República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-12472623-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Febrero de 2023

Referencia: EX-2021-73234871- -APN-SGASAD#TFN - "COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS 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 (titular de la Vocalía 20° Nominación) y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos **"COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expte. Nº **EX-2021-73234871- -APN-SGASAD#TFN**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 27/2019 (AD SALU) dictada en la Actuación Nº 12404-55-2013 en cuanto la condena por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del Código Aduanero al pago de una multa de $186.743,23 y le intima al pago de u$s36.402,90 en concepto de derechos de exportación. Reseña los antecedentes que dieron origen a la causa. Explica que la firma documentó la exportación de preparaciones para la alimentación animal de la posición arancelaria 2309.90.90.900 T con su correspondiente certificación del SENASA, oficializada la destinación de exportación se le asignó canal de selectividad rojo y, en el marco del ejercicio de las facultades de contralor del servicio aduanero, se extrajo un juego de muestras de la mercadería exportada. Relata que el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías dependiente de la Dirección General de Aduanas efectuó el análisis, cuyo resultado no le fue notificado -de acuerdo con lo previsto en la Res. Gral. Nº 1582/2003-, y en el año 2015 se formuló la denuncia por la comisión de declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. a) del C.A. con fundamento en que el resultado de análisis arrojó que la mercadería estaba compuesta mayoritariamente por harina de soja desgrasada, semillas de maíz y cloruro de sodio, afirmando la Aduana que la mercadería debió haber sido clasificada en la posición 1208.10.00.000J, refiriéndose al protocolo de análisis y a las reglas 2b) y 3b) de clasificación arancelaria. Agrega que la Aduana le rechazó la prueba pericial de segundo análisis sosteniendo que resultaba "inconducente y dilatoria", pero remitió el expediente al área operativa a los fines de elaborar un informe técnico. El informe técnico fue incorporado y, recién en ese acto, la Aduana informó que la muestra testigo presentaba tal grado de deterioro que hacía imposible su segundo análisis. Afirma que no existió declaración inexacta. Resalta que se incumplió con la Resolución General Nº 1582/2003, y alude a la inaptitud de las muestras tomadas por la Aduana de San Luis para ser analizadas por el deterioro que han sufrido,

consecuencia del incumplimiento de la obligación de la Aduana de preservar las muestras en perfecto estado de conservación (confr. art. 3.7 Anexo II de la Res. Gral. Nº 1582/2003). Destaca que la imposibilidad de producir un segundo análisis de la mercadería con intervención de la firma, refleja un sinfín de irregularidades procedimentales en la instrucción del sumario infraccional que la colocó en una situación de absoluta indefensión, contraria al derecho de derecho defensa y a la garantía del debido proceso tutelados por el Art. 18 de la Constitución Nacional. Refiere a la clasificación arancelaria de la mercadería en cuestión y advierte que, aún con las precarias conclusiones que arroja el protocolo de análisis y los componentes determinados, la mercadería exportada es una premezcla para la alimentación animal, y de ningún modo constituye un residuo de la extracción del aceite de soja. En subsidio, invoca la aplicación del art. 898 del C.A. Alega la inconstitucionalidad de la deuda determinada y de la tasa de interés aplicada. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que haga lugar al recurso interpuesto, y se deje sin efecto la Resolución recurrida, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido en la causa. Formula negativa genérica. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Manifiesta que la Aduana ha actuado respetando en un todo el procedimiento establecido en el Código Aduanero (arts. 1080 y ss.), y en ningún momento se ha vulnerado el derecho de defensa de la actora. Señala que la posición arancelaria declarada por la firma en el permiso de embarque es incorrecta ya que se aleja de los métodos establecidos por la normativa aplicable para su correcta clasificación arancelaria. Explica que la mercadería pasible de ser clasificada en la partida 23.09 son únicamente los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales que adquieran la condición de “preparaciones”. Afirma que se encuentra configurada la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA. En cuanto a la liquidación tributaria en dólares y la tasa de interés aplicable, recuerda la doctrina sentada por el fallo Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA”, y respecto de los intereses cita los arts. 794 a 796 del C.A. y las resoluciones dictadas sobre tasa de interés por la Secretaría de Hacienda. Cita abundante jurisprudencia en relación a los intereses. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace de plantear el caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que por PV-2022-120396788-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G"; y mediante IF-2022-127065754-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12404-55-2013 se inicia a fs. 1 con la Nota del 08/04/2013 mediante la cual el Administrador de la Aduana de San Luis remite muestra a la Sección “V”. A fs. 3 obra el Acta de extracción de muestras "... con el objeto de someterlas a un análisis de Carácter Estadístico" de fecha 08/04/2013. A fs. 4 se agrega copia del PE N° 13 083 EC01 001162 E (oficializado el 04/04/2013) y a fs. 5 la factura comercial. A fs. 6 obra la Nota Nº 96/2013 SEC. V (AD SALU) del 09/04/2013 mediante la cual se remite una muestra al ITEM. A fs. 7/8 obra agregado el Protocolo de Análisis LAB N° 92.028 de fecha 30/09/2014. A fs. 9 el ITEM por Nota N° 2458/2014 (DV ITEM) del 08/10/2014 deja constancia de la remisión del resultado de análisis mediante el referido Protocolo. A fs. 10/vta. se glosa el Acta de Denuncia del 31/10/2014 formulada contra “CÍA. ARG. DE GRANOS S.A.” con motivo de que “para la destinación N° 13 083 EC01 001162 E se declaró mal la P.A. Según resultado protocolo de análisis”. A fs. 12 luce la planilla de aforo para la destinación en trato. A fs. 13 obra informe de la denuncia emitido por el Jefe (I) Aduana Domiciliaria de la Aduana de San Luis indicando posición arancelaria propuesta, multa y perjuicio fiscal. A fs. 14/vta., con fecha 11/11/2014, se dispone la instrucción de sumario, en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A., a la firma “COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.” y al despachante de aduana MASTRANGELO JUAN PABLO, por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., y se les corre vista de todo lo actuado, informándoles el importe de la multa mínima ($125.279,76.-) y de los tributos (u$s24.421,01.-). A fs. 16 y fs. 17 se glosan las cédulas SICNEA

Nros. 15083NOTI000069A y 15083NOTI000070P cursadas a la firma “COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.” y al despachante MASTRANGELO JUAN PABLO cuyo Estado es ENVIADO el 04/03/2015. A fs. 17/22 la firma contesta vista -el 19/03/15-, y a fs. 26/27 ref. presenta su descargo el despachante -el 06/04/2015-. A fs. 29 con fecha 21/04/2015 se tuvo por presentados a la firma exportadora y del despachante, y por contestadas las vistas, y se deniega la prueba pericial técnica ofrecida por la firma por considerarse “inconducente y dilatoria”, contra lo cual la firma interpone revocatoria a fs. 40/41. A fs. 42, previo a todo trámite, como medida para mejor proveer se intima al presentante a que acredite el cumplimiento de la Resolución Nº 1582/2003, Anexo III, Pto. 3. A fs. 45 ref. la firma designa perito de parte y éste último acepta el cargo. A fs. 49 el Administrador de la Aduana de San Luis mediante providencia del 06/10/2015 indica que “toda vez que el presentante no ha acreditado haber solicitado el segundo análisis dentro del plazo establecido por la Resolución Nº 1582/2003 Anexo III, Pto. 3 para efectuar el mismo, sigan los autos según su estado…”. A fs. 51/52 ref. la firma interpone recurso de revocatoria contra la resolución del 06/10/2015, al que se hace lugar con fecha 26/05/2016 ordenándose la remisión de las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea (ex Sección Verificación) a los fines de que se efectúe informe técnico sobre la cuestión debatida en autos, y se informe el estado en que se encuentra la muestra testigo a los fines de realizar un segundo análisis químico (v. fs. 53). A fs. 59/60 obra la Nota Nº 71/2018 Sección IS (AD SALU) del 01/06/2018 por la que, por aplicación de la Regla General Interpretativa 2 b) y seguidamente por la Regla General Interpretativa 3 b) y atento Dictámenes Técnicos emitidos por la DV. Clasificación Arancelaria, se rectifica la Posición Arancelaria SIM 1208.10.00.000J por la 2304.00.10.100B y, en virtud de ello, el encuadre legal y, el importe de la multa y derechos adeudados. En este sentido, se indica que el “perjuicio fiscal por Art. 954 a) de USD36.402,90 que en pesos asciende a $186.743,23 Tipo de Cambio $5,1299; y un perjuicio fiscal por Art. 954 b) de USD124.544,30 que en pesos asciende a $638.899,80 Tipo de Cambio $5,1299”. Asimismo, en esa Nota indica que con respecto al estado en que se encuentra la muestra testigo informa que “se constató un grado tal de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM). A fs. 61 con fecha 07/03/2019 se ordena rectificar la corrida de vista efectuada en la causa, y se corre vista de lo actuado a la firma imputándosele la comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y b) del CA, y haciéndole saber el importe de la multa mínima ($638.899,80.-) y de los tributos (u$s124.544,30.-). A fs. 64/67, con fecha 28/08/2019, se emite el Dictamen Técnico N° 043/19. A fs. 73/75 obra el Dictamen Nº 47/2019 emitido el 25/09/2019. A fs. 76/79 se dicta la Resolución Nº 27/2019 (AD SALU) por la que se resuelve condenar a la firma exportadora al pago de una multa de $186.743,23 por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, con más u$s36.402,90 en concepto de derechos de exportación; y absolver al despachante de aduanas MASTRANGELO JUAN PABLO por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero. A fs. 80 se eleva a la Dirección de Asesoría Legal Aduanera a los fines de su aprobatoria, la que se expide a fs. 81/82. A fs. 84/vta. se emite la Resolución RESOL-2019-402-E-AFIP-SDGTLA que aprueba el art. 2º de la Resolución 27/2019 (AD SALU).

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 N° 13 083 EC01 001162 E, 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. N° 13 083 EC01 001162 E fue consignada en la PA 2309.90.90.900T *"Los demás (R. 2012/93 ex – ANA) Las demás - Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES"*, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis N° 92.028- 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%.

Que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis Nº 92.028 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "se trata de una mezcla de granulometría heterogénea constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido. Se observa la presencia de cristales de cloruros agregados y las demás características mencionadas en el informe". Asimismo, dicho informe aclara que "No es posible cuantificar las estructuras vegetales debido al alto grado de molienda que presenta la muestra", infiriendo a partir de la observación que "…el componente mayoritario es la harina de soja desgrasada" (ver fs. 7/8 de las act. adm.).

VI.- Que, en primer lugar, la recurrente se agravia de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General N ° 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio.

Que la actora sostiene que el Protocolo de Análisis LAB 92.028 no le fue notificado, privándola de esa manera de ejercer las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso.

Que, en ese sentido, destaca que el resultado del primer análisis le fue recién notificado en oportunidad de la corrida de vista del sumario y al contestarla, con el objeto de realizar el segundo análisis contemplado en el apartado 3 del Anexo III de la citada Resolución General N° 1582/03, ofreció prueba pericial técnica, la que fue rechazada por el servicio aduanero por considerarse "inconducente y dilatoria" (v. fs. 29 de las act. adm.).

Que respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 08/04/2013 (ver acta de fs. 3 de las act. adm.), enviada a la Div. I.T.E.M. el 09/04/2013 (según constancia de fs. 6 de las act. adm), indicándose en el Protocolo de Análisis LAB 92.028 que la "Fecha de Entrada" es 11/05/2013 y que la fecha de emisión del Protocolo es 30/10/2014 y, sin embargo, la Conclusión del Protocolo indica que es del 30/09/2014. Por lo que de las constancias obrantes en el sumario no puede conocerse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra ni su estado de conservación.

VII.- Que con relación a la falta de notificación del resultado del análisis, cabe recordar lo establecido por la Resolución General N° 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III dispone 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 de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que con fecha 08/04/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 3), la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 11/05/2013 (fs. 5) y con fecha 30/09/2014 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 92.028 (fs. 7/8).

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 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 Nº 71/2018 Sección IS (AD SALU) del 01/06/2018 -v. fs. 59/60- informa que la muestra testigo presenta un grado de deterioro tal que imposibilita que sea utilizada con fines de 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, en ese orden de ideas, cabe destacar 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 efecto, el tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra, el resultado de la práctica del análisis pertinente y su notificación 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, fulminando de nulidad el Protocolo de Análisis LAB N° 92.028, toda vez que los resultados de la prueba unilaterales obtenidos 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 habiéndose afectado en forma irreversible la posibilidad de la actora 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° 92.028 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

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

X.- Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de expresarse en casos similares al presente en los pronunciamiento dictados el 28/06/2021 en los 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, y el 03/11/2021 dictada en los autos “Compañía Argentina de Granos S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, expte. Nº EX-2021-72699922- -APN-SGASAD#TFN que tramitó ante la Vocalía de la 21º Nominación.

Por todo lo expuesto, voto por:

1. Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 92.028 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución 27/2019 (AD SALU) dictada en la Actuación Nº 12404-55-2013.

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. Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 92.028 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución 27/2019 (AD SALU) dictada en la Actuación Nº 12404-55-2013.

2. Costas a la D.G.A.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, envíese a 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 15:15:42 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 15:21:30 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 15:22:05 -03:00