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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-70970261-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Junio de 2023

Referencia: EX-2022-107532572- -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), 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 **"COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **EX-2022-107532572- -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 284/2019 (AD CAMP) dictada en la Actuación Nº 12578-190-2013 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 $324.706,55 y la intima al pago de la suma de u$s63.025,34 en concepto de derechos de exportación. Señala que se notificó personalmente con fecha 06/10/2022 de la resolución condenatoria -objeto de recurso de apelación- en los términos del 1013 inciso b) del Código Aduanero mediante la presentación de un escrito. Reseña los antecedentes que dieron origen a la causa. Plantea la nulidad de la resolución recurrida con fundamento en que se ha incumplido con la Res. Gral. Nº 1582/2003, y que se ha vulnerado su derecho de defensa y la garantía del debido proceso en el procedimiento administrativo. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos. Explica que la firma documentó la exportación de preparaciones para la alimentación animal de la posición arancelaria 2309.90.90.900T con su correspondiente certificación del SENASA, a la cual, una vez oficializada, se le asignó canal de selectividad rojo y, en el marco del ejercicio de las facultades de contralor del servicio aduanero, 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 se formuló la denuncia en su contra. Expresa que dicha denuncia se fundó en la interpretación del resultado de análisis del protocolo 91.549, por el que el servicio aduanero sostuvo que la mercadería debió haber sido declarada por la firma bajo la posición 2304.00.100B correspondiente a residuos de aceite de soja (gravada con derechos de exportación al 32%), y no bajo la posición arancelaria 2309.90.90.900 T (gravada con derechos de exportación al 5%). Señala que recién en la corrida de vista la firma tomó conocimiento de la denuncia formulada y del resultado del análisis, por lo que en

su defensa ante sede aduanera (primer acto luego de haber sido notificada del resultado del análisis) solicitó que se produzca como prueba pericial un segundo análisis sobre las muestras de la mercadería exportada conforme lo previsto en la Res. Gral. Nº 1582/2013. Destaca que presentó su defensa en el sumario el 26/02/2015, y el acto procesal inmediatamente posterior ocurrió el 30/07/2018, oportunidad en la que se proveyeron la defensa y las pruebas, pero nada se dijo sobre la prueba pericial de segundo análisis ofrecido por la firma. Agrega que ante su solicitud de que dicha prueba sea proveída, sin proveerla, la Aduana directamente dictó resolución condenatoria que se recurre. Sostiene que no ha existido declaración inexacta. Explica que la firma exportó una preparación y mezcla de alimentos balanceados para animales, que clasificó arancelariamente en la posición NCM 2309.90.90.900T. Precisa que estos preparados son el resultado de un procedimiento de industrialización que combina tres insumos: harina de soja, maíz y cloruro de sodio, que constituyen un producto terminado, homogéneo y único, con imposibilidad de separar los tres componentes y que constituye una preparación alimenticia. Refiere a las reglas de interpretación del Sistema Armonizado y al orden prioritario de aplicación conforme el orden numérico que se les ha asignado, todo de aplicación obligatoria para el servicio aduanero. Señala que para dictar la resolución se obvió todo tipo de análisis clasificatorio serio y fundado. Considera que el servicio aduanero incurrió en una falla técnica al fundar la clasificación en las Reglas de Interpretación 1, 2b) y 3) del Sistema Armonizado, en cuanto considera imposible que un producto que se clasifica por la Regla 1, pueda simultáneamente ser objeto de aplicación de las Reglas 2b) y 3b). Postula que el cuestionamiento de la Aduana en la causa no es clasificatorio, sino que se trata de una cuestión meramente recaudatoria. En subsidio, invoca la aplicación del art. 898 del C.A. Alega la inconstitucionalidad de la deuda determinada en dólares 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. Afirma que el recurso en autos fue interpuesto fuera de plazo legal por cuanto la Resolución N° 284/19 (AD CAMP) fue notificada por segunda vez por edicto el 13/03/20 y en la causa el recurso fue interpuesto el 10/10/22, es decir, más de un año y medio después, excediendo palmariamente el plazo de 15 días otorgado por el art. 1133 C.A. para la interposición del mismo. Cita al respecto lo dispuesto por los arts. 1012 y 1013 del C.A. Destaca que la Res. Gral. AFIP 3474/13 obliga al exportador a adherir al servicio “web” SICNEA, quien debe denunciar su domicilio en su primera presentación. Expresa que la actora en sus presentaciones de fs. 25 y 34 de las actuaciones administrativas, manifiesta que mantiene el domicilio electrónico del SICNEA en la CUIT 30-55258782-7 y, con fecha 06/12/19 el servicio aduanero remitió a dicho domicilio electrónico la notificación del dictado de la Resolución N° 284/19 (AD CAMP), pero la actora no ingresó al sistema a tomar conocimiento de dicha notificación. Indica que ello obligó al servicio aduanero a notificarla mediante edicto, siendo un medio de notificación permitido por el art. 1013 C.A. Considera que la conducta de la actora deviene en un artilugio procesal para evadir la sanción del servicio aduanero. Contesta agravios sobre el fondo de la cuestión. Refiere al marco normativo. Afirma que se ha configurado 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 jurisprudencia en relación con los intereses. 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 por PV-2023-59438479-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G"; y mediante IF-2023-64054834-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12578-190-2013 se inicia con la copia del PE Nº 13 008 EC01 004673 L -fs. 2-, a fs. 3 luce constancia de desglose OM120 (solicitud de análisis), y a fs. 4 la Nota Nº 749/13 (AD CAMP) del 19/04/2013 mediante la cual el Administrador de la Aduana de Campana remite la muestra a la División Laboratorio ITEM. A fs. 5 obra el Acta de extracción de muestras del 16/04/2013 "... con el objeto de someterlas a un análisis de carácter presuntivo en los términos de la Res. 2318/07 AFIP Anexo III Punto 4.2b). A fs. 6/7 obra agregado el Protocolo de Análisis LAB N° 91.549 del 07/10/2014. A fs. 9/vta. se glosa el Acta de Denuncia del 19/12/2014. A fs. 11 luce Nota "V" Nro. 599/2014 del 26/11/2014 por la que el Verificador de la División Aduana Campana informa la posición arancelaria que hubiera correspondido y la diferencia de derechos de exportación. A fs. 13, con fecha 20/01/2015, 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 MOSQUEDA JAVIER FABIAN, por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. a) y b) del C.A., y se les corre vista de todo lo actuado, informándoles el importe de la multa mínima ($1.202.616,73.-) y de los tributos (u$s63.025,34.-), notificados el 10/02/2015 según cédulas SICNEA Nros. 15008NOTI000133M y 15008NOTI000132L glosadas a fs. 14 y fs. 15. A fs. 16/18 ref. contesta vista el despachante -el 26/02/15-, y a fs. 25/30 ref. lo hace la firma exportadora -el 26/02/2015-. A fs. 35 el 30/07/18 se tuvo por contestadas las vistas, y se abrió la causa a prueba. A fs. 44/vta. obra presentación de la firma del 10/08/2018 mediante la cual expresa "En atención a la resolución dictada el 30 de julio de 2018 y que fuera notificada el 8 de agosto de 2018, solicito al Señor Administrador que a los fines de garantizar el derecho de defensa y la garantía al debido proceso de mi mandante, tenga a bien proveer y ordenar la producción de la prueba pericial técnica ofrecida por esta parte en el capítulo IV de su defensa". A fs. 66/67, con fecha 12/06/19, se emite el Dictamen Nº 262/19 (SE SU AD CAMP). A fs. 68/74 se dicta la Resolución Nº 284/19 (AD CAMP) del 13/06/19, por la que se resuelve absolver a la firma "Compañía Argentina de Granos S.A." y al despachante de aduanas "Mosqueda, Javier Fabián" de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. b) del C.A.; condenarlas al pago de una multa de $324.706,55 por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, y se le intima a la firma el pago de u$s63.025,34 en concepto de derechos de exportación. A fs. 75 se eleva al Dep. Asesoramiento Aduanero a los fines de su aprobatoria, la que se expide a fs. 76/77. A fs. 84/vta. se emite la Resolución RESOL-2019-428-E-AFIP-SDGTLA que aprueba el art. 1º de la Resolución 284/2019 (AD SALU). A fs. 85 obra impresión de pantalla de "SICNEA – Visualización de Cédula" del 20/03/20 por la cédula Nro. 19008NOTI046614H (por la que se intentó notificar a la firma de los archivos "284-19 y aprob.", Fecha de Alta: 06/12/2019 y Fecha Vencimiento: 20/12/2019, Estado: PLAZO SUPERADO al 20/12/19. A fs. 82 se agrega copia del Boletín Oficial Nº 34.328 del 13/03/20 en la que se publicó la Resolución 284/19. A fs. 83 con fecha 05/10/22, atento la falta de pago de la multa por parte del despachante "Mosqueda Javier Fabián", se resuelve por Disposición Nº 146/2022 (AD CAMP) su suspensión en el Registro de Importadores/Exportadores/A.T.A./ Despachantes, y a fs. 84 por Disposición Nº 145/2022 (AD CAMP) se suspende a la firma exportadora. A fs. 85/86 obran Certificados de Deuda. A fs. 94 luce presentación de la firma exportadora de fecha 06/10/22 mediante la cual se notifica personalmente en los términos del art. 1013 inciso b) del C.A. A fs. 99/100 se acredita la interposición del presente recurso de apelación. A fs. 101/114 obra copia certificada del auto del 22/09/2021 por el que se declara la apertura del concurso preventivo de "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A." dictado en la causa "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. – CONCURSO PREVENTIVO", expediente Nº 10301338, en trámite por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil, Comercial y de Familia, 6ª Nom., ciudad de Río Cuarto, provincia de Córdoba.

V.- Que corresponde, en primer término, analizar el agravio del fisco en relación a que el recurso de autos fue interpuesto fuera del plazo legal.

Que por una parte, la representación fiscal sostiene que el recurso de apelación en autos fue interpuesto fuera del

plazo habilitado por el art. 1133 del C.A. Ello por cuanto, el 06/12/19 el servicio aduanero remitió al domicilio electrónico constituído por la exportadora la notificación del dictado de la Resolución N° 284/19 (AD CAMP), pero la actora no ingresó al sistema a tomar conocimiento de dicha notificación. Por ello, el servicio aduanero se vió obligado a notificarla mediante edicto, considerando que se trata de un medio de notificación permitido por el art. 1013 C.A.

Que por otra parte, la actora sostiene que se notificó personalmente de la resolución debido a que no existió en el expediente administrativo ninguna notificación ejecutada conforme a derecho a la cual se le pudiera reconocer eficacia. En este sentido, destaca que se notificó personalmente con fecha 06/10/2022 -en los términos del 1013 inc. b) del C.A.- de la resolución condenatoria.

Que la actora sostiene respecto de este punto que el Código Aduanero sólo prevé en el inciso i) del art. 1013 la notificación mediante edictos “cuando se tratare de personas inciertas o cuyo domicilio se ignorare” lo que no ocurre en este caso, dado que el domicilio de la firma era conocido por la Aduana, toda vez que contaba con domicilio electrónico, especial constituido y fiscal. Además, señala que ello podría haber sido constatado en el sistema registral, pero no se efectuó ninguna notificación a los referidos domicilios, por lo cual la notificación a través de edictos adolece de toda eficacia y no se ajusta a derecho.

Que el artículo 1012 del Código Aduanero establece que... "*Sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites; b) los que resolvieren un incidente planteado o que, en alguna medida, afectaren derechos subjetivos o intereses legítimos; c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados; d) los demás que la autoridad dispusiere*." y el artículo 1013 indica que: "*Los actos enumerados en el artículo 1012 como así también aquellos cuya notificación se dispusiere en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados por alguno de los siguientes medios: a) en forma personal, dejándose constancia en las actuaciones mediante acta firmada por el interesado, en la cual se indicarán sus datos de identidad; b) por presentación espontánea del interesado, de la que resultare su conocimiento del acto respectivo; c) por cédula, que se diligenciará en la forma prevista en los artículos 1014 y 1015; d) por alguno de los medios electrónicos que determinare la reglamentación; e) por telegrama colacionado o bien copiado o certificado con aviso de entrega; f) por oficio despachado como certificado expreso con aviso de recepción. En este caso, el oficio y los documentos anexos deberán exhibirse antes del despacho en sobre abierto al agente postal habilitado, quien lo sellará juntamente con las copias que se agregarán a la actuación; g) por otro medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación del acto de que se tratare; h) en forma automática, los días martes y viernes, o el día siguiente hábil si alguno de ellos fuere feriado, para aquellos cuyo domicilio hubiere quedado constituido en una oficina aduanera en virtud de lo dispuesto por los artículos 1004 y 1005. A tales efectos, el servicio aduanero facilitará la concurrencia de los interesados a dicha oficina así corno la exhibición de las actuaciones de que se tratare en los días indicados; i) por edicto a publicarse por un (1) día en el Boletín Oficial, cuando se tratare de personas inciertas o cuyo domicilio se ignorare; j) por aviso a publicarse por un (1) día en el Boletín de la repartición aduanera cuando se tratare de notificar a los administrados que se encuentran a su disposición los importes que les correspondieren percibir en concepto de estímulos a la exportación. (Artículo sustituido por art. 253 de la Ley N° 27.430 B. 0. 29/12/2017. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial*)". En efecto, la ley 27.430 agregó al artículo 1013 la posibilidad de notificar los actos mediante algún medio electrónico que determine la reglamentación.

Que, a efectos del análisis de la excepción opuesta por el fisco, cabe reseñar que de la compulsa de la Actuación Nº 12578-190-2013 resulta lo siguiente:

*La firma exportadora al contestar la vista indicó “sin perjuicio del mantenimiento de los datos de mi representada en el Sistema de Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), constituyo domicilio especial a los efectos de esta presentación en Almirante Brown 589, Casillero 157 de esta ciudad Campana, Pcia.de Buenos Aires”,

*el Dpto Aduana de Campana a fs. 80 agregó una impresión de pantalla de “SICNEA – Visualización de Cédula” del 20/03/20 por la cédula Nro. 19008NOTI046614H cursada a la CUIT 30552587827 (ADHERIDO) por la que se intentó notificar a la firma de los archivos “284-19 y aprob.”, Fecha de Alta: 06/12/2019 y Fecha Vencimiento: 20/12/2019, Estado: PLAZO SUPERADO al 20/12/19.

* a fs. 82 se agrega copia del Boletín Oficial Nº 34.328 del 13/03/20 en la que se publicó la Resolución 284/19.

Que el mencionado Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA) fue implementado por la AFIP a fin de comunicar y notificar los actos inherentes a los procesos de gestión y control mediante el dictado de la Resolución General AFIP 3474/2013 (B.O., 10/04/2013). Dicha Resolución General fue con posterioridad modificada parcialmente por las Resoluciones Generales AFIP 3600/2014 (B.O., 11/03/2014), 4070/2017 (B.O., 9/6/2017), 4966/2021 (B.O., 16/04/2021).

Que por el art. 1 de la Res. Gral. AFIP 3474/2013 se dispuso: "Impleméntase el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), cuyas características técnicas, procedimientos y funcionalidades se consignan en el Anexo 1 de la presente..." y en el art. 2 se estableció: "Este Organismo podrá utilizar el SICNEA para comunicar y notificar los actos inherentes a los procesos de gestión y control, como también los que se detallan en el Anexo II de la presente. Los documentos digitales y su comunicación y/o notificación mediante el SICNEA gozarán de plena validez legal y eficacia jurídica, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos...”.

Que en el art. 3 de la Res. Gral. AFIP 3474/2013 -vigente a la fecha de la notificación en cuestión- se dispuso que "El servicio ´web´ SICNEA será asignado, en forma automática, a los siguientes sujetos: ... c) Importadores y exportadores que sean usuarios o pretendan el acceso a regímenes que requieren condiciones calificadas para adherir a ellos, los que se detallan en el Anexo III de la presente. Respecto de dichos operadores, la utilización del SICNEA será una condición necesaria para la inscripción y permanencia en los Registros Especiales Aduaneros”.

Que, en concreto, a través de la referida norma se establecen las características y funcionalidades del Sistema, el procedimiento a seguir por el servicio aduanero y por los sujetos que lo implementen.

Que, en lo que aquí interesa, la Res. Gral. 3474/2013 (antes de su modificación por Res. Gral. 4966/2021 -B.O.) preveía en el Punto 2 del Capítulo II. “Procedimiento” del Anexo 1 para los Operadores de comercio exterior -sujetos comprendidos en el SICNEA- que “*2.1.3. El administrado o la persona debidamente autorizada podrá acceder al sub-módulo “Oficina de Comunicaciones y Notificaciones Electrónicas Aduaneras” las VEINTICUATRO (24) horas del día, durante todo el año. 2.1.4. En este sub-módulo estarán disponibles los actos a comunicar o notificar. 2.1.5. Los actos se considerarán comunicados o notificados el día que se acceda al sub-módulo “Oficina de Comunicaciones y Notificaciones Electrónicas Aduaneras”. 2.1.6. A fin de acreditar la existencia y materialidad de la comunicación o notificación, el sistema registrará dichos eventos en el sub-módulo de “Certificación” y posibilitará la emisión de una constancia que se podrá imprimir. 2.1.7. Cuando existan notificaciones cursadas se tendrá un plazo de DIEZ (10) días hábiles administrativos para ingresar al sub-módulo “Oficina de Comunicaciones y Notificaciones Electrónicas Aduaneras”, a fin de notificarse del*

respectivo acto. 2.1.8. La falta de ingreso en el plazo indicado en el punto anterior producirá la inhabilitación transitoria para operar con los servicios informáticos que determine este Organismo. 2.1.9. Vencido el plazo indicado en el punto 2.1.7 sin que el administrado se haya notificado mediante el SICNEA, dentro de los DIEZ ('10) días hábiles administrativos inmediatos siguientes el área competente deberá notificar el o los actos en cuestión mediante la forma prevista en el Artículo 1013, inciso c) del Código Aduanero..." (el subrayado me pertenece).

Que en doctrina se ha dicho que "...dada la importancia de la notificación y de los efectos que ella produce, es preciso que se exija que sea cumplida observando todos los recaudos previstos para ese fin, de modo de obtener una constancia indiscutible de que el acto notificado ha llegado, efectivamente, a conocimiento del administrado, salvo, claro está, el caso de notificación por edictos, que es puramente formal y ficta. Por ello, las notificaciones que se hacen transgrediendo las normas legales aplicables, o en forma tal que dejen dudas sobre el real cumplimiento de su objeto específico, deben considerarse y declararse inválidas, como si no se hubieren practicado" (Escola, Héctor Jorge; Tratado General de Procedimiento Administrativo, págs. 216/217; ed. Depalma; Buenos Aires; 1981).

Que, en ese orden ideas, cabe destacar que la actora "COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A." a la fecha de la emisión de la notificación de la Resolución Nº 284/2019 (AD CAMP) y su aprobatoria, se encontraba adherida al Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), la notificación de la resolución a través de publicación de edicto en el Boletín Oficial no se ajusta al procedimiento específico previsto a esa fecha por el inciso "c" del art. 1013 del C.A. Ello por cuanto, la firma se había presentado a contestar vista en el sumario y poseía -a la fecha de la notificación- domicilio electrónico y domicilio legal especial constituido en el sumario.

Que, en consecuencia, la exportadora recién puede considerarse válidamente notificada de la resolución apelada en la especie con la presentación del 06/10/22 -en los términos del art. 1013 inciso "b" del C.A.-.

Que por lo demás, resulta de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N. según la cual, cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205:549 y 267:393).

Que, en efecto, toda vez que la actora se notificó de la Resolución 284/19 y su aprobatoria el 06/10/2022, y el recurso deducido ante este Tribunal se interpuso el 10/10/2022, debe considerarse tempestiva su apelación.

VI.- 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° PE Nº 13 008 EC01 004673 L, 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° 13 008 EC01 004673 L 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 LAB N° 91.549- 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 Nº 91.549 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 cloruros y de carbonatos agregados; más 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 que “…mediante observación de campos ópticos que el componente mayoritario es la harina de soja desgrasada” (v. fs. 6/7 de las act. adm.).

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 la actora sostiene que el Protocolo de Análisis LAB Nº 91.549 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, sobre lo que el servicio aduanero no se expidió al tener por contesta la vista y abrir la causa prueba (v. auto del 30/07/2018 de fs. 35 de las act. adm.). Asimismo, ante la insistencia de la firma con que el servicio aduanero provea su ofrecimiento de prueba pericial y, en consecuencia, se ordene su producción (v. presentación del 10/08/2018 obrante a fs. 44/vta. ref. de las act. adm.), la Aduana no se expidió al respecto.

Que respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que fue tomada el 16/04/2013 (ver acta de fs. 5 de las act. adm.), enviada a la Div. I.T.E.M. el 19/04/2013 (según constancia de fs. 4 de las act. adm), indicándose en el Protocolo de Análisis LAB Nº 91.549 que la “Fecha de Entrada” es 25/04/2013 y que la fecha de emisión y conclusiones del Protocolo es el 07/10/2014.

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".

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que con fecha 16/04/2013 se procedió a la extracción de la muestra representativa de la mercadería en cuestión (fs. 5 de act. adm.), la que tiene como fecha de entrada para su análisis por el ITEM el 25/04/2013 (fs. 5) y con fecha 07/10/2014 se emitió el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 91.549 (fs. 6/7 de act. adm.).

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 26/02/2015 al contestar la vista conferida en el sumario (v. fs. 25/30 ref. de act. adm.), y volvió a solicitarla en su presentación del 10/08/2018 (v. fs. 25/30 ref. de act. adm.), sin embargo, el servicio aduanero no se expidió sobre 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, fulminando de nulidad el Protocolo de Análisis LAB N° 91.549, 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° 91.549 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 N° 91.549 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 284/2019 (AD CAMP) dictada en la Actuación Nº 12578-190-2013.

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.- Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 91.549 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 284/2019 (AD CAMP) dictada en la Actuación Nº 12578-190-2013.

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

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.06.18 12:57:39 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: 2023.06.21 18:16:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Presidente
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.21 19:16:13 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: 2023.06.21 19:16:47 -03:00