Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-37263056-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 4 de Abril de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-80302386- -APN-SGASAD#TFN - GRUPO PILAR S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2021-80302386- -APN-SGASAD#TFN, caratulado "GRUPO PILAR S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se debe determinar si la Resolución N° 299/2020 (AD CORD) dictada por el Administrador de la Aduana de Córdoba con fecha 17 de septiembre de 2020 en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12657-6357-2016 (por destinación 16 017 EC01 003800 F) resulta ajustada a derecho en cuanto condena a la firma GRUPO PILAR S.A. por las infracciones contenidas en el Art. 954 Apartado 1, inc. a) en concurso con el art. 995 del Código Aduanero (en adelante C.A.), estableciendo una sanción mínima de $4.658,15 y $ 1.000, respectivamente; y exigiendo los reintegros abonados en demasía por la suma de u$d 293,15.

II.- Fundamentos de la apelación: Que mediante IF-2021-80302047-APN-DTD#JGM con fecha 30 de agosto de 2021 se presenta la actora mediante letrado apoderado e interpone recurso de apelación contra la antes referida Resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes explicando sobre el producto y su proceso productivo y seguidamente, pasa a fundar los agravios. Establece que por medio del dictado de la resolución apelada, la DGA entendió que correspondía la aplicación de la partida arancelaria 2304.00.10.100B cuando debió ser encuadrada en la Posición Arancelaria 2309 ya que la aplicación de una alícuota distinta de derechos de exportación, en relación a la partida 2309 se prevé una posición arancelaria del 5%, mientras que en relación a la partida 2304 la misma es del 32%. Expone que la línea de productos es producida de una forma totalmente distinta a las harinas proteicas existentes en el mundo (no disponibles en Argentina), en condiciones cuidadosamente controladas y sin la adición de químicos, con la alta tecnología y bajo normas ISO 9001:2000 y la cartera de productos Aminmax, Aminomax se encuentran debidamente inscriptos en SENASA, bajo la categoría de Suplemento Alimenticio Concentrado Proteico Vitamínico por lo que afirma de categoricamente falso decir que es un residuo de soja. Considera que la regla contemplada en el art. 2b de la Regla General de

Interpretación (RGI), sólo es de aplicación, en la medida que no resulte contrarias a las disposiciones contenidas en los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo, en tanto a ello refiere el propio art. 1 de las RGI, al referir expresamente a “si no son contrarias -las reglas- a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes”. Por lo que la interpretación realizada por la Administración, al aplicar la regla contenida en el art. 2 b de las RGI, luce contraria a las previsiones contempladas en la partida 2309 y en la nota 1 del capítulo 23 de dicho sistema. Cuestiona que habiendo quedado efectivamente notificado del Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482 el 05/07/2019, con fecha 16/07/2019 se realizó la correspondiente impugnación del mismo y solicitó un segundo análisis en tiempo y forma conforme la normativa aplicable. Asimismo, niega que la notificación del protocolo del primer análisis se haya efectuado debidamente el día 21/06/2017, habiendo tomado efectivamente conocimiento del mismo recién con la resolución notificada el 05/07/2019 y en virtud de ello, agrega que la actuación de la Administración ha sido arbitraria e infundada, vulnerándose el derecho de defensa. Menciona que la Organización Mundial de Aduanas (OMA), del cual Argentina es miembro, en el marco del Dictamen 40/2011, ha emitido la Nota N° 834/11 (SDG TLA), la cual concluyó que este tipo de productos tiene efectivamente el carácter de preparación alimenticia en el marco de lo establecido por la partida 2309. Cita jurisprudencia. Por su parte, señala que el servicio aduanero no ha demostrado de modo concluyente la comisión de la infracción endilgada. Afirma que ha declarado correctamente la posición arancelaria de la mercadería exportada, haciendo referencia a que el sumario aduanero adolece de deficiencias que vician su validez como acto administrativo en el marco de lo previsto por el incumplimiento del servicio aduanero en el procedimiento dispuesto por la RG 1582-03, provocando una severa afectación al derecho de defensa garantizado por el artículo 18 de la Constitución Nacional. Solicita se declare la improcedencia de la imputación de la infracción del art. 954 apartado 1,
inc. a) del C.A. y de la sanción del art. 995 del C.A. de forma total. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y peticiona que se revoque la resolución apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con costas a cargo de la contraria.

III.- Contestación del recurso: Que mediante IF-2021-102611804-APN-DTD#JGM con fecha 26 de octubre de 2021 la representación fiscal, contesta el traslado del recurso, opone excepción de incompetencia por el monto y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, explica que la mercadería exportada a través del permiso de embarque 16 017 EC01 03800 F fue declarada por la exportadora como P.A. 2309.90.90.911Y: “Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentacion de los animales” y remitidas las muestras extraídas al Laboratorio, luego del análisis correspondiente, la divergencia clasificatoria trajo aparejado el incumplimiento de la declaración y presentación de la correspondiente DJVE la que resultaba ineludible en atención a la posición arancelaria de la mercadería exportada. Agrega que dicho incumplimiento dio origen al reproche que aquí se analiza toda vez que no se han cumplidos los extremos dispuestos por la normativa en cuanto a la documental que debe presentarse. Por todo ello, plantea que tal como surge de la transcripción de los términos del art 995 del C.A., dicha infracción formal resulta aplicable para aquellos casos en los que no se estuviera frente a una conducta sancionable por una infracción específica, tal como acontece en los presentes actuados. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, refiere que acompaña las actuaciones administrativas en formato digital, efectúa la reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12657-6357-2016 (archivos RE-2021-102612306-APN-DTD#JGM y RE-2021-102612440-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 donde obra el Acta de Extracción de Muestras realizado con fecha 12/09/2016 y a fs. 3, Nota N° 336/16 (SC INSP SIM) de fecha 05/10/2016, mediante la cual se informa haberse extraído una muestra de la mercadería correspondiente a la destinación N° 16

017 ECO1 003800 F, y se eleva la misma para su remisión al Instituto Técnico de Exámen de Mercaderías (ITEM) a los fines de determinar la composición de la mercadería. A fs. 7 obra Nota N° 441/16 (SECC INSP SIM) de fecha 09/11/2016, mediante la cual habiéndose cumplido con lo solicitado por el ITEM, se remiten nuevamente las muestras extraídas. A fs. 15/17 obra el Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482 y las conclusiones de dicho análisis. A fs. 18 obra Nota N° 586/2017 por medio del cual se remite el resultado del análisis. A fs. 19 obra Nota N° 288/2017, la Sección Inspección Simultánea con fecha 15/08/2017 efectúa un informe en base al protocolo de análisis realizado. A fs. 21/22 mediante Disposición N° 323/19 de fecha 13/03/2019, se apertura el sumario contra la firma GRUPO PILAR S.A. por la presunta comisión de la infracción al art. 954 inc. a), en concurso con el art. 995 ambos del C.A., a la vez que se le corre vista de todo lo actuado y se le informa el importe de una sanción mínima de $4.658,15 y $ 1.000, respectivamente; y se exigen los reintegros abonados en demasía por la suma de u$d 293,15 (A fs. 23 se encuentra agregada SICNEA con fecha 02/07/2019 - "Estado: ENVIADO"-). A fs. 25/27vta. se presenta el apoderado de la firma Grupo Pilar S.A., y formula impugnación. A fs. 21/33vta. luce descargo de la firma, acompaña prueba documental y ofrece pericial analítica, inspección ficta ocular, informativa y testimonial. A fs. 28/38 la recurrente adjunta la prueba documental, Consulta de Clasificicación Arancelaria de fecha 11/11/2016 y copia de la impugnación al Protocolo de Análisis N° 118964 presentada en el expediente administrativo 12665-91-2013 de la Aduana de Cordoba- manifestando que guarda similitud al de autos. A fs. 39 se remiten las actuaciones al denunciante a efectos de que informe si se ha dado acabado cumplimiento a los recaudos establecidos por la Resolución General 1582/03, en particular de la comunicación del análisis de la muestra y resultado pertinente, como así también de la contramuestra conforme lo reglamentado por dicha norma, la cual fue contestada mediante Nota SECCION INSP SIM N° 82/2020, informando que se ha dado correcto cumplimiento a la Resolución N° 3891/2016, que se hizo efectiva la notificación al declarante, Sr. Mariano Genester, y deja constancia que no obran antecedentes de solicitud de Segundo Análisis efectuado por la parte interesada dentro de los plazos establecidos por normativa. A fs. 44/45vta. por parte de la firma obra alegato de bien probado. A fs. 51/94 se acompaña informe elaborado por la Dirección Nacional de Inocuidad y Calidad Agro Alimentaria. Finalmente a fs. 91/95 se dicta la resolución N° 299/2020 (AD CORD) de fecha 17/09/2020, apelada en autos (notificada la actora con fecha 06/08/2021).

V.- Que en fecha 09 de febrero de 2022 mediante PV-2022-12496067-APN-VOCXXI#TFN se dispuso tratar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal como de previo y especial pronunciamiento, la misma fue resuelta mediante INLEG-2022-14488379-APN-VOCXXI#TFN .

Que en fecha 8/2/2023 mediante PV-2023-14857403-APN-VOCXXI#TFN se elevan los autos a la Sala "G" y, finalmente, en fecha 29/3/2023 mediante IF-2023-34495359-APN-VOCXXI#TFN se ponen autos a sentencia.

VI.- Que, corresponde decidir si la resolución aduanera resulta ajustada a derecho en virtud de los argumentos planteados por la actora.

Que el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción descripta en el artículo 954 inc. a) del C.A. por cuanto sostiene que, de acuerdo al resultado del análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría constatado que la misma no se correspondía con la declarada y que, por ende, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria que tributaba un porcentaje menor de derechos que el correspondiente.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 16 017 EC01 03800 F fue consignada en la PA 2309.90.90.911Y *"Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales"*, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482- consideró que "*en vista de los elementos obrantes en la presente, la mercadería en cuestión no cumple las condiciones citadas en la Nota 1 del Capítulo 23 ni es asimilable por sus características*

con las preparaciones de los tipos de las citadas en la Nota Explicativa de la Partida 23.09, no encontrando cabida en dicha Partida, por lo que, correspondería la partida 23.04 por aplicación de la Regla General Interpretativa 3b) la cual contempla los casos de materias mezcladas con otras materias, en la cual debe considerarse para la posición final la RGI N° 3b referida componente mayoritario, resultando en esta operación la harina de soja." (Ver fs. 19 de las act. adm.).

Que en base a la Nota I.S. 288/2017, la mercadería es clasificable en la P.A 2304.00.10.100 B que reza *"...Harina de tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja..."*. Para esta última posición arancelaria, correspondía una alícuota del 32% para derechos de exportación y reintegros de exportación al 0%, mientras que la declarada por Grupo Pilar SA (P.A. 2309.90.90.911Y) tributaba al 5% con un reintegro de exportación igual al 2.05%.

Que, para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó -como se dijo- en el Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482 elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), concluyó que la mercadería *"se encuentra constituída por harina de soja (mayor del 99%), cáscara de maní e impurezas vegetales con presencia de cloruros y silicatos, y contenido de sacarosa y fructosa comparable con melaza."*

Que, por su parte, la recurrente funda su planteo de nulidad argumentando que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, privándola de esa manera de la vía recursiva prevista en dicha normativa y vulnerando su derecho de defensa en juicio avalado constitucionalmente, destacando que el Protocolo de Análisis en cuestión no fue notificado debidamente en fecha 21/06/2017, sino que tomó efectivamente conocimiento del mismo recién con la resolución notificada el 05/07/2019.

Aclara que con fecha 16/07/2019, a menos de un mes de haber sido notificado, se realizó la impugnación del mismo sobre la base de iguales consideraciones de la impugnación en contra del protocolo de análisis Nro. 118964 (es decir, que impugnó y solicitó el segundo análisis en tiempo y forma conforme la normativa aplicable). Resalta que la falta de realización por parte de la DGA de un segundo análisis, obedece exclusivamente a incumplimientos por parte de la entidad aduanera y no a actos adjudicables al contribuyente y que en todo momento se ha intentado introducir puntos de pericia, jamás diligenciados (en la impugnación del protocolo de análisis y en la consulta clasificatoria).

Que el planteo de nulidad que ahora se analiza fue esgrimido por la aquí recurrente al formular la impugnación en oportunidad de la contestación de la corrida de vista, obrante a fs. 24/27vta. de las actuaciones administrativas.

VII.- Que, resulta oportuno aclarar que la actora en su descargo argumenta haber cumplido con lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03, pero cabe resaltar que a la fecha de la extracción de muestras (12/09/2016) ya se encontraba en vigencia la Resolución General N° 3891/2016 que reglamentara el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. Sin perjuicio de ello, el punto 3 del Anexo II de ésta última Resolución, 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 por su parte, la mencionada Resolución en el mismo punto señala que; *"Se deberá solicitar ante el área extractora, quien evaluará tal solicitud y remitirá de corresponder a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM), la muestra y la actuación con todos los antecedentes del caso, incluso si el primer análisis*

ha sido realizado por otros Organismos Públicos o privados. El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán peritos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas: (…) b) El segundo análisis se realizará con la muestra reservada en la Aduana interviniente y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador. c) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión. d) Efectuado el segundo análisis se labrará un Acta en la que conste el número de protocolo u orden de trabajo correspondiente, el procedimiento, la técnica analítica, los resultados obtenidos, las conclusiones y cualquier otro dato que se considere necesario para la resolución satisfactoria de la pericia. La referida Acta será debidamente firmada por los peritos y profesionales actuantes. e) Los gastos que demande el segundo análisis corren por cuenta del interesado cuando éste sea el que lo solicitare."

Que, a la luz de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que con fecha 12/09/2016 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 1) la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 27/03/2017 (fs. 15) y con fecha 22/05/2017 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482 (fs. 17). Que no obra en las actuaciones cédula de notificación por medio de la cual se haya notificado a la firma GRUPO PILAR S.A. del resultado del análisis correspondiente por la mercadería en cuestión.

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 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 respecto del requerimiento de un segundo análisis por parte de la firma exportadora (como vía recursiva expresamente prevista en la normativa aplicable), 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 que impiden 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 el tiempo transcurrido entre la extracción de la muestra, el resultado de la práctica del análisis pertinente y la notificación del mismo a la parte interesada recién con la corrida de vista, socavó -como señalé supra- 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 N° 20161005-00002482, 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.

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 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 N° 20161005-00002482, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 299/2020 (AD CORD) dictada en la actuación SIGEA Nº 12657-6357-2016.

2).- Con costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis N° 20161005-00002482, y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución N° 299/2020 (AD CORD) dictada en la actuación SIGEA Nº 12657-6357-2016.

2).- Con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.04.04 14:36:10 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: 2023.04.04 14:58:51 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: 2023.04.04 19:25:26 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.04 19:26:37 -03:00