Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-57394956-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Junio de 2021

Referencia: EX-2020-11772860-APN-SGASAD#TFN VILUCO S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **"VILUCO S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente Nº **EX-2020-11772860-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que en el caso se endilgó a las recurrentes -exportadora y despachante de aduana- encontrarse incursos 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 $ 174.894,25 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por U$S 31.281,39, sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque Nº 13 008 EC01 010731 D 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 al incurrir en irregularidades y al no notificar el Protocolo de Análisis LAB 95191 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) de la Dirección General de Aduanas sobre el que fundamenta la infracción el servicio aduanero. Asimismo, sostienen que la mercadería fue correctamente encuadrada en la Posición Arancelaria declarada.

IV.- De las constancias de las Actuaciones Nº 12.578-308-2013 surge que: a fs. 1 se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13 008 EC01 010731 D a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis. A fs. 2 obra Acta con constancia de extracción de muestras. A fs. 5 obra el Protocolo de Análisis LAB 95.191 de fecha 2/03/2015 y a fs. 6 las conclusiones del mismo. A fs. 8 obra Acta de Denuncia 008-DN-157-2015/6. A fs. 9 obra informe de la denuncia por la Sección V de la Aduana de Campana indicando posición arancelaria y perjuicio fiscal. A fs. 11 obra el sobre contenedor del Permiso de Embarque Nº 13 008 EC01

010731 D. A fs. 12 con fecha 26/05/2016 se ordena la instrucción de sumario y se corre vista de todo lo actuado al despachante de Aduana Sebastián Ignacio Moraiz y a Viluco S.A., que es contestada a fs. ref. 14/28vta. solicitando además la nulidad del procedimiento de análisis de la muestra resultante del Protocolo de Análisis LAB 95.191. A fs. 74/88 obran copias de la Actuación SIGEA Nº 12115-7-2014 del Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria y del Informe Técnico Nº 025 emitido por la División Clasificación Arancelaria en la Actuación SIGEA Nº 15619-14-2013. A fs. 89 obra print de pantalla del SIM correspondiente a la garantía otorgada por Viluco S.A. por diferencia de tributos mediante liquidación Nº 13008LMAN048801G de fecha 22/08/2013. A fs. 91/92 vta. obra el Dictamen Nº 67/20 (SE SU AD CAMP) y a fs. 93/95vta. se dicta la Resolución Nº 125/2020 (AD CAMP), apelada en autos.

V.- Que 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.

Que 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...”.

Que el servicio aduanero imputa a la apelante 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.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 008 EC01 010731 D 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 y un 2,05% en concepto de reintegro, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 95.191 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 1208.10.00.000J. Para esta última P.A. correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros.

Que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 95.191 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 agregadas”. Aclara el informe asimismo 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 (mayor al 90%)…” (ver fs. 5/6 de las act. adm.).

VI.- Que, como se indicó anteriormente, en primer lugar la recurrente se agravia 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. 14/28vta. 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 95.191 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis para determinar la composición del producto participando de la pericia y designando un perito de parte para asegurar la objetividad del procedimiento.

Respecto a ello, cabe señalar que a fs. 1 de las actuaciones administrativas y con motivo del envío de la muestra a la Div. I.T.E.M., el Jefe de la Sección V de la Aduana de Campana menciona que se adjunta “a fs. 2 fotocopia de la

destinación 13008EC0101073D y a fs. 3 solicitud de análisis OM-1020". A su vez, a continuación de fs. 3 la Div. ITEM dejó constancia del desglose del OM-1020 de solicitud de análisis. 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 surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 27/08/2013 (ver acta de fs. 2), enviada a la Div. I.T.E.M. el 28/08/2013 (ver Nota Nº 772/13 V de fs. 1) y recibida el 4/09/2013 (según Protocolo de Análisis LAB 95.191 de fs. 5). Asimismo el Informe final fue emitido el 2/03/2015. Por lo que 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."

Asimismo, cabe señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que no hay constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 95.191, las recurrentes tomaron conocimiento del mismo con la corrida de vista ordenada a fs. 12 de fecha 26/05/2016, es decir, casi 3 años después de la toma de la muestra (el 27/08/2013).

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 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 practicar la notificación referida, no pueden subsanarse en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa (Certificado Nº 12407/A/EE del SENASA y su correspondiente solicitud, cuya copia se acompañó mediante RE-2020-11764421-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.

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 al no haberse notificado a la actora del acto de extracción de muestras ni de la práctica del análisis pertinente se socavó, como señalé arriba, 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 Análisis LAB 95.191 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 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 95.191 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

Que, por lo expuesto, **voto por:**

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 95.191 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 125/2020 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-308-2013. Con costas.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 95.191 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 125/2020 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-308-2013. Con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.06.25 16:56:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.06.25 16:59:41 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2021.06.28 10:22:28 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2021.06.28 10:23:07 -03:00