República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-87439643-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Agosto de 2022

Referencia: EX-2021-73136284 -APN-SGASAD#TFN MOLINOS CAÑUELAS S.A. (Sentencia)

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 **"MOLINOS CAÑUELAS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, **EX-2021-73136284 -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso se endilgó a la recurrente encontrarse incursa 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 $ 213.270,81 y formular un cargo por diferencia de tributos adeudados por U$S 43.366,24, sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque Nº 13 083 EC01 000003 U no se corresponde con la declarada, resultando así una Posición Arancelaria inadecuada.

III.- Contra ese pronunciamiento administrativo, la firma Molinos Cañuelas S.A. interpuso 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 94887 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 12403-2-2013 surge que: a fs. 1/2 se envía muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 12 083 EC01 000006 U a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis. A fs. 4 obra Acta con constancia de extracción de muestras. A fs. 7 obra el Protocolo de Análisis LAB 91499 de fecha 16/07/2014 y a fs. 8 las conclusiones del mismo. A fs. 38 obra informe de la denuncia efectuado por el Verificador actuante de la Aduana de Campana indicando posición arancelaria propuesta y perjuicio fiscal. A fs. 43 obra el Acta de Denuncia 90083-51-2014. A fs. 47/vta. se dispone la instrucción de sumario y se corre vista de todo lo actuado a la firma "Molinos Cañuelas S.A.". A fs. 48 obra constancia de su notificación y a fs. ref. 57/62 obra la contestación efectuada a la vista conferida. A fs. 66 se tiene por presentada a la firma y a fs. ref. 70/72 obra presentación de revocatoria por no hacer lugar a la prueba solicitada. A fs. 81 obra la Nota N° 61/2018 Sección IS (AD

SALU) por medio del cual se rectifica la posición arancelaria. A fs. 83/vta. se rectifica la corrida de vista oportunamente efectuada. A fs. 86/88 obra el Dictamen Nº 040/19 y a fs. 90 se corre vista a la firma Molinos Cañuela S.A a fin de que alegue sobre la prueba producida. A fs. 92/101 la referida firma contesta la vista solicitando la nulidad de todo lo actuado. A fs. 109/111 obra el Dictamen 49/2019 y a fs. 112/115 obra la Resolución N° 31/2019 (AD SALU).

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 con el 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 13 083 EC01 000003 U fue consignada en la PA 2309.90.90.900 T "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 91499 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.100 B. 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 91499 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "se trata de una mezcla de estructuras vegetales con una proporción de harina de soja desgrasada (94%) y maíz molido (6%), con presencia de cloruros agregadas".

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. 92/101 de las actuaciones administrativas.

La actora sostiene que el Protocolo de Análisis LAB 91499 no fue notificado, privándola de esa manera de ejercer las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso. Respecto a ello, cabe señalar que, según surge de fs. 48, la primera notificación del resultado del análisis fue con la corrida de vista de fs. 47/vta. Nótese que, al contestar la misma, la actora ofreció como prueba pericial que se cumpla con el segundo análisis de las muestras en los términos del ap. 3 del Anexo III de la Resolución General AFIP 1532/2003, pedido que fue rechazado por considerarse inconducente y dilatoria (ver fs. 66).

Respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 05/01/2013 (ver acta de fs. 4), enviada a la Div. I.T.E.M. el 07/01/2013 (ver Nota Nº 2/13 SEC V (AD SALU) de fs. 1) y recibida el 19/04/2013 (según Protocolo de Análisis LAB 94887 de fs. 7). Asimismo, el Informe final fue emitido el 16/07/2014. 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.

Con 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."

Cabe señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que no hay constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 94887, las recurrentes tomaron conocimiento del mismo con la corrida de vista ordenada a fs. 47 de fecha 27/10/2014 -notificada el 01/12/2014-, es decir, 1 año y 11 meses después de la toma de la muestra (el 05/01/2013).

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, el propio servicio aduanero en la Nota N° 61/2018 de fecha 21/05/2018 (v. fs. 81/82 de las actuaciones administrativas) informa que la muestra testigo posee un deterioro tal que imposibilita que sea utilizada para realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de mercaderías 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, 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 de la resolución apelada.

Por lo expuesto, **voto por:**

Hacer lugar a la nulidad opuesta y revocar la Resolución Nº 31/2019 (AD SALU) dictada en la actuación SIGEA Nº 12403-2-2013. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Hacer lugar a la nulidad opuesta y revocar la Resolución Nº 31/2019 (AD SALU) dictada en la actuación SIGEA Nº 12403-2-2013. Con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.08.22 14:32:46 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: 2022.08.22 14:35:36 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: 2022.08.22 16:11:37 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: 2022.08.22 16:11:55 -03:00