Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-12470171-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Febrero de 2023

Referencia: EX-2019-52374641- -APN-SGASAD#TFN - "ALEA Y CÍA S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" - Sentencia.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis y Miguel N. Licht (por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura), a fin de resolver en los autos **"ALEA Y CÍA S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expte. Nº **EX-2019-52374641- -APN-SGASAD#TFN**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "ALEA Y CÍA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO), y su aprobatoria Nro. 2019-363-E, dictadas por la Aduana de San Lorenzo, en el expediente Nro. 12517-296-2014, en cuanto la condena por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A. al pago de una multa de $65.014,02 y se le intima al pago de u$s14.267,16.- en concepto de tributos con más los intereses correspondientes y u$s1.083,24.- por devolución de estímulos a la exportación. Manifiesta que la firma oficializó ante la aduana de San Lorenzo, en fecha 29/08/12, el Permiso de Embarque Nro. 12 057 EC01 006493 Z, mediante el cual documentó la exportación a consumo de mercadería (Preparación para la alimentación de animales) de la PA Nro.2309.90.90.900 T, por la que tributó un 5% de derechos de exportación. Expresa que al momento de registrar el PE, el servicio aduanero extrajo muestras del producto exportado y, luego autorizó y otorgó el libramiento de la mercadería. Relata que el ITEM (Instituto Técnico de Examen de Mercaderías) supuestamente efectuó el primer análisis de la muestra el 28/02/14 (es decir transcurridos 1 año y 6 meses de extraída la muestra y exportado el alimento en cuestión) y el servicio aduanero en el mes de junio de 2014 notificó el resultado del Protocolo de Análisis Nro. LAB 86656; y la firma dentro del plazo de 30 días –estipulado en el Anexo III, punto 3 previsto en la Res. Gral. AFIP Nro.1582/2003- solicitó el 11/06/14 que se efectúe el segundo análisis (SIGEA Nro. 13289-21908-2014). Señala que el servicio aduanero no aguardó el segundo análisis, y le notificó la apertura del sumario y corrida de vista. Plantea la nulidad absoluta e insanable de todo lo actuado por vulneración grave del procedimiento establecido (Res. Gral. AFIP Nro.1582/2003). Destaca que se ha vulnerado gravemente su derecho de defensa -art. 18 de la C.N.-. Ello por cuanto, por una parte, la notificación de la corrida de vista, oportunidad en la que la recurrente tomó conocimiento de la denuncia, se efectuó el 13/11/14 -es decir, transcurridos 2 años y 4 meses de exportada la mercadería y de extraída la muestra- y, por otra parte, al momento en que el servicio aduanero ordenó realizar el

segundo análisis, el 23/02/17 -transcurridos casi 5 años-, la contramuestra se encontraba en estado absoluto de descomposición, toda vez que se trataba de un “alimento perecedero”. En subsidio, plantea la confiscatoriedad e ilegitimidad de la tasa de interés que actualmente el servicio aduanero aplica sobre los tributos que reclama al administrado. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas Nº 12517-296-2014. Plantea el caso federal. Solicita que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y/o se revoque en todas sus partes la Resolución apelada, con costas a la demandada.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Refiere a los elementos configurativos de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. “a” del C.A. Cita jurisprudencia. Afirma que aún cuando el acto fuera irregular ha logrado la finalidad a la que estaba destinado. Destaca que la recurrente se ha limitado a manifestar su desacuerdo con el actuar de la administración, pero no aportó nuevos elementos de prueba que permitan desvirtuar la imputación efectuada por el servicio aduanero. Advierte que la actora no cumplió con la carga de la prueba que le compete a efectos de lograr su exculpación. Señala que se ha obviado la doctrina relativa a la legitimidad y validez de los actos administrativos del art. 12 de la ley 19.549. Indica que no resulta aplicable al caso el beneficio de la duda previsto en el art. 898 del C.A. Plantea el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta por la contraria y se confirme el fallo recurrido, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante PV-2020-65079668-APN-VOCXX#TFN se difiere la nulidad planteada por la actora para ser tratada junto a la cuestión de fondo, por PV-2022-131999482-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G”, y por IF-2022-135515268-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12517-296-2014 se inicia con la Nota Nº 182/14 “V” emitida por la Sección “V” de la Aduana de San Lorenzo en relación con la extracción de muestras del DDT Nº 12 057 EC01 006493 Z y, posteriormente, se ordena el pase a la Sección “S” para la apertura de sumario contencioso (fs. 1/ 2). A fs. 3/11 obran copias de mails con informe de la División Clasificación Arancelaria, del P.E. N° 12 057 EC01 006493 Z oficializado el 29/08/2012, copia del Protocolo de Análisis LAB 86656 y sus conclusiones, y del informe sobre el producto “PREMIX COTRASEP IV - ALEA” exportado. A fs. 13/14 obra constancia del reintegro cobrado por la actora en relación al P.E. mencionado. A fs. 15/18 mediante Resolución N° 547/2014 (AD SALO) del 23/09/2014 se resuelve la apertura del sumario y se corre vista de todo lo actuado a la firma y a la despachante –notificadas el 13/11/2014 según constancias de fs. 32 y fs. 33-. A fs. 35/43 ref. la firma “Alea y Cía. S.A.” contesta la vista conferida y plantea la nulidad de todo lo actuado en virtud de la violación del procedimiento establecido por la Resolución General N°1582/03. A fs. 47/vta. ref. luce copia de la presentación de la firma mediante la cual solicita que se efectúe segundo análisis en los términos del Anexo III, Punto 3 de la Resolución General AFIP Nro. 1582/2003 (presentado el 11/06/14). A fs. 48 se resuelve no hacer lugar a las nulidades planteadas, y contra dicho acto la actora plantea revocatoria a fs. 59/61 ref., siendo rechazada por la Resolución N° 342/2015 (AD SALO) -fs. 64/65-. A fs. 49 se declara la rebeldía de la despachante Claudia Fabiana Barone. A fs. 56/58vta. se presenta la despachante, solicita cese de rebeldía, presenta su descargo y adhiere a la defensa del exportador. A fs. 75 obra Nota N° 812/2016 (SUMARIOS) mediante la cual se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a los fines de adjuntar los resultados del segundo análisis de la muestra representativa y emitir informe técnico, la que se contesta a fs. 76/77. A fs. 79/80 obra copia del Protocolo de Análisis LAB 86656 (con firma del personal responsable del ITEM). A fs. 81/83 obra el Dictamen Técnico N° 100/17. A fs. 127 se agrega la cédula de notificación SICNEA 14057NOTI000525U mediante el cual se remitieron a la firma “Alea y Cía S.A.” copias del resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por las destinaciones que indica, entre ellas se menciona el P.E. Nº 12 057 EC01 006493 Z, y se le informa además que “el resultado del

mismo difiere de los valores declarados para la merc. en trato" por lo que se le hace saber que podría solicitar el segundo análisis dentro del mes de recepcionado –notificado el 03/06/14-. A fs. 128/131 luce copia del SIGEA 13289-21908-2014 mediante el cual la firma solicitó segundo análisis en los términos del Anexo III, punto 3 de la Res. Gral. AFIP Nº 1582/03, informando la Jefa (Int.) Sección Muestras que las muestras testigos remitidas se encuentran en estado de descomposición. A fs. 133/136 luce el Dictamen Nº 268/2018, y a fs. 138/145 se dicta la Resolución N° 601/2018 (AD SALO) -apelada en autos-.

V.- Que corresponde resolver si la resolución apelada en la causa, por la que se le imputa a la recurrente la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del Código Aduanero en relación con el P.E. Nro. 12 057 EC01 006493 Z, 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 la recurrente 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 12 057 EC01 006493 Z fue declarada en la P.A. Nro. 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 fundado en el análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB 86656 consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.100B, en cuyo caso la alícuota que debería haberse pagado por derechos de exportación era del 32%, y no correspondían reintegros a la exportación (conf. Decreto Nro. 100/12 y sus modificatorias).

Que el servicio aduanero fundó su decisión en el Protocolo de Análisis LAB 86656 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías que concluyó que la mercadería analizada "…corresponde a una mezcla de estructuras vegetales a base de harina de soja desgrasada (aprox. 89,5%) y maíz molido (10,5%)" –v. 79/80 act. adm.-.

VI.- Que corresponde resolver en autos, en primer término, el planteo de nulidad formulado por la recurrente.

Que la firma funda dicho planteo en que, por una parte, solicitó en tiempo y forma la realización del segundo análisis y, sin embargo, el servicio aduanero no aguardó ese análisis, notificando la apertura de sumario y la corrida de vista. En ese sentido, destaca que se ha vulnerado gravemente el procedimiento establecido por Resolución General AFIP Nro. 1582/03.

Que no obstante ello, se agravia la actora de que al momento en que el servicio aduanero ordenó realizar el segundo análisis -transcurridos casi 5 años desde la toma de la muestra- la contramuestra se encontraba en estado absoluto de descomposición -v. fs. 131 act. adm.-.

Que la Resolución General AFIP N° 1582/03 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 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 (29/08/2012) y el análisis de dicha muestra (el 28/02/2014, según fs. 10/11 de las act. adm.) y que su resultado se notificó a la firma el 03/06/2014, implicando ello que, en la práctica, no pueda realizarse el segundo análisis conforme surge de fs. 131 de las actuaciones administrativas (observación de microorganismos y descomposición).

Que por ello, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero no puedan subsanarse en esta instancia. Nótese que se trata de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación lo que impide 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, por otro lado, cabe destacar que no obra en las actuaciones administrativas constancia alguna de que se haya notificado a la firma del acto de extracción de muestras ni de la práctica del análisis pertinente.

Que, por las razones expuestas, se concluye que se socavó a la recurrente 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 86656 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.

VII.- 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 responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

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

IX.- Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de pronunciarse en el mismo sentido al del presente en el pronunciamiento dictado el 06/07/2021 en autos "ALEA Y CÍA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expte. EX-2019- - 49745061 APN-SGASAD#TFN, que tramitó ante la Vocalía de la 19º Nominación.

Por ello, voto por:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora y, declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-296-2014.

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

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede SE RESUELVE:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora y, declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-296-2014.

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

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Miguel N. Licht, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.02.02 15:10:16 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: 2023.02.02 15:18:02 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: 2023.02.02 15:18:49 -03:00