Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-112960539-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Noviembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-83021392- APN-SGASAD#TFN - VILUCO S.A. y OTRO

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Miguel Nathan Licht, a fin de resolver en el **EX-2021-83021392- APN-SGASAD#TFN** caratulado **"VILUCO S.A. y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se debe determinar si la Resolución N° 100/2021 (AD CAMP) dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-305-2013, resulta ajustada a derecho en cuanto condena a la firma VILUCO S.A. y al despachante de aduanas Sebastián I. Moraiz al pago de una multa por la suma de pesos $ 191.581,29 , y asimismo, intima a la firma exportadora al pago por la diferencia de derechos de exportación, por la suma de dólares U$S 34.826,63 con más los intereses correspondientes, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del C.A., en relación a la operación documentada mediante el P.E. N° 13 008 EC01 009901K.

II.- Fundamentos de la apelación: Que mediante RE-2021-83014157-APN-SGASAD#TFN con fecha 06/09/2021 se presenta la actora mediante apoderado y el despachante de aduanas, con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la antes referida Resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los hechos y seguidamente, pasa a fundar los agravios.

Plantea la nulidad de lo actuado en sede administrativa en tanto considera vulnerado el procedimiento previsto en la RG AFIP 1582/2003 y en atención a que se omitiera la realización del segundo análisis solicitado ante el ITEM. Sostiene que el servicio aduanero vulneró el referido procedimiento al no realizarse el segundo análisis que la resolución prevé, para que el control presuntivo realizado por el servicio aduanero pueda ser efectivo. Asimismo, entre otras irregularidades al procedimiento, señala que el permiso de embarque 13008EC01009901K no tiene asociado el formulario de entrega de muestra que la Res. Gral. AFIP 1582/2003 exige como parte de la documentación obligatoria en el procedimiento de control presuntivo al momento que se produce la extracción de la muestra.

En relación a la muestra, señala que desde que se produce su extracción hasta que es recibida la misma para su análisis, transcurrieron casi dos años, por lo que considera que el resultado del análisis efectuado no puede reflejar en forma fidedigna la correcta composición de la mercadería, por tratarse está de un alimento perecedero.

Manifiesta que la Aduana la condenó en base a un análisis, el cual no fue notificado al exportador cerceándose su derecho a solicitar un segundo análisis de la muestra, en contradicción a lo previsto en la Res. Gral. AFIP Nª 1582/2003, art. 3 del anexo III. Asimismo, señala que con la corrida de vista el exportador tomo conocimiento del resultado del primer análisis practicado, sin posibilidad de poder oponer adecuada defensa y solicitar la práctica de un segundo análisis.

Esgrime que el arbitrario y dilatorio accionar de la aduana vulneró de modo insubsanable su derecho de defensa. Cita jurisprudencia.

Por su parte, señala que el servicio aduanero no ha demostrado de modo concluyente la comisión de la infracción endilgada. Afirma que ha declarado correctamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, hace referencia a que sumario aduanero adolece de deficiencias que vician su validez como acto administrativo, provocando una severa afectación al derecho de defensa garantizado por el artículo 18 de la Constitución Nacional, en el marco a su vez de lo previsto también en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Hace mención además al Protocolo N° 23 de la Universidad Nacional de Río Cuarto (Facultad de Agronomía y Veterinaria – Departamento de Producción Animal – Laboratorio de Nutrición Animal) y al Informe del Depto. Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la DGA en materia de pautas generales sobre clasificación arancelaria en la partida 2309 del sistema armonizado con posterioridad a los embarques 2013, y del Dictamen de la OMA, consulta realizada a la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas mediante Nota N° 834/11 (SDGTLA) con el fin de que se exprese respecto de las pautas clasificatorias del producto observado que demuestra que se trata de mercadería idéntica a la exportada por la firma, solicita se declare la absolución de la firma exportadora, y al despachante de aduana interviniente, en razón de la ausencia de infracción aduanera de declaración inexacta. Cita normativa y jurisprudencia.

Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se dicte el sobreseimiento total y definitivo de las partes imputadas.

III. Contestación del recurso: Que mediante IF-2021-108728648-APN-DTD#JGM con fecha 10/11/2021 la representante del fisco, contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, refuta el planteo de nulidad efectuado por la recurrente.

Señala que la nulidad planteada por la firma, y el despacharte de aduanas interviniente se basa en un vicio de procedimiento al interpretar que hubo incumplimiento de lo normado en la Resolución General N° 1582/03 (AFIP). En tal sentido sostiene que en cuanto el procedimiento de extracción de muestras fue consentido por la empresa exportadora a través de su despachante de aduana Sebastián Ignacio Moraiz. Agrega que la actora pudo defenderse y aportar prueba al contestar la vista oportunamente notificada y por ende, contó con la posibilidad de ejercer debida y acabadamente su derecho de defensa.

Asimismo, señala que constituye doctrina de la Corte Suprema que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la cuestión de fondo, afirma que la posición arancelaria declarada por la actora en el P.E. es incorrecta en tanto se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación y entendiendo que la mercadería resultó clasificable por la posición arancelaria 1208.10.00.000J, por ende, se encontraría configurada la infracción de declaración inexacta tipificada en el art. 954 ap. 1) inc. a) del C.A.

Prosigue con un minucioso análisis de la normativa aduanera aplicable en materia de clasificación arancelaria. Esgrime que tras el resultado del Protocolo de Análisis N° 95.188 las conclusiones fueron *"que se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina soja desgrasada y maíz molido con presencia de sales y cloruro agregadas. El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación, es posible inferir a través de la observación de campos visuales lo siguiente: el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada (mayor al 90%)"*

Continúa con un completo análisis de la figura descripta en el art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia al respecto. Considera que la conducta desarrollada por la actora configura el elemento exigido por la norma en trato, atento deviene una transgresión al principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera.

En relación al despachante de aduana, señala que resulta imprescindible que los despachantes de aduana, importadores, transportistas, agentes de transporte, viajeros, tripulantes, etc., suministren precisa y concretamente todos los elementos de juicio e informaciones necesarias que permitan al Servicio Aduanero ejercer sus facultades de control, y en su caso, determinar los tributos aplicables. Todo con arreglo a la normativa vigente en oportunidad de efectuar la declaración. Cita jurisprudencia.

Finalmente, refiere que acompaña las actuaciones administrativas en formato digital, solicita que se rechace la prueba ofrecida por la actora por considerarla improcedente y inoficiosa, efectúa la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas a cargo de la actora.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12578-305-2013 (archivos embebidos IF-2021-108724271-APN-DTD#JGM e IF-2021-108724161-APN-DTD#JGM) se inician a fs.1 con la Nota N° 770/13 de fecha 08/08/2013, mediante las cuales se informa haberse extraído una muestra de la mercadería correspondiente a la destinación 13008EC01009901K, adjuntándose copia del PE y la solicitud de análisis OM-1020. A fs. 2 obra el Acta de fecha 08/08/2013, en la cual se deja constancia que se extraen 3 muestras de la mercadería de autos y se entrega una al organismo analizador, otra a la aduana y una al despachante de aduanas, conforme Res. General AFIP N° 2318/07 Anexo III punto 4.2 b). A fs. 5/6 obra el Protocolo de análisis 95.188 y las conclusiones de dicho análisis. A fs. 7 obra Nota N° 600/2015 por medio del cual se remite el resultado del análisis. A fs. 8 obra el Acta de Denuncia de fecha 27/03/2015. A fs. 9 obra Nota N° 177/15 de fecha 27/04/2015, donde la Aduana entiende que la posición arancelaria declarada 2309.90.90.900T por la actora PE 13008EC01009901K del análisis de laboratorio se concluye: *"LAB 95188 se determina que se trata de harina de soja desgrasada mayor a 90%, maíz molido y con presencia de sales de cloruro agregadas (todos los componentes vegetales y sal se encuentran presentes en las distintas fracciones retenidas por los tamices y en el fondo tamizado; en base a la nota legal nro. 2 del capítulo 12, la mercadería es clasificable por la posición arancelaria 1208.10.00.000J. Por lo expuesto dicha posición arancelaria no requiere DJVE, existiendo un perjuicio fiscal de u$s 34.826,63…"*. A fs. 10 se remiten el expediente a efectos de iniciar el sumario contencioso. A fs. 12 en fecha 26/05/2016, se apertura el sumario contra la firma VILUCO S.A. y el despachante por la presunta comisión de la infracción al art. 954 inc. a) del C.A., a la vez que se les corre vista de todo lo actuado y se les informa el importe de la multa ($ 191.581,29) y de los tributos (U$S 34.826,63). A fs. 13 se presenta el despachante de aduanas de la firma Viluco S.A., y solicita copia del expediente (02/06/2016). A fs.14/44 luce descargo de la firma VILUCO S.A y del

despachante y acompaña documental (con fecha 08/08/2016). A fs. 45/76 la recurrente adjunta partes del expediente administrativo 12425-84-2010 de la Aduana de Mendoza- sumario 510/20 manifestando que guarda similitud al de autos, señalando que fue sobreseída por la Res. 69/2012 de fecha 14/03/2012.

A fs. 77, con fecha 29/11/2019, se tuvieron por presentados los
descargos referidos. A fs. 78/84 luce presentación de la actora y acompaña prueba producida en otros sumarios con identidad de objeto, sujeto y causa. A fs. 85 se ponen los autos para alegar. A fs. 86 obran copia de las notificaciones SIGNEA cursadas al despachante y a la firma VILUCO S.A con fecha 09/03/2021. A fs. 87 obra copia del alegato de la actora con fecha 05/03/2021. A fs. 89/90 obra el Dictamen N° 025/14 (10/07/2014) de la actuación 15619-14-2013. A fs. 91/99 obra la Nota N° 236/2014 actuación 12115-07-2014 y agrega monografía del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria (mayo 2014). A fs 97/99 vta. obra el Dictamen 109/2021 (SESU AD CAMP), de fecha 27/04/2021. Finalmente a fs. 100/102 vta. se dicta la resolución N° 100/2021 (AD CAMP) de fecha 28/04/2021, apelada en autos (notificada a la actora 24/08/2021) .

V.- Que mediante PV-2021-108916101-APN-VOCXXI#TFN se dispone tratar la excepción de nulidad opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 15/11/2021 se elevan los autos a la Sala “G” y, finalmente, en fecha 18/11/2021 se ponen autos a sentencia.

VI.- Que, corresponde decidir entonces acerca del planteo de nulidad efectuado por la actora.

Que el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción descripta en el artículo 954 inc. a) del C.A. por cuanto sostiene que, de acuerdo al resultado del análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría constatado que la misma no se correspondía con la declarada y que, por ende, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria que tributaba un porcentaje menor de derechos que el correspondiente.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 008 EC01 009901 K fue consignada en la PA 2309.90.90.900T *“Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”*, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB N° 95.188- consideró que la mercadería se trata de harina desgrasada de soja 90%, maíz molido y con presencia de sales de cloruro agregadas, todos componentes vegetales y sal se encuentran presentes en las distintas fracciones retenidas por los tamices y en el fondo tamizado; en base a la nota legal nro. 2 del capítulo 12, la mercadería es clasificable en la P.A 1208.10.00.000J.

Para esta última posición arancelaria, correspondía una alícuota del 32% para derechos de exportación y reintegros de exportación al 0%, mientras que la declarada por Viluco SA (2309.90.90.900T) tributaba al 5% con un reintegro de exportación igual al 2.05%.

Que, para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó -como se dijo- en el Protocolo de Análisis LAB N° 95.188 elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), 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. El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación, no obstante a ello, es posible inferir a partir de la observación de campos visuales lo siguiente: - el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada (mayor al 90%) – todos los componentes (vegetales y sal) se encuentran presentes en las distintas fracciones retenidas por los tamices y en el fondo de tamizado…”* (Ver fs. 5/6 de las act. adm.).

Que, por su parte, la recurrente funda su planteo de nulidad argumentando que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03 (modificada por 2318/07), privándola, de esa

manera de la vía recursiva prevista en dicha normativa y vulnerando su derecho de defensa en juicio avalado constitucionalmente.

Destaca que las muestras fueron extraídas en fecha 04/09/2013 y que el Protocolo de Análisis LAB N° 95.188 fue realizado con fecha 02/03/2015, no siendo observados en ocasión de la extracción de la muestra, de la operación de exportación, y su posterior análisis, el procedimiento dispuesto en la Resolución 1582/2003.

Señala que, solo se practicó un análisis sobre la mercadería con irregularidades notorias en lo que se refiere a su envío y recepción por ausencia de formulario de entrega, que además se basa en una muestra sin representatividad por el transcurso del tiempo desde su extracción y la imposibilidad de Viluco S.A. De ejercer el derecho que le correspondía, es decir, la contraprueba reglada en el artículo 3 de la resolución marco.

Que el planteo de nulidad que ahora se analiza fue esgrimido por la aquí recurrente como de previo y especial pronunciamiento en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 45/57 de las actuaciones administrativas.

VII.- Que, resulta oportuno señalar lo establecido por la mencionada 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"*.

Que por su parte, la Resolución Gral AFIP N° 2318/2007 Anexo III. Punto 4.2b) señala que*; "…Las muestras extraídas deberán satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8. del Anexo II de esta resolución general, y para el caso de mercaderías no citadas en el mencionado punto deberá consultarse a la Dirección de Técnica - División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías.*

A fin de guardar debida constancia de lo actuado, deberá labrarse un Acta de Certificación de toma de muestras, dejando de manifiesto la representatividad de las mismas y la facultad del interesado de solicitar un segundo análisis en los términos del punto 3. del Anexo III de la presente. Este último, se realizará con la muestra reservada por el extractor y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador.".

Que, a la luz de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 08/08/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 2) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 04/09/2013 (fs. 4) y con fecha 02/03/2015 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 95.188 (fs. 6).

Que no obra en las actuaciones cedula de notificación por medio de la cual se haya notificado a la firma VILUCO S.A. del resultado del análisis correspondiente por la mercadería en cuestión.

VIII.- Que 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.

Que, desde esta perspectiva, entiendo que, en atención a las especiales características el 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, como la falta de notificación del resultado del protocolo de laboratorio, que conforme surge del sumario aduanero, la actora tomo recién conocimiento de dicho resultado con la instrucción de sumario y su corrida de vista, cercenándole así la posibilidad de solicitar un segundo análisis, vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable, y no siendo posible su subsanación en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa, se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación que impiden 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.

Que 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 el tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra, el resultado de la práctica del análisis pertinente y la notificación del mismo a la parte interesada recién en la apertura de sumario, socavó, la posibilidad de control de la prueba, base para formular la Resolución atacada. Ello, sumado a la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, fulmina de nulidad el Protocolo de Análisis LAB N° 95.188, 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.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que asiste razón a la actora en cuanto sostiene que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir y/o producir 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 N° 95.188, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora.

2).- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 95.188, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 100/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-305-2013.

3).- Con costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora.

2).- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 95.188, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 100/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-

305-2013.

3).- Con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Miguel Nathan Licht, por encontrarse la Dra. Claudia B. Sarquis en uso de licencia (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.11.19 14:51:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.11.19 19:53:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.19 19:54:29 -03:00