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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-136458720-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. 38.456-A- TRADING SUR S.A. - Sentencia.

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **38.456-A,** caratulado **"TRADING SUR S.A.**",

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma TRADING SUR S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 483/2016 (AD SAFE) dictada en la Actuación nro. 12527-47-2012 (Sumario contencioso 062-SC185-2014/8) 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 $90.896,20 y la intima al pago de la suma de u$s 8.995,67 en concepto de derechos de exportación.

Reseña los antecedentes que dieron origen a la causa. Señala que el sumario fue iniciado por la Aduana de Santa Fe por la presunta comisión de la infracción de "declaración inexacta" en la destinación 12062EC01005459E, con soporte en la interpretación hecha por la Sección V en su Informe nro. 800/14 del resultado del análisis de muestras de la mercadería exportada, protocolo nro. 91.656, efectuado por el ITEM y de la indicación del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria que replica la de la División Clasificación Arancelaria.

Continúa diciendo que, según la interpretación de la Sección V, la mercadería no era una "preparación de los tipos utilizados para la alimentación de los animales" (PA 2309.90.10.900), sino "harina de tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja" (PA 2304.00.10.100).

Refiere que nunca fue notificada formalmente del resultado del protocolo nro. 91.656 tal como lo establece la Resolución General 1582/03 de la AFIP, sino que solo se enteró de él cuando se le corrió traslado del inicio del sumario, más de tres meses y medio desde la realización del análisis y más de veinticinco meses desde la toma de las muestras.

Manifiesta que se le impidió a realizar un segundo y tercer análisis, cercenándosele su derecho de defensa.

Aduce que el juez administrativo nunca se expidió sobre los planteos de nulidad del procedimiento por lo que dicha carencia convierte al acto en nulo por arbitrario.

Asevera que no se debería haber iniciado el sumario administrativo; que existió una falta de independencia del

administrador, quien partió de un preconcepto condenatorio que atentó contra la presunción de inocencia; que el tiempo trascurrido entre la toma de las muestras y el primer análisis produjeron que se pierdan sus características esenciales de manera irreversible; que existió una falta de representatividad de las muestras analizadas; y que se rechazaron las pruebas ofrecidas por su parte.

Desde un aspecto técnico no surge como un fundamento razonable la no aplicación del RGI 1, el cual resulta ser un paso necesario y anterior a seguir en los siguientes números.

Refiere que no puede ser considerada como un fundamento a la transcripción literal de toda la nota explicativa de la partida 2309 sin ninguna interpretación, razonamiento ni precisión.

Indica que el informe contiene imprecisiones inadmisibles al reconocer la presencia de cochilla pero sin cuantificarla. Sostiene que el ser una preparación está dado por mezclar ingredientes *ex profeso* y no por sus proporciones por lo que la mercadería cumple con la nota legal nro. 1 del capítulo 23, cumple el destino fijado por el texto de partida y cumple con criterios similares a los que usó en su oportunidad, por lo que ratifican su declaración inicial.

Argumenta que en esta instancia no podrán subsanarse las irregularidades en las que incurrió la Aduana, ya que la ausencia de material torna imposible la realización de una nueva pericia de la mercadería presentada a despacho, por lo que no se podrá analizar si se cumplen los elementos del tipo infraccional previsto en el art. 954 del Código Aduanero.

Concluye que no se encuentra configurada la declaración inexacta denunciada, no corresponde la reliquidación de derechos de exportación, ni la aplicación de la multa. Ofrece prueba. Entiende que, de computarse intereses, no debería computarse el tiempo transcurrido en el que la administración estuvo inactiva. 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. Contesta agravios sobre el fondo de la cuestión.

Destaca que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías.

Afirma que las declaraciones que, en caso de pasar inadvertidas, produjeren o hubieren podido producir el perjuicio fiscal son, por consiguiente, punibles.

Aduce que la firma imputada pretende clasificar erróneamente la mercadería a exportar en base a lo que le sugiere su fabricante y no en la posición arancelaria que corresponde por su composición, tal como se expresa en su recurso.

Refiere que no existió en el caso cambio de criterio alguno.

Indica que en autos no se discute la composición química del producto, sino que el mismo nace de la incorrecta posición arancelaria en la cual se clasificó la mercadería exportada, lo que generó una declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. a). Por lo que no existe violación al debido proceso alguna.

Considera que la posición declarada en el permiso de embarque no requería una intervención previa a tramitarse mediante una DJVE, pero que la posición arancelaria 2304.00.10.100 B posteriormente determinada, si le correspondía dicha intervención, por lo que tal situación le dio el carácter de mercadería sin autorización previa, lo que devino en una exportación de una mercadería que sería alcanzada por las prohibiciones de los arts. 612, 626 y 630 del Código Aduanero.

Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que rechace la

apelación interpuesta por la firma y confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 67 se abre la causa a prueba. A fs. 134 se cierra el período probatorio, a fs. 139 se elevan los autos a la Sala "G" y se ponen para alegar agregándose a fs. 144 el alegato presentado por la actora, mientras que el fisco nacional no hizo uso de su derecho a alegar. A fs. 166 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación nro. 12527-47-2012 se inicia con la nota nro.730/12 (AD SAFE) en la que el Administrador de la Aduana le solicitó a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías que tenga a bien realizar el análisis de muestras representativas de la destinación 12062EC01005459N debido a la alta diferencia tributaria entre la posición que decía embarcar contra otra probable (fs. 1). A fs. 2 surge la copia del PE nro. 12 062 EC01 005459 N -fs. 2-, a fs. 8/9 lucen constancias de solicitud de análisis, a fs. 11 surge Acta de extracción de muestras de fecha 9-8-2012 *"... con el objeto de someterlas a un análisis de carácter estadístico en los términos de la R.G. nro. 1582/03 AFIP, modificada por la R.G. 2318/07 AFIP Anexo III Punto 4.2*", en donde se manifestó que se extrajeron tres muestras de la mercadería documentada. A fs, 12/14 se agregó el Protocolo de Análisis Lab. Nro. 91.656 del 5-9-2014 en donde se concluyó "*(l)a muestra informada mediante protocolo 91656 se trata de una mezcla de estructuras vegetales con una proporción de harina de soja desgrasada (aproximadamente 99%) y granos de maíz molido (aproximadamente 1%). Tambien se detectó la presencia de conchilla y trazas de impurezas, así como las demás características mencionadas en el informe"*. A fs. 16/19 surge un informe por presunta infracción Art. 954 inc. a. en donde se concluye que "*la situación planteada traería aparejada los efectos lesivos del Art. 954 inc. a) y b) del C.A., dado que la mercadería no cumpliría los requisitos para ser clasificada en la P.A. 2309.90.10.900-P considerando que no cuenta con la totalidad de los elementos necesarios, debiendo ser clasificada como Harina de tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja en la P.A. 2304.00.10.100-B por ser la mercadería que predomina, determinando el carácter esencial y de haber pasado inadvertida hubiera ocasionado perjuicio fiscal"*. A fs. 29/33, el 10-11-2014, se dictó el auto de instrucción sumaria y se corrió vista de todo lo actuado a la actora y al despachante de aduana, citándolos y emplazándolos para que, en el término de 10 días hábiles, comparezcan a estar a derecho, evacuen su defensa y ofrezcan pruebas. A fs. 45/51 la actora contestó vista, impugnó y ofreció prueba. A fs. 65 el Administrador de la Aduana de Santa Fe dispuso denegar la prueba pericial química por no resultar profesionales idóneos para emitir una opinión acerca de la clasificación arancelaria de un producto. A fs. 78/81 compareció y ofreció su defensa el despachante de aduanas. A fs. 83 —tras un recurso de revocatoria de fs. 70/71— se rechazó nuevamente la pericia técnica ofrecida por la actora dado que el tipo de pericia ofrecida no era acorde con el resultado que se pretendía obtener, debido a que no estaba en discusión la composición química del producto, ya que esta ya había sido determinada por la División ITEM, sino la clasificación arancelaria que ha sido objetada. A fs. 195/200 alegó la firma actora. 202/208 luce agregado el dictamen 194/2016. A fs. 212/228 se dictó la resolución nro. 483/2016 por la que se condenó a TRADING SUR S.A. al pago de una multa de pesos noventa mil ochocientos noventa y seis con veinte centavos ($ 90.896,20 por aplicación de lo previsto en el art. 954 inc a) del Código Aduanero y lo intimó al pago de los tributos adeudados que ascendían a la suma de dólares estadounidenses ocho mil novecientos noventa y cinco con sesenta y siete centavos (8.995,67) más los intereses corridos desde el 16-12-2014.

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 la destinación de exportación N° PE 12 062 EC01 005459 N, 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 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. N° 12 062 EC01 005459 N fue consignada en la P.A. 2309.90.10.900-P “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 Lab. Nro. 91.656- 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 Lab. Nro. 91.656 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería “*(l)a muestra informada mediante protocolo 91656 se trata de una mezcla de estructuras vegetales con una proporción de harina de soja desgrasada (aproximadamente 99%) y granos de maíz molido (aproximadamente 1%). Tambien se detectó la presencia de conchilla y trazas de impurezas, así como las demás características mencionadas en el informe*”.

VII.- 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, 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, que el servicio aduanero rechazó.

Que respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que fueron tomadas los días 9/8/2012 (ver acta de fs. 11 de las act. adm.), indicándose en el Protocolo de Análisis LAB Nº 91.656 que la “Fecha de Entrada” fue 3-5-2013, y que la fecha de emisión y conclusiones del Protocolo es el 5-9-2014.

VIII.- 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*".

IX.- 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 recurso, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero al no practicar la notificación referida no pueden subsanarse en esta instancia. Nótese que en el caso la firma recurrente ofreció la prueba pericial técnica el 3/2/2015 al contestar la vista conferida en el sumario sin embargo, el servicio aduanero rechazó dicha prueba.

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, fulminan de nulidad el Protocolo de Análisis LAB Nº 91.656, toda vez que los resultados de las pruebas 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 Nº 91.656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

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

XI.- Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de expresarse en casos similares al presente en los pronunciamientos 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 Nº 91.656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución nro. 483/2016 (AD SAFE) dictada en la Actuación nro. 12527-47-2012

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

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB Nº 91.656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución nro. 483/2016 (AD SAFE) dictada en la Actuación nro. 12527-47-2012

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

Regístrese y notifiquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.11.14 16:55:31 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: 2023.11.15 14:30:59 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: 2023.11.15 15:51:31 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 - GDE
Date: 2023.11.15 15:51:51 -03:00