Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-81189470-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Septiembre de 2021

Referencia: SENTENCIA EX-2021- 32633461-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- 32633461-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° 1138/2019 (AD SALO) dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12517-401-2013, resulta ajustada a derecho en cuanto condena a la firma BMW DE ARGENTINA S.A. al pago de una multa por la suma de $ 89.553,77 y al pago de tributos por la suma de U$S 15.517,89, 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 006846 T.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 15/04/2021 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 vulnerado el procedimiento previsto en la RG AFIP 1582/03 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 aguardar que se llevara a cabo el segundo análisis y notificando directamente la apertura del sumario y la corrida de vista. Manifiesta que la Aduana la condenó en base a un análisis que no se encontraba firme, ya que el pedido de segundo análisis era la vía recursiva pertinente. Asimismo, agrega que transcurridos 6 años de la exportación y de la extracción de muestras, el servicio aduanero no consideró que se trataba de un alimento perecedero y por ende esgrimió que el segundo análisis no podía realizarse debido a las malas condiciones de la muestra. 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 y que resulta de aplicación el artículo 898 del C.A.. Afirma que ha declarado correctamente la posición arancelaria de la mercadería exportada y que dicho hecho no puede ser rebatido válidamente a través de un procedimiento viciado de nulidad absoluta. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y/o que se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

III. Contestación del recurso: Que con fecha 14/06/2021 la representante del fisco, con patrocinio letrado, 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. En tal sentido sostiene que la actora no instó a la realización del segundo análisis luego de peticionada su realización, que tampoco demostró que la aduana haya incumplido la correcta preservación de la mercadería, y que tampoco ofreció acompañar la muestra obrante en su poder para la realización del segundo análisis. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. 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 en la PA NCM 2304.00.10.100 B y que, asimismo, se encuentra 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° 96540 la muestra "… se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido", y no resulta posible clasificarlo como una preparación alimenticia destinada a la alimentación de animales como lo ha declarado la actora. Concluye que la mercadería en cuestión no cumple con las condiciones necesarias para poder ser clasificada bajo la partida 2309. 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 las declaraciones y que, asimismo, dicha declaración inexacta ha conllevado a que se produzca el perjuicio fiscal requerido por el tipo infraccional. Finalmente, refiere que acompaña las actuaciones administrativas en forma digital, reservando la posibilidad de exhibirlas en su formato original, efectúa la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA Nº 12517-401-2013) se inician a fs. 1 con las Notas Nros. 292/13 y 1677/13, ambas de fecha 03/10/13, mediante las cuales se informa haberse extraído una muestra de la mercadería amparada por el PE N° 13 057 EC01 006846 T y se ordena la remisión al ITEM para su análisis. A fs. 2 se agrega copia certificada del PE involucrado documentado por la firma BMW DE ARGENTINA S.A.. A fs. 3 luce presentación de fecha 01/10/13 de la firma Alea y Cía. S.A., dirigida a la Aduana de San Lorenzo, que declara que *"… la mercadería a exportar posee núcleo vitamínico mineral para porcino y es utilizada para la alimentación de los mismos."*. A fs. 4 se agrega planilla con especificaciones del producto fechada en 27/09/13. A fs. 5 se agrega presentación de fecha 25/09/13 informando granulometría del producto. A fs. 6 luce el Acta de fecha 02/10/2013 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 de tres muestras (ITEM, interesado y Aduana) conforme Res. General AFIP N° 1582/03 *"… correspondiente a la mercadería amparada por DDT 13 057 EC01 006846 T (SUPLEMENTO ALIMENTICIO PARA CONSUMO ANIMAL –Máximo 9% Maíz partido, Mínimo 90% Harina de soja – 1% Núcleo Vitamínico para Porcinos …"*; a la vez que en dicho acto también *"… se le hace saber al interesado que podrá solicitar un segundo análisis en los términos del punto 3 del Anexo III de la norma mencionada."*. A fs. 7/14 luce agregada la Solicitud de Inscripción de Alimentos para Animales ante la Dirección General de Agroquímicos Productos Farmacológicos y

Veterinarios de fecha 27/09/13. A fs. 15/16 obra agregado el Protocolo de Análisis Lab N° 96540 elaborado por el ITEM de fecha 25/08/15. A fs. 17 luce la conclusión del Protocolo referido en los siguientes términos: *"La muestra informada mediante protocolo 96540 se trata de una mezcla de granulometría fina, constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido. 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° 154/16 de fecha 09/03/16 donde la Aduana entiende que la situación traería aparejada los fectos 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 no ha cobrado 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 ($ 331.680,66) y de los tributos (U$S 15.517,89). A fs. 32 luce la constancia de notificación de la apertura de sumario y corrida de vista por parte de la despachante en fecha 25/07/2016. A fs. 33 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. 34/36 luce el descargo presentado por la despachante en fecha 11/08/2016. A fs. 37/44vta presenta su descargo la firma BMW DE ARG S.A. en fecha 18/08/2016. A fs. 60/69, con fecha 16/11/2015, la firma BMW DE ARG SA solicita que se efectúe el segundo análisis de conformidad con el Anexo III pto. 3 de la RG AFIP 1582/03 y acompaña documentación. A fs. 70, con fecha 30/09/2016, se tuvieron por presentados los descargos referidos. A fs. 90/92, mediante SIGEA N° 13289-21300-2016 plantea revocatoria la firma BMW DE ARG. S.A.. A fs. 94/95 se rechaza la revocatoria planteada. A fs. 110 con fecha 31/05/17 se ordena remisión a los fines de emitir informe técnico. A fs. 111/112 se agrega la Nota N° 256/17 de fecha 14/07/17. A fs. 113, con fecha 17/08/17, se ordena remisión al Dpto. Técnica de la Nomenclatura y Clasificación arancelaria Div. Clasificación arancelaria. A fs. 114/116 obra el Dictámen Técnico N° 155/17 de fecha 22/09/17, el cual emite la siguiente opinión: *"La mercadería resultante correspondiente a la Destinación 13 057 EC01 006846 T, fraccionada en envíos parciales, debe conceptuarse como "Mezcla compuesta por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, 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. 117 se informa mediante Nota N° 368/17, 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. 125, se agregó nuevamente la presentación de fecha 16/11/15 efectuada por la firma BMW DE ARG S.A. solicitando segundo análisis. A fs. 137 se emitió la Nota N° 15/2017 de fecha 23/02/17 con motivo de la solicitud del segundo análisis por la firma exportadora, y la misma dispone que *"… correspondería la remisión del presente conjuntamente con la contramuestra correspondiente, al ITEM a sus efectos."*. A fs. 138 se agrega la Nota N° 405/2017 de fecha 17/04/17 el ITEM informa del mal estado de la muestra y que no se pudo efectuar análisis alguno sobre la misma. A fs. 139 se dicta la Nota N° 801/19 de fecha 04/12/19, en la cual concluye que resulta suficiente el resultado arrojado por el anterior análisis. Finalmente a fs. 140/148 se dicta la resolución N° 1138/2019 (AD SALO) de fecha 18/12/19, apelada en autos y a fs. 156/156vta. se aprueba la misma.

V.- Que con fecha 12/07/2021 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. (sin perjuicio de que, en el caso de autos, y tal como surge de fs. 22vta. de las actuaciones administrativas, dichos reintegros no se habían abonado).

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 057 EC01 006846 T 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° 96540- consideró que la mercadería debía ser clasificada como harina desgrasada 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° 96540 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 …"* (ver fs. 15/17 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, 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 02/10/2013 y que el Protocolo de Análisis LAB N° 96540 le fue notificado recién con fecha 23/10/2015, a raíz del cual solicitó un segundo análisis y propuso a una perito química a tal fin. Sin embargo, recién pudo tomar conocimiento de la denuncia efectuada por la Aduana, en oportunidad de que le fuera notificada la apertura de sumario y la corrida de vista respectiva, habiendo transcurrido casi 3 años de la toma de muestra (26/07/2016, ver fs. 33 de las act. adm.) dejándola así sin posibilidad del segundo análisis.

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. 37/44vta. 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 02/10/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 6) 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 96540 (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 respecto del requerimiento de un segundo análisis por parte de la firma exportadora (como vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable), 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, cabe destacar al respecto lo informado a fs. 138 de las actuaciones administrativas por el ITEM, ya en fecha 17/04/2017, con motivo del requerimiento por parte de la firma exportadora del segundo análisis sobre la toma de muestra: *"Atento a que la muestra testigo remitida a este instituto, se encuentra en mal estado, ello de la simple observación visual sin aperturar (microorganismos vivos, descomposición) y no pudiendo realizarle análisis alguno a la misma en esa condición, se procede a la devolución de los actuados …"*.

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, 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, (pese a que la firma exportadora solicitara expresamente el segundo análisis) fulmina de nulidad el Protocolo de Análisis LAB N° 96540 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° 96540 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° 96540 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 1138/2019 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-401-2013.

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° 96540 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 1138/2019 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-401-2013.

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

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.08.31 14:55:01 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 15:03:23 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: 2021.09.01 00:12:00 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: 2021.09.01 00:12:14 -03:00