República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-138677908-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Diciembre de 2022

Referencia: EX-2021-82432381- -APN-SGASAD#TFN - "VILUCO S.A. Y OTRO C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" - Sentencia.-

---

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"VILUCO S.A. Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expte. Nº **EX-2021-82432381- -APN-SGASAD#TFN**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presentan la firma "VILUCO S.A.", por apoderado, y el despachante de aduanas Sebastián Ignacio Moraiz, e interponen recurso de apelación contra la Resolución Nº 93/2021 (AD CAMP) dictada por el Jefe del Departamento Aduana de Campana en la Actuación Nº 12578-401-2013 (sumario N° 008-SC-200-2016/0), mediante la cual se los condena al pago de una multa de $194.366,10 por infracción al art. 954 ap.1 inc. a) del Código Aduanero, con relación a la destinación de exportación a consumo Nº 13008EC01010897Z, y se le intiman tributos a la firma por u$s34.621,68 en concepto de derechos de exportación con más los intereses. Manifiesta que en el año 2013 la firma "VILUCO S.A." oficializó la destinación de exportación 13008EC01010897Z a efectos de exportar toneladas de preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, comercializado bajo la denominación "VILUCOMIX 02". Relata que atento las características de la mercadería a exportar, al documentar la operación el propio sistema informático María daba aviso de que correspondía un control especial denominado "presuntivo" establecido por Res. Gral. AFIP Nº 1582/2003, por lo que, con posterioridad a dicha exportación, el personal aduanero procedió a la extracción de muestras representativas. Explica que habiendo sido oficializado el permiso de embarque, tuvo lugar la correspondiente extracción de muestra (en depósito fiscal terminal Las Palmas) lo que posibilitó que, finalmente, la Aduana de Campana, ante el cumplimiento de lo requerido, autorizara el consolidado de los diferentes embarques que la firma había ya cerrado comercialmente con sus clientes del exterior. Agrega que no sólo el embarque correspondiente a este permiso se desarrolló en esos términos sino todas las destinaciones aduaneras del año 2013 de premezcla tuvieron idéntico tratamiento, es decir, el producto era enviado al comprador extranjero bajo el Régimen de Control Presuntivo, lo que implicaba que la premezcla declarada bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900T era exportada siempre mediando previa extracción de muestras y garantizando el exportador las eventuales diferencias arancelarias que pudiera tener la mercadería en caso de que aduana objetara la

composición de la mercadería. Precisa que, una vez extraídas las muestras, el procedimiento debía continuar con el envío de las mismas a la División Laboratorio ITEM con el objeto de confirmar, análisis mediante, la adecuación de la mercadería conforme a sus características y propiedades, a lo declarado por el exportador. Plantea la nulidad del procedimiento, análisis y notificación de resultados de la muestra resultantes del protocolo de análisis LAB 95.755 y, en consecuencia, de todas las actuaciones que de dicho análisis resulten. Sostiene la inviabilidad del sumario iniciado por la aduana sobre la base de una serie de aspectos procedimentales básicos que no habían sido observados en ocasión de la extracción de la muestra de la operación de exportación y su posterior análisis, en abierto incumplimiento con las disposiciones normadas en la Res. Gral. AFIP Nº 1582/2003. En ese sentido, se agravia de que el permiso de embarque 13008EC01010897Z no tiene asociado el formulario de entrega de muestra que la Res. Gral. AFIP Nº 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. Refiere a la facultad prevista en el art. 3 del anexo III de la Res. Gral. AFIP Nº 1582/2003 de solicitar un segundo análisis de la muestra que en este caso no pudo ser ejercida por el exportador por falta de notificación del primer análisis realizado. Señala que el sumario aduanero adolece de deficiencias que vician su validez como acto administrativo, provocando una severa afectación al derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional, en el marco a su vez de lo previsto también en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que, oportunamente, se resuelva en forma favorable la pretensión esgrimida y se deje sin efecto la resolución aduanera apelada.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Sostiene que las nulidades planteadas por las recurrentes carecen de sustento legal y fáctico. Señala que la actora carece de respaldo procesal para peticionar la nulidad en la forma -en virtud de lo normado por el art. 1051 del C.A.-. En ese sentido, considera que a los fines de obtener la declaración de nulidad el interesado debe demostrar el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca, puesto que la validez de los actos administrativos se debe analizar según el perjuicio que sufren los intereses intervinientes. Recalca que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe un perjuicio. Destaca que no se ha vulnerado el derecho de defensa, siendo que ante la notificación de la corrida de vista, las coactoras tuvieron oportunidad de ejercer su defensa. Sostiene que la posición arancelaria declarada por la firma en el P.E. es incorrecta ya que se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación en la posición arancelaria NCM 2304.00.10. Afirma que se encuentra configurada la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA y que las liquidaciones de multa y diferencias de tributos efectuadas son correctas. Refiere al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Reseña el marco normativo establecido por el Decreto 618/1997, y lo dispuesto por la Res. Gral. AFIP Nº 1618/2003. Señala que la intención de la actora de utilizar al SENASA como un organismo especializado en la clasificación arancelaria de mercaderías carece de sentido, en cuanto su ámbito de actuación se circunscribe únicamente al aspecto higiénico sanitario de la mercadería a exportar. Considera que se ha configurado la infracción imputada por cuanto el resultado del análisis de la muestra llevada a cabo por el ITEM difiere con lo declarado por “VILUCO S.A.” en el P.E. involucrado y, de allí, el núcleo fáctico de la declaración inexacta imputada: la mercadería presentada a despacho difiere de la declarada de manera comprometida por la firma. Indica que, en consecuencia, no sólo se trata de una divergencia clasificatoria, sino que la imputación responde, además, a la diversa calidad de la mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración por parte del interesado. Expresa que la operatoria aduanera se encuentra estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del exportador-importador y

la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Plantea el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta por la actora, y se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante PV-2022-121990919-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho, y por IF-2022-126288698-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12578-401-2013 se inicia con la Nota Nº 813/13 mediante la cual se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13008EC01010897Z a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a efectos de su análisis -v. fs. 1-. A fs. 2 se glosa copia del PE Nº 13008EC01010897Z. A fs. 4 obra Acta de extracción de muestras del 28/08/2013. A fs. 5 luce el Protocolo de Análisis LAB 95.755 de fecha 09/03/2015 y a fs. 7 las conclusiones del mismo. A fs. 8 obra informe de la denuncia emitido por el Verificador actuante de la Aduana de Campana indicando posición arancelaria propuesta y perjuicio fiscal. A fs. 9 obra Acta Denuncia Nº 008-DN -2016-2014/3. A fs. 12 con fecha 26/05/2016 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. y se corre vista de todo lo actuado al despachante de aduana Sebastián Ignacio Moraiz y a la firma “Viluco S.A.” -notificados personalmente el 26/07/2016 con la solicitud de copias obrante a fs. 13-. A fs. 14/28 ref. obra contestación de vista de la firma y el despachante de aduanas en la que plantean la nulidad del procedimiento de análisis de la muestra resultante del Protocolo de Análisis LAB 95.755 y adjunta documentación a fs. 29/70 ref. A fs. 79/80 obra el Informe Técnico Nº 025/14 emitido por la División Clasificación Arancelaria, en la órbita del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria. A fs. 81/86 se agregan copias de la Actuación SIGEA Nº 12115-7-2014. A fs. 90/92 obra el Dictamen Nº 114/2021 (SESU AD CAMP) y a fs. 93/95 se dicta la Resolución Nº 093/2021 (AD CAMP). A fs. 98 se acredita la interposición del recurso ante esta instancia.

V.- Que corresponde resolver si la resolución apelada en la causa por la que se le imputa a las recurrentes la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del Código Aduanero en relación con la destinación de exportación a consumo Nº 13008EC01010897Z, se ajusta a derecho.

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 las recurrentes 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 13008EC01010897Z fue declarada en la P.A. 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, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 95.755 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.200G, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 27%.

Que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 95.755 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 de cloruro agregadas". Asimismo, el informe aclara 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…" (ver fs. 6 de las act. adm.).

VI.- Que, como se indicó anteriormente, en primer lugar, las recurrentes se agravian de 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. 14/28 ref. de las actuaciones administrativas.

Que las recurrentes 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, y c) el Protocolo de Análisis LAB 95.755 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.

Que 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 Nº 13008EC01010897Z y a fs. 3 la solicitud de análisis OM-1020. A su vez, a continuación luce 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.

Que en cuanto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 28/08/2013 (ver Acta de fs. 4), enviada a la Div. I.T.E.M. el 23/09/2013 (ver Nota Nº 813/13 de fs. 1) y recibida el 22/10/2013 (según Protocolo de Análisis LAB 95.755 de fs. 5). Asimismo, el Informe final fue emitido el 09/03/2015. 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.

Que en relación con la falta de notificación del resultado del Análisis, cabe recordar lo establecido por la Resolución General AFIP 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 no hay constancia en las actuaciones administrativas de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 95.755 -cuestionado en la especie-, incumpliendo de esta manera lo dispuesto en la Res. Gral. AFIP Nº 1582/03, y afectándose el derecho a producir un segundo análisis a efectos de determinar la verdadera composición química de la mercadería involucrada en autos, derecho que no puede ser subsanado en esta instancia. En ese sentido, cabe destacar que las recurrentes tomaron conocimiento del resultado referido Protocolo con la corrida de vista ordenada a fs. 12 de fecha 26/05/2016 -notificada personalmente el 26/07/2016 con la solicitud de copias obrante a fs. 13-, sin posibilidad de solicitar válidamente un segundo análisis atento las "condiciones y plazo de conservación" propios de la mercadería de que se trata. En efecto, se indica que "*el producto se debe conservar en lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar. Las temperaturas de almacenamiento no deben superar los 25°C.*

En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses" (v. Certificado Nº 12-407/A/EE, expediente Nº 161366/12 del SENASA y su correspondiente solicitud).

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, como se dijo, resulta de las constancias obrantes en la causa (Certificado Nº 12-407/A/EE, expediente Nº 161366/12 del SENASA y su correspondiente solicitud, cuya copia se acompañó en autos mediante RE-2021-82404547-APN-SGASAD#TFN) que 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 si bien el despachante de aduanas interviniente en la operación en trato estuvo presente en la extracción de muestras -conf. resulta del Acta de fs. 4 de act. adm.-, no lucen constancias de que haya formado parte de la práctica del análisis pertinente, socavándose 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 95.755 toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculcan 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 95.755 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

VII.- Que atento la forma en que se resuelve el presente torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

VIII.- Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de expresarse en el mismo sentido al del presente en el pronunciamiento dictado el 28/06/2021 en autos "Viluco S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expte. EX-2019-60680128 -APN-SGASAD#TFN, que tramitó ante la Vocalía de la 19º Nominación.

Por ello, voto por:

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 95.755 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 93/2021 (AD CAMP) dictada en la Actuación Nº 12578-401-2013. Con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 95.755 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 93/2021 (AD CAMP) dictada en la Actuación Nº 12578-401-2013. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.12.26 16:08:04 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: 2022.12.26 19:08:16 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: 2022.12.26 19:16:38 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.26 19:17:44 -03:00