación y siendo cumplidas, se mantiene inalterado durante 6 meses. Se agravia de que el protocolo de análisis LAB 85276 no le fue notificado, lo que le impidió solicitar un segundo análisis.

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 19/06/2012 (ver acta de fs. 8 ref. de las act.), enviada a la División ITEM el

6/8/2012 (ver Nota 1565/12 AD MEND de fs. 6 de las act.) y recibida el 22/08/2012 (según protocolo de análisis LAB 85276 de fs. 2 de las act.). Asimismo, el Informe final fue emitido el 24 de octubre de 2013 (ver fs. 2 vta. de las act.).

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 AFIP 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".

Que no hay constancia en las actuaciones de la notificación del protocolo de análisis LAB 85276; habiendo, entonces, tomado conocimiento la recurrente del resultado del primer análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 25 de las act. de fecha 27/02/2014 -notificada el 19/03/2014-, es decir, 1 año y 9 meses después de la toma de la muestra (19/06/2012).

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.

Que conforme resulta del certificado del SENASA obrante a fs. 54/59 de las act. la mercadería en cuestión 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.

Que, resulta evidente que el plazo perentorio -o de caducidad- de un mes del segundo párrafo del punto 3 del Anexo III de la Resolución General AFIP 1582/03 para que la parte interesada solicite un segundo análisis de la muestra, tiene su razón de ser en la necesidad de inmediación temporal entre el primer análisis y el segundo, asegurando así la inalterabilidad originaria de la muestra. Tal intelección de la norma, de por sí obvia, obligaba a la aduana a notificar de inmediato a la actora de los resultados del análisis de la muestra, lo que no ocurrió, como ya se dijo.

Que, por otro lado, resulta pertinente mencionar que, conforme lo informado por la Sección Inspección Simultánea la muestra testigo en poder la Aduana se encuentra humedecida con presencia de pequeñas manchas negras que podrían ser gorgojos o larvas -ver Nota 322/18 (SEC INSP SIM) de fs. 91/92 de las act.-.

Que, por todas las razones expuestas, se concluye que se desnaturalizó la finalidad de las previsiones de la Resolución General AFIP 1582/03, conduciendo a una seria lesión del derecho esencial del administrado -jurídicamente calificado como tal por la resolución procedimental- de contrarrestar con un segundo análisis el resultado del primero.

Que los vicios antedichos se apartan de las siguientes disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549, supletoriamente aplicables a los procedimientos -como lo es el de la Resolución General AFIP

1582/03- que se cumplen ante el servicio aduanero (art. 1017.1 del CA). A saber: i) art. 1, inc. f) de la ley 19.549 que regula el debido proceso adjetivo del administrado (derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una decisión fundada) y; (ii) el art. 7 (requisitos esenciales del acto administrativo) en sus incisos b) -causa-, c) -objeto-, d) -procedimientos- y e) -finalidad-.

Que la omisión del segundo análisis -sumado a los vicios del procedimiento referidos-, consecuencia del tortuoso trámite llevado a cabo por la aduana en la causa, altera, dislocándolo completamente de su finalidad de búsqueda de la verdad material, afectando el procedimiento previsto en la Resolución AFIP 1582/03.

Que, en efecto, dicho trámite -antirreglamentario- afectó irremediablemente los elementos esenciales del acto administrativo a dictarse -como lo es la Resolución apelada- que debe elaborarse conforme un procedimiento reglado en cuanto a sus etapas, finalidad, objeto y causa.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad, absoluta e insanable, de la Resolución Fallo 11/2019, conforme lo dispuesto por el art. 14 de la ley 19.549, incisos a) (voluntad de la Administración excluida por error esencial) y b) (violación de la ley aplicable, formas esenciales y finalidad que inspira su dictado), supletoriamente aplicables al procedimiento administrativo especial de la Resolución General AFIP 1582/03 (art. 1017.1 del CA).

VII.- Que, por la forma que se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución Fallo 11/2019, recaída en la Actuación 12448-1844-2013, con costas.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Adhiero al voto del Vocal preopinante.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución Fallo 11/2019, recaída en la Actuación 12448-1844-2013, con costas.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 10:45:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 13:32:54 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 16:49:32 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 16:49:33 -03:00