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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-20361034-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Febrero de 2023

Referencia: EX-2020- -34217643-APN-SGASAD#TFN BMW DE ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En 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 **"BMW DE ARGENTINA S.A."**, **EX-2020- -34217643-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 -Resolución Nº 1136/2019 (AD SALO)- dispuso aplicar una multa de $ 98.184,92, formular un cargo por tributos adeudados por U$S 15.553,26 e intimar al pago de U$S 1.219,02 en concepto de reintegros indebidamente cobrados, sobre la base de considerar que la mercadería exportada en el Permiso de Embarque Nº 13 057 EC01 00 no se corresponde con la declarada resultando así una Posición Arancelaria inadecuada.

III.- Contra ese pronunciamiento administrativo, la firma BMW DE ARGENTINA 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 con su actuar negligente y dilatorio, al notificar 2 años después de la toma de la muestra de la mercadería el resultado del Protocolo de Análisis LAB 96543 del Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías (ITEM), sin indicar que consideraba que el resultado no era favorable a la declarante, vulneró su derecho de defensa de modo insubsanable. Plantea la nulidad de lo actuado en sede administrativa por considerar que se ha vulnerado el procedimiento previsto en la Resolución General Nº 1582/03. Asimismo insiste en la correcta clasificación de la mercadería y en subsidio, solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del C.A..

IV.- De las constancias de las Actuaciones Nº 12517-472-2013 surge que: a fs. 1 obra Nota Nº 323/2013 (MUESTRA "V") y 1836/2013 (AD SALO) por medio de la cual se remite la muestra extraída en relación a la mercadería amparada por la destinación Nº 13 057 EC01 007510 X al Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías. A fs. 14 obra Acta de Extracción de Muestras Secc. "V" del 24/10/2013. A fs. 15/17 obra Protocolo de Análisis LAB 96543 del 25/08/2015 y a fs. 19 obra constancia de su notificación por medio del SICNEA Nº 15057NOTI001367D el 23/10/2015. A fs. 20/21 obra Nota Nº 157/16 (S.I.S.) del 09/03/2016 por medio de la cual la Sección Inspección Simultánea informa que la situación planteada traería aparejado los efectos lesivos del art. 954 inc. a) y b) del C.A.. A fs. 22 obra impresión

de consulta al sistema informático AFIP en relación a beneficios de exportación, informándose que se han cobrado reintegros respecto al P.E. en cuestión. A fs. 26/29 mediante Resolución Nº 533/2016 (AD SALO) del 18/05/2016 se resuelve la apertura del sumario y se corre vista de todo lo actuado, y a fs. 30/33 obran constancias de su notificación. A fs. 34/36 contesta la vista conferida la Despachante de Aduana Claudia Fabiana Barone y adhiere a la defensa del exportador y a fs. ref. 37/45 contesta BMW de Argentina S.A. y plantea la nulidad de todo lo actuado. A fs. ref. 61 obra agregada presentación del 10/11/2015 de la firma BMW de Argentina S.A. mediante la cual solicita la urgente liberación de la póliza afectada al P.E. cuestionado y el archivo de las actuaciones atento el resultado del Protocolo de análisis LAB. A fs 71 se resuelve no hacer lugar a las nulidades planteadas. Contra dicho acto la actora plantea revocatoria, siendo rechazada por medio de la Resolución Nº 115/2017 (AD SALO) obrante a fs. 95/96. A fs. 111 se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a los fines de que emita informe técnico, que obra a fs. 112/113. A A fs. 115/117 obra Dictámen Técnico Nº 157/17 emitido por la Div. Clasificación Arancelaria y a fs. 118 se informa el derecho de exportación correspondiente a la P.A. indicada en el Dictamen. A fs. ref. 126 se agrega nuevamente presentación de BMW de Argentina S.A. solicitando la urgente liberación de la póliza afectada al P.E. cuestionado. A fs. 134/142 se dicta la Resolución Nº 1136/2019 (AD SALO), apelada en autos y a fs. 150/151 se aprueba la misma.

V.- En las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si cabe o no la imputación infraccional que el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo de la D.G.A. efectúa a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

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...”.

El servicio aduanero imputa a la apelante 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.

La mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13 057 EC01 007510 X fue consignada en la PA 2309.90.90.900T “Las 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 LAB 96543- consideró que la mercadería debía ser clasificada como harina de soja en la P.A. 2304.00.10.100-B. Para esta última PA correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

Cabe señalar que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 96543 del Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería “…se trata de una mezcla de granulometría fina, constituida por harina de soja desgrasada (componente mayoritario) y maíz molido, detectándose los agregados de cristales de sales (cloruros)…” (fs. 15/17 de las act. adm.).

VI.- Como se indicó anteriormente, la recurrente funda su planteo de nulidad en que la Aduana la privó de ejercer sus garantías constitucionales de defensa en juicio, violando la normativa aplicable (Resolución General Nº 1582/03), ya que al notificar el Protocolo de Análisis LAB 96543 debió indicarle que el mismo le era desfavorable para así otorgarle la posibilidad de recurrir dicho resultado mediante la solicitud de la realización de un segundo análisis. No obstante lo cual, sostiene que dicha posibilidad no hubiese resultado fácticamente posible, en tanto la mercadería exportada se trata de un alimento perecedero que data del año 2013, cuyo Protocolo le fue notificado recién en octubre de 2015, producto del actuar negligente y dilatorio del servicio aduanero.

Dicho planteo de nulidad también fue esgrimido en la contestación de la corrida de vista obrante a fs. ref. 37/45 de las actuaciones administrativas.

VII.- Respecto a ello, 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".

VIII.- Del análisis de la documentación obrante en la presente causa, surge que por medio del SICNEA Nº 15057NOTI001367D del 23/10/2015 se notificaron a la firma BMW DE ARGENTINA S.A. los resultados de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por diferentes operaciones de exportación (entre los cuales se encuentra el permiso de embarque cuestionado en autos). Según consta en el cuerpo de la notificación se agregó como adjunto un pdf, cuya impresión no luce agregada junto a la copia del referido SICNEA (fs. 19).

IX.- 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.

Desde esta 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, tanto en la dilación de la notificación del resultado del protocolo de laboratorio y del inicio del sumario aduanero, así como también la cuestión fundamental de no haberse expedido en dicha oportunidad -la de la notificación del resultado del análisis- como tampoco respecto de la presentación efectuada por la actora solicitando la liberación de la póliza y el archivo de las actuaciones -en el convencimiento de que el resultado del análisis de la muestra era favorable-, no pueden subsanarse en esta instancia. Ello así en tanto, conforme resulta de las constancias obrantes en la causa 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.

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.

El tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra (24/10/2013, según Acta de fs. 14 de las act. adm.), el resultado de la práctica del análisis pertinente (25/08/2015, ver fs. 15/17 de las act. adm.) y la notificación del mismo a la parte interesada (23/10/2015, 2 años después), socavó, como se señaló más arriba, 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 96543 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.

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 y/o producir un segundo análisis (en tanto no se le notificó en tiempo y forma el resultado del Protocolo que la Aduana consideró contrario a la declaración efectuada por la firma exportadora), se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo LAB 96543 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

Por lo expuesto, **voto por:**

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 96543 y de todo lo actuado en consecuencia y, por

consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 1136/2019 (AD SALO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12517-472-2013. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 96543 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 1136/2019 (AD SALO), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12517-472-2013. Con costas.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.02.23 16:39:29 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: 2023.02.23 22:38:20 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: 2023.02.24 11:40:25 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: 2023.02.24 11:40:57 -03:00