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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-40367856-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Abril de 2023

Referencia: EX-2019-42229538- -APN-SGASAD#TFN - "VIEGA S.A.I.C.F.I.A. Y DE MANDATOS 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), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"VIEGA S.A.I.C.F.I.A. Y DE MANDATOS c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **EX-2019-42229538- -APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "VIEGA S.A.I.C.F.I.A. Y DE MANDATOS", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 46/2019, dictada por la Aduana de Mendoza, en la Actuación SIGEA Nº 12448-1134-2012 (038-SC-92- 2014/3), en cuanto la condena por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" y "c" del C.A. al pago de una multa de $580.348,91 y se la intima a cancelar la suma de u$s128.566,44 en concepto de diferencia de derechos de exportación. Manifiesta que el sumario fue iniciado por la Aduana de Mendoza respecto de la mercadería documentada con soporte en la errónea interpretación del resultado del análisis de muestras de la mercadería exportada en la destinación 12038EC01016142H (protocolo Nº 85.275) efectuado por el ITEM, y de la orden del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria. Explica que según esa interpretación, la mercadería en trato no era una "preparación de los tipos utilizados para la alimentación de los animales" (PA 2309.90.90.900T) conforme la clasificó la firma de acuerdo a su composición -por aplicación de la Regla General de Interpretación 1-, sino que "por la información proporcionada por el protocolo de análisis del ITEM" en realidad se trataba de "tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soya (soja) incluso molido o en pellets" (PA 2304.00.90.900Y) y le correspondía esa clasificación por aplicación de las Reglas 2 y 3. Plantea la nulidad de lo actuado en el sumario en razón de que nunca fue notificada formalmente del resultado del protocolo Nº 85.275 -confr. Resolución General 1582/03 de la AFIP-, y sólo tomó conocimiento de él cuando se le corrió traslado de la iniciación de dicho sumario, es decir, cuando ya habían transcurrido 10 meses de la realización del análisis y casi 2 años desde la toma de las muestras. Expresa que el no habérsele notificado en tiempo y forma el resultado del "primer análisis"-protocolo Nº 85.275-, impidió el ejercicio de su derecho a realizar una revisión (expresamente previsto en dicha norma), lo que terminó provocándole un perjuicio concreto al cercenarle la posibilidad de ejercer su derecho de defensa. Destaca que el

producto exportado es mercadería perecedera por lo que los tiempos deben ser cumplidos al extremo. Agrega que, oportunamente, explicó que no pidió la realización del "segundo análisis" porque si ya había impugnado la validez del "primero" dado que las muestras no eran representativas del producto efectivamente vendido -en razón del tiempo transcurrido entre la exportación y la pericia-, menos aún iban a serlo aquellas que poseían mayor cantidad de tiempo. Plantea la nulidad del sumario también por la falta de independencia del administrador como juez del sumario, en cuanto simplemente inició el procedimiento en su contra por exportar bajo la PA 2309. Postula que el hecho de partir de un preconcepto condenatorio atenta contra la presunción de inocencia que es pilar de nuestra Constitución Nacional. Ofrece prueba. Formula reserva de plantear el caso federal. Solicita que se haga lugar a las nulidades planteadas. Supletoriamente, peticiona que se revoque la resolución atacada, se desestime la multa y se dicte el sobreseimiento de la firma, con costas a la contraria.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Sostiene que el primer planteo de nulidad de la actora deviene totalmente abstracto ya que la Resolución General (AFIP) Nº 1582/2003 no prevé un plazo ni una forma particular ni específica de notificación del resultado del primer análisis (simplemente denuncia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis) por lo que nada obsta que el servicio aduanero le haya notificado a VIEGA el resultado del primer análisis en la corrida de vista, comenzando a correr a partir de allí el plazo para solicitar el segundo análisis. Indica que no surge de las actuaciones administrativas que la firma haya solicitado la realización del segundo análisis. Destaca que el despachante de aduanas actúa ante el servicio aduanero como representante del exportador, y en el caso suscribió el acta del 27/06/12, prestando su conformidad con las muestras extraídas y con su carácter representativo respecto del total de la partida documentada. Sostiene en cuanto a la afectación del derecho de defensa que la recurrente ha podido en esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que consideró oportunas. Refiere al marco normativo. Formula consideraciones sobre la correcta clasificación arancelaria de la mercadería involucrada en el permiso de embarque; y los elementos configurativos de la infracción imputada. En subsidio, afirma que las liquidaciones de multa y las diferencias de tributos reclamadas por el servicio aduanero son correctas. Plantea el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se rechace la apelación incoada, confirmándose el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante PV-2023-23563001-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala "G", y por IF-2023-31954729-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12448-1134-2012 se inicia con la Nota Nº 578/12 (SECC "V") emitida por la Sección "V" de la Aduana de Mendoza en relación con la extracción de muestras de la destinación 12038EC01016142H y, posteriormente, obra la constancia de desglose correspondiente al OM 1020 (solicitud de análisis). A fs. 3 luce el Acta de extracción de muestras. A fs. 4 y fs. 5 se glosa copia del PE 12038EC01016142H y de la factura comercial. A fs. 6/7 obra el Protocolo de Análisis LAB 85275 y sus conclusiones de fecha 08/07/2013. A fs. 14/vta. obra Acta Nº 108/2013 del 22/08/2013. A fs. 19 se formula denuncia por infracción al art. 954 inc. "a" del C.A. A fs. 22 luce Nota Nº 1169/2013 (Sec. V) del 27/08/2013 mediante la cual se elevan las actuaciones al Jefe de la Sección "V" por presunta infracción al art. 954 incs. "a", "b" y "c" de la Ley 22.415 por "constatar que existe diferencia en la posición arancelaria". A fs. 30/31 con fecha 21/02/2014 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. "c" del C.A. A fs. 32 se corre vista de todo lo actuado a la firma "VIEGA S.A.I.C.F.I.A. Y DE MANDATOS" -notificado el 05/05/2014 según constancia de fs. 45-. A fs. 118/119vta. se dicta la Resolución – Fallo Nº 1358/2018 que resuelve sobreseer a la firma recurrente, a fs. 120 mediante Nota 867/2018 (AD MEND) se elevan las actuaciones al Departamento de Asesoramiento Aduanero a efectos de lo dispuesto en el art. 1115 inc. "a" del C.A. A fs. 123/125 se emite el Dictamen Técnico Nº 05/19 del

01/02/19. A fs. 127/128 se emite el Dictamen Nº 225/19 (DV DSAD) que entiende que "*en el caso se habría configurado la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1º a) y c), toda vez que con el salto de posición arancelaria hubiese correspondido abonar derechos de exportación por un 32%, circunstancia que configuró perjuicio fiscal y una diferencia en la base imponible para el ingreso y egreso de divisas*". A fs. 129/130 se dicta la Resolución RESOL-2019-17-E-AFIP-SDGTLA que decide no aprobar el art. 1º de la Resolución – Fallo Nº 1358/2018 (AD MEND). A fs. 132/139 se dicta la Resolución-Fallo Nº 46/2019 –apelada en la especie-. A fs. 141/142 se acredita la interposición del recurso ante esta instancia.

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" y "c" del Código Aduanero en relación con el P.E. Nro. 12038EC01016142H, se ajusta a derecho.

Que el artículo 954 del C.A. tutela el principio de veracidad y exactitud de la declaración y, en este sentido, sanciona al que para cumplir una operación de importación o exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: "a" un perjuicio fiscal y "c" el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere

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 y, a su vez, una diferencia en la base imponible para el ingreso y egreso de divisas.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 12038EC01016142H fue declarada por 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 85275 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 Nº 100/12 y sus modificatorias).

Que el servicio aduanero fundó su decisión en el Protocolo de Análisis LAB 85275 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías que concluyó que la mercadería analizada "…corresponde a pellets constituidos por estructuras vegetales compatibles con porotos de soja molidos (aprox. 94%) y semillas de maíz partido (aprox. 6%), con presencia de cristales de cloruros agregados y las características mencionadas en dicho informe" –v. 6/7 act. adm.-.

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

Que la firma plantea, por una parte, la nulidad de lo actuado en el sumario con fundamento en que nunca fue formalmente notificada del resultado del protocolo Nº 85.275 – de conformidad con lo establecido por la Resolución General 1582/03 de la AFIP-, y sólo tomó conocimiento su existencia cuando se le corrió traslado de la iniciación de dicho sumario (el 05/05/2014); es decir, cuando ya habían transcurrido 10 meses desde la realización del análisis (del 08/07/2013) y casi 2 años después de la toma de las muestras (el 27/06/2012).

Que por otra, su planteo se funda en la falta de independencia del administrador como juez del sumario en tanto siguiendo órdenes de un superior inició sumario a todo aquel que documente exportaciones por la posición arancelaria 2309.

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 (27/06/2012) y el análisis de dicha muestra (el 08/07/2013, según fs. 6/7 de las act. adm.) y que su resultado se notificó a la firma el 05/05/2014, implicando ello que, en la práctica, no pueda realizarse el segundo análisis en razón de las características intrínsecas de la mercadería de que se trata.

Que, por ello, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero no pueden 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 corresponden, 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 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 Nº 85.275, toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculcan 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 Nº 85.275 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 Nº 85.275 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 46/2019, dictada en la Actuación SIGEA Nº 12448-1134-2012.

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

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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 Nº 85.275 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 46/2019, dictada en la Actuación SIGEA Nº 12448-1134-2012.

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.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.04.12 16:47:05 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: 2023.04.12 22:11:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Presidente
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.13 10:59:52 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: 2023.04.13 11:01:33 -03:00