República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-101520835-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Septiembre de 2022

Referencia: SENTENCIA. EX-2019-53646498- -APN-SGASAD#TFN "ALEA Y CIA. S.A."

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 Expediente **EX-2019-53646498- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"ALEA Y CIA. 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° 561/2018 (AD SALO) dictada por el Jefe Int. de Departamento de la Aduana de San Lorenzo con fecha 11/10/2018 en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-294-2014, resulta ajustada a derecho en cuanto condena a la firma ALEA Y CIA S.A. al pago de la multa de pesos $ 88.952,31 y al pago de tributos por la suma de U$S 18.734,69, con más los intereses correspondientes y la devolución de reintegros por U$S 1.375,06, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso a) del Código Aduanero (en adelante C.A.), en relación a la operación documentada mediante el Permiso de Embarque (en adelante P.E.) N° 12 057 EC01 009173 Y.

II.- Fundamentos de la apelación: Que con fecha 10 de junio de 2019 (IF-2019-53646171-APN-DTD#JGM) se presenta la actora mediante apoderados 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 todo 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 Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM). Sostiene que el servicio aduanero vulneró el referido procedimiento al no notificar el resultado de muestra del protocolo de análisis LAB 89872, no pudiendo 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 con anterioridad a la notificación de la corrida de vista, el Departamento de Técnica y Nomenclatura y Clasificación Arancelaria se expidió informando que del análisis clasificatorio practicado "… no resultaría aplicable la partida 2309". En relación a la muestra, advierte que desde que se produce su extracción hasta que es recibida la misma para su análisis, transcurrieron dos años y un mes, por lo que considera que el resultado del análisis efectuado pasado ya años de extraída la muestra respecto de un producto perecedero no puede reflejar en forma representativa la correcta composición de la mercadería. 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, agrega 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 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. Subsidiariamente, plantea la confiscatoriedad, ilegitimidad e inconstitucionalidad de la tasa de interés aplicable para las deudas tributarias. 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 10 de agosto de 2019 (IF-2019-78495625-APN-DNTEID#JGM) la representación fiscal, 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. Continúa con un completo análisis de la figura descripta en el art. 954 del C.A., 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 Posición Arancelaria (en adelante P.A.) 2304.00.10.100 B y que, asimismo, se encuentra configurada la infracción de declaración inexacta tipificada en el art. 954 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° 89872 la muestra "corresponde a una mezcla de estructuras vegetales a base de harina de Soja desgrasada (87%) y maíz molido (13%)", por lo que estas conclusiones sumado a los informes técnicos, motivan el acto administrativo legitimándolo con hecho y prueba. Cita doctrina 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. Rechaza el intento pretendido por la actora de deslindar su responsabilidad por la infracción cometida en relación a la aplicación del beneficio de la duda previsto en el artículo 898 del C.A. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de

los intereses fijados, cita jurisprudencia aplicable al caso de autos. Finalmente, refiere que acompaña las actuaciones administrativas, efectúa la reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta por el actor, confirmando el fallo recurrido, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-294-2014 se inician a fs.1 con la Nota N° 184/14 "V" de fecha 13/05/2014, mediante la cual se informa haberse extraído una muestra de la mercadería correspondiente a la destinación de exportación N° 12 057 EC01 009173 Y, adjuntándose copia del P.E.. A fs. 10/11 obra el Protocolo de Análisis LAB 89872 y las conclusiones de dicho análisis. A fs. 12 obra Nota N° 103/2014 por medio del cual se remite a fin de que la sección tenga a bien informar si fueron abonados a la firma exportadora los reintegros de la destinación en cuestión. A fs. 15/18 con fecha 23/09/2014 se apertura el sumario contencioso contra la fima ALEA Y CIA. S.A. y contra la despachante Barone Claudia Fabiana por la presunta comisión de la infracción al art. 954 Ap. 1 inc. a) y b) del C.A., a la vez se les corre vista de todo lo actuado y se les informa el importe de la multa por $ 329.452,98, de tributos por la suma de U$S S 18.734,69 y en concepto de reintegros por U$S 1.375,06. A fs. 32 surge la notificación SICNEA de la Resolución N° 549/2014 con fecha 13/11/2014. A fs. 35 se presenta el apoderado de la firma Alea y Cia. S.A. contestando vista y plantea nulidad. A fs. 49 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo no hace lugar a lo planteado por extemporáneo e improcedente como así también rechaza al recurso de revocatoria interpuesto a fs. 59/61 contra la mencionada resolución (Ver fs. 63/65). A fs. 76/77 el Jefe de la Sección Inspección Simultánea (S.I.S.) produce informe respecto de la mercadería declarada en la P.A. y a fs. 81/83 obra copia del Dictamen Técnico N° 68/17 (03/03/2017). Finalmente a fs. 134/142 se dicta la Resolución N° 561/2018 (AD SALO) de fecha 11/10/2018, apelada en autos (notificada a la actora por SICNEA con fecha 30/05/2019 -Fs. 152-).

V.- Que con fecha 23 de agosto de 2022 (PV-2022-87731718-APN-VOCXXI#TFN) se cierra el periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "G". Con fecha 30 de agosto de 2022 pasan los autos para alegar. Que mediante IF-2022-92200931-APN-DTD#JGM obra agregado el alegato de la actora y por medio del IF-2022-97631524-APN-DTD#JGM se encuentra agregado el de la representación fiscal. Finalmente, en fecha 20 de septiembre de 2022 se ponen los autos a sentencia.

VI.- Que, previo a todo, corresponde decidir 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 12 057 EC01 009173 Y 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° 89872- consideró que la mercadería se trata de una mezcla de estructuras vegetales a base de harina desgrasada de soja (87%) y maíz molido (13%). Que en base a la Nota 184/2014, la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.900 T, debiendo 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 reintegros de exportación al 0%, mientras que la declarada por Alea y Cia. S.A. (P.A. 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° 89872 elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), que concluyó que la mercadería *"…corresponde a una mezcla de estructuras vegetales a base de harina de soja desgrasada (aprox. 87%) y maíz molido (aprox. 13%)"* (Ver fs. 10/11 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 remitidas al ITEM con fecha octubre de 2012 y que del Protocolo de Análisis LAB N° 89872 nunca fue notificado, recién toma conocimiento con la corrida de vista notificada con fecha 13/11/2014, no siendo observados en ocasión de la extracción de la muestra, de la operación de exportación, y su posterior análisis.

Resalta 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 Alea y Cia. S.A. de ejercer el derecho que le correspondía, es decir, solicitar un segundo análisis de la muestra que en este caso no pudo ser ejercido por el exportador por falta de notificación del primer análisis realizado (contemplado en el Art. 3 del Anexo III de la Res. Gral.).

Que el planteo de nulidad que ahora se analiza fue esgrimido por la aquí en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 35/44vta. de las actuaciones administrativas.

VII.- Que, resulta oportuno remarcar 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 26/10/2012 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 1) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 18/01/2013 (fs. 10) y con fecha 28/02/2014 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 89872 (fs. 10/11). Cabe aclarar que obra a fs. 85 de las actuaciones cédula de notificación por medio de la cual se notificó a la firma Alea y Cia. S.A. del resultado del análisis correspondiente por la mercadería en cuestión con fecha 03/06/2014.

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 demora en la 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 de la misma a la parte interesada, 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° 89872, 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° 89872, 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° 89872, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 561/2018 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-294-2014.

3.- Con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. 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° 89872, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 561/2018 (AD SALO) dictada en la actuación SIGEA Nº 12517-294-2014.

3.- Con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.09.23 15:25:46 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.09.23 15:34:14 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: 2022.09.23 19:00:51 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: 2022.09.23 19:01:19 -03:00