República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-80955209-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Agosto de 2021

Referencia: SENTENCIA EX-2021- 36044780-APN-SGASAD#TFN: "BMW DE ARGENTINA S.A c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2021- 36044780-APN-SGASAD#TFN: "BMW DE ARGENTINA S.A c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se debe determinar si la Resolución N° 1137/2019 (AD SALO) dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12517-467-2013, resulta ajustada a derecho en cuanto condena a la firma BMW DE ARGENTINA S.A. al pago de una multa por la suma de $ 98.183,92 y al pago de una diferencia de tributos por la suma de U$S 15.553,26 y de reintegros indebidamente abonados por la suma de U$S 1.218,83, 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° 13 057 EC01 0067512 K.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 26/04/2021 se presenta la actora mediante apoderado y 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 vulnerados el procedimiento previsto en la RG AFIP 1582/03 y su derecho de defensa, previsto en la Constitución Nacional. Sostiene que el resultado del Protocolo de Análisis N° 96541 acredita de modo fehaciente que la posición arancelaria declarada en el Permiso de Embarque es la correcta. Agrega que dicha situación dio lugar a que procediera a solicitar la liberación de la póliza afectada y el archivo de las actuaciones. Considera que, si el servicio aduanero entendía que el resultado del análisis no le era favorable a la declarante, debía haberlo indicado al momento de notificárselo, a fin de otorgarle la posibilidad de recurrirlo y solicitar un segundo análisis. Manifiesta que el actuar negligente y dilatorio de la Aduana -tratándose

de una mercadería perecedera- le impidió proceder con la vía recursiva natural prevista en la norma. Argumenta que la corrida de vista, oportunidad en que se entera de la supuesta infracción, fue realizada 3 años después de la extracción de la muestra, y que tampoco en dicha oportunidad hubiese podido realizar un segundo análisis. Esgrime que el accionar de la aduana vulneró de modo insubsanable su derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Por su parte, señala que la imputación infraccional resulta arbitraria por cuanto no se encuentra fundamentada y en tanto la conclusión a la que arriba la Aduana no se condice con el resultado del análisis. Sostiene que en el caso se han brindado todos los elementos para que la Aduana pueda controlar la correcta clasificación de la mercadería y por ende no cabe endilgarle infracción alguna. Cita jurisprudencia. Insiste en la correcta clasificación de la mercadería en trato y alude a dictámenes que avalan su postura y a la RG AFIP N° 3427/12. Subsidiariamente considera aplicable el artículo 898 del C.A.. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y que se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

III. Contestación del recurso: Que con fecha 30/06/2021 el representante del fisco contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un brevísimo relato de los hechos y seguidamente, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y de derecho esgrimidos por la actora que no fueran objeto de su especial reconocimiento. En relación a los agravios referidos a la imputación infraccional, cita textualmente lo manifestado por la Aduana de San Lorenzo en la resolución apelada en autos. En cuanto al planteo de nulidad efectuado por la actora, se limita a citar jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA Nº 12517-467-2013) se inician a fs. 1 con las Notas Nros. 324/13 y 1837/13, ambas de fecha 30/10/13, mediante las cuales se informa haberse extraído una muestra de la mercadería amparada por el PE N° 13 057 EC01 007512 K y se ordena la remisión al ITEM para su análisis. A fs. 2 se agrega copia autenticada del PE involucrado documentado por la firma BMW DE ARGENTINA S.A.. A fs. 3 luce presentación de fecha 25/09/13 de la firma Alea y Cía. S.A., dirigida a la Aduana de San Lorenzo, que declara que *"… la granulometría de nuestro alimento balanceado, denominado Alea 01, es de 4mm de diámetro."*. A fs. 4/11 se agrega planilla con especificaciones del producto fechada en 30/10/13. A fs. 12 se agrega presentación de fecha 01/10/13 declarando que *"… la mercadería a exportar posee núcleo vitamínico mineral para porcino y es utilizada para la alimentación de los mismos."*. A fs. 13 luce planilla descriptiva del producto. A fs. 14 luce agregada el Acta de extracción de muestras de fecha 24/10/2013 labrada en la instalaciones de la firma Alea y Cía. S.A. (lugar donde se consolida la carga del exportador BMW DE ARGENTINA S.A.) donde se deja constancia de la extracción de un juego representativo de 3 muestras (ITEM, interesado y Aduana) conforme Res. General AFIP N° 1582/03 correspondiente a la mercadería amparada (entre otras) por la destinación "… 13 057 EC01 007512 K *(SUPLEMENTO ALIMENTICIO PARA CONSUMO ANIMAL)…"*. A fs. 15/17 obra agregado el Protocolo de Análisis LAB N° 96541 elaborado por el ITEM de fecha 25/08/15 cuya conclusión refiere: *"La muestra informada mediante protocolo 96541 se trata de una mezcla de granulometría fina, constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, detectándose los agregados de cristales de sales (carbonatos). No es posible cuantificar las estructuras vegetales debido al alto grado de molienda que presentan las mismas."*. A fs. 19 luce la notificación de la copia del resultado de análisis a la firma BMW DE ARG. S.A. con fecha 23/10/2015. A fs. 20/21 luce la Nota N° 155/16 de fecha 09/03/16 donde la Aduana entiende que la situación traería aparejada los efectos lesivos del art. 954 inc. a y b del C.A., A fs. 22 consta la consulta al sistema informático de AFIP en relación a beneficios de exportación, informándose a fs. 22vta. que la destinación consultada ha cobrado el reintegro. A fs. 26/29, en fecha 18/05/2016, se apertura sumario contra la firma BMW DE ARG. S.A. y la despachante por la presunta comisión de la

infracción al art. 954 inc. a) y b) del C.A., a la vez que se les corre vista de todo lo actuado y se les informa el importe de la multa ($ 337.217,56), de los tributos (U$S 15.553,26) y de los reintegros (U$S 1.218,85). A fs. 32 luce la constancia de notificación de la apertura de sumario y corrida de vista a la firma BMW DE ARG. SA. en fecha 26/07/2016. A fs. 33 luce la constancia de notificación de la apertura de sumario y corrida de vista por parte de la despachante en fecha 27/07/2016. A fs. 34/36 luce el descargo presentado por la despachante en fecha 11/08/2016. A fs. 37/45 presenta su descargo la firma BMW DE ARG S.A. en fecha 18/08/2016. A fs. 58/60 luce copia del Protocolo de Análisis LAB 96541. A fs. 61/70, con fecha 16/11/2015, la firma BMW DE ARG SA solicita la urgente liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones, y acompaña documentación. A fs. 71, con fecha 30/09/2016, se tuvieron por presentados los descargos referidos. A fs. 80/82, mediante SIGEA N° 13289-21302-2016 plantea revocatoria la firma BMW DE ARG. S.A.. A fs. 95/96 se rechaza la revocatoria planteada. A fs. 111 con fecha 31/05/17 se ordena remisión a los fines de emitir informe técnico. A fs. 112/113 se agrega la Nota N° 257/17 de fecha 14/07/17. A fs. 114, con fecha 17/08/17, se ordena remisión al Dpto. Técnica de la Nomenclatura y Clasificación arancelaria Div. Clasificación arancelaria. A fs. 115/117 obra el Dictámen Técnico N° 156/17 de fecha 22/09/17, el cual emite la siguiente opinión: *"La mercadería resultante correspondiente a la Destinación 13 057 EC01 007512 K, fraccionada en envíos parciales, debe conceptuarse como "Mezcla compuesta por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, con agregado de carbonatos, presentada a granel" la que clasificaba, al momento imponible en la P.A. NCM 2304.00.10, posición SIM 2304.00.10.100."*. A fs. 118 se informa mediante Nota N° 367/17, de fecha 29/09/17, que la PA en trato *"… ostentaba a la fecha de oficialización de la destinación Exportación (…) un Derecho de Exportación del 32% y un Reintegro del 0% de acuerdo a lo establecido por Dto. N° 100/12 y sus modificatorias."*. A fs. 126, se agregó nuevamente la presentación de fecha 16/11/15 efectuada por la firma BMW DE ARG S.A. solicitando la urgente liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones. Finalmente, a fs. 134/142 se dicta la resolución N° 1137/2019 (AD SALO) de fecha 18/12/19, apelada en autos y a fs. 150 se aprueba la misma.

V.- Que con fecha 13/07/2021 se dispone tratar la excepción de nulidad opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. Con fecha 24/8/2021 se elevan los autos a la Sala "G" y finalmente, con fecha 27/8/2021 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, y a la cual le correspondían reintegros a la exportación. (los cuales, tal como surge de fs. 22vta. de las actuaciones administrativas, se habían abonado).

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 057 EC01 0067512 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° 96541- consideró que la mercadería debía ser clasificada como harina de soja en la P.A. 2304.00.10.100-B. Para esta última posición arancelaria, correspondía una alícuota del 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

Que, para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó -como se dijo- en el Protocolo de Análisis LAB N° 96541 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 (componente*

mayoritario) y maíz molido, detectándose los agregados de cristales de sales (carbonatos)…” (ver fs. 15/17 de las act. adm.).

Que, por su parte, la recurrente funda su planteo de nulidad argumentando que se ha visto vulnerado su derecho de defensa previsto en la Constitución Nacional y, en consecuencia, la normativa aplicable (Resolución General Nº 1582/03). Ello, por cuanto entiende que el servicio aduanero debió indicarle, al momento de notificar el resultado del análisis efectuado por el ITEM, que el mismo le era desfavorable para así otorgarle la posibilidad –contemplada en la norma- de recurrir dicho resultado mediante la solicitud de la realización de un segundo análisis. No obstante lo cual, sostiene que dicha posibilidad no hubiese resultado fácticamente posible, en tanto la mercadería exportada se trata de un alimento perecedero que databa del año 2013, cuyo Protocolo le fue notificado recién en noviembre de 2015, producto de un actuar negligente y dilatorio por parte del servicio aduanero.

Que el planteo de nulidad que ahora se analiza también fue esgrimido por la aquí recurrente en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 37/49 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, a la luz de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 24/10/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 14) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 11/11/2013 (fs. 15), y con fecha 25/08/2015 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 96541 (fs. 16/17). Por medio del SICNEA 15057NOTI001367D se notificaron con fecha 23/10/2015 a la firma BMW DE ARGENTINA S.A. copias de resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por diferentes operaciones de exportación (entre los cuales se encuentra el permiso de embarque cuestionado en autos). Según consta en el cuerpo de la notificación, se agregó como adjunto un archivo pdf, cuya impresión no luce agregada junto a la copia del referido SICNEA (fs. 19).

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 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, tanto en la dilación de la notificación del resultado del protocolo de laboratorio y del inicio del sumario aduanero, así como también la cuestión fundamental de no haberse expedido en dicha oportunidad –la de la notificación del resultado del análisis- como tampoco respecto de la presentación efectuada por la firma exportadora solicitando la liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones -en su convencimiento de que el resultado del análisis de la muestra le era favorable-, no pueden subsanarse 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 (2 años después), socavó, como señalé supra, 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° 96541 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 (en tanto no se le notificó en tiempo y forma el resultado del Protocolo que la Aduana consideró contrario a la declaración efectuada por la firma exportadora) 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° 96541 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° 96541 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 1137/2019 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-467-2013.

3.- Costas a la D.G.A..

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

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

2.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 96541 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 1137/2019 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-467-2013.

3.- Costas a la D.G.A..

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.08.31 12:54:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.08.31 13:47:16 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: 2021.08.31 14:17:33 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: 2021.08.31 14:17:47 -03:00