República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-28564481-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Marzo de 2024

Referencia: EX-2022-16497779- -APN-SGASAD#TFN ALIMENTOS TANCACHA S.A. Sentencia

---

Tribunal Fiscal de la Nación

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 Nº **EX-2022-16497779- -APN-SGASAD#TFN** caratulado **" ALIMENTOS TANCACHA S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación",**

La Dra. Claudia B. Sarquis:

I.- Que mediante RE-2022-16493765-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma "ALIMENTOS TANCACHA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 126/2021 (AD GEDH) dictada por el Admistrador de la División Aduana de General Deheza en la actuación SIGEA Nº 15623-44-2011/1 (sumario Nº SC-088-018-2016/4), mediante la cual la condena al pago de una multa de $154.628,26 por la infracción al art. 954 ap. 1 inc a) del Código Aduanero, con relación a la destinación de exportación a consumo Nº 11 088 EC01 007102 H y se le intima el pago de tributos de la suma de u$d 26.373,57 en concepto de derechos de exportación con más los intereses. En primer lugar, solicita se declare la prescripción de la acción del fisco para imponer penas. Relata que con fecha 10/03/2016 el servicio aduanero dictó el auto de instrucción de sumario y que el mismo adolece de deficiencias que vician su validez como acto administrativo, provocando una severa afectación al derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional, en el marco, a su vez, de lo previsto también en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Manifiesta que un proceso como este, excede el plazo razonable y que el transcurso del tiempo ha afectado su derecho de defensa garantizado en el art. 8 de la Convención Americana, por no contar con la documental necesaria. Agrega que el plazo de consevación de la documentación legalmente es de diez (10) años y en el presente han pasado casi once (11) desde su hecho generador. Manifiesta que la declaración efectuada ha sido exacta, que la mercadería exportada consiste en una mezcla molida de granos de maíz y residuos procedentes de la extracción de Aceite de Soja, y que resulta de un derivado del maíz molido con el expeller de la estrucción de la soja, y no una harina y que dicha cuestión fue zanjada mediante la Resolución Nº 2357/2007. Finalmente, solicita se declare la nulidad de la extracción de la muestra atento que ni en el Acta ni en el Protocolo se menciona la cantidad de la muestra extraída, lo cual tornaría el análisis nulo. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que, oportunamente, se resuelva en forma favorable la pretensión esgrimida y se deje sin efecto la resolución aduanera apelada.

II.- Que mediante IF-2022-71400911-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Contesta el planteo de nulidad del proceso esgrimido por la actora respecto de lo cual destaca que la extracción de las muestras se hizo en presencia de la Sra. Laura Oliveres, (en representación de la firma exportadora), sin haber efectuado observación o reparo alguno en el acta de extracción y que al firmar el acta respectiva, asumió el formal compromiso por el pago de eventuales diferencias de tributación. Asimismo, considera que nada obsta a que la Aduana notifique el Protocolo de Análisis mediante la corrida de vista, por lo que señala que ambos planteos de nulidad deben ser desestimados y que no existen causales que den lugar a la nulidad solicitada. Cita jurisprudencia. Manifiesta que para que proceda una nulidad como la pretendida por la firma, resulta totalmente necesario que exista un perjuicio concreto al derecho de defensa de la misma. Respecto a la cuestión de fondo, sostiene que radica en determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercadería involucrada en el P.E. y si se configuró la infracción imputada. Refiere al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Reseña el marco normativo establecido por el Decreto 618/1997, y lo dispuesto por la Res. Gral. AFIP Nº 1618/2003. Considera que, en consecuencia, no sólo se trata de una divergencia clasificatoria, sino que la imputación responde, además, a la diversa calidad de la mercadería presentada a despacho y a una falaz declaración por parte del interesado. Expresa que la operatoria aduanera se encuentra estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior. Manifiesta que surge de la simple compulsa de las constancias de autos que se encuentran acreditados fehacientemente los elementos necesarios para la configuración del tipo infraccional imputado, resultando con absoluta claridad que lo actuado es ajustado a derecho. Respecto al planteo de la prescripción, manifiesta que no se encuentra vencido el plazo, por haberse dictado el auto de apertura de sumario en fecha 10/03/16. Respecto al plazo razonable, manifiesta que el servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero. Plantea el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se confirme la resolución objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

III.- Que mediante PV-2024-17783010-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho, y por IF-2024-19007909-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA Nº 15623-44-2011/1 se inicia con el informe Nº 212/14 mediante el cual se propicia que correspondería denunciar en los términos del art. 954 ap. 1 inc a) del Código Aduanero y se eleva a la jefatura para su consideración. A fs. 3/4 luce la determinación del perjuicio fiscal. A fs. 5 obra el Protocolo de Análisis LAB 84.118 de fecha 22/10/13 y a fs. 6 sus conclusiones. A fs. 7 obra el Acta de Extracción de Muestras. A fs. 8 obra la destinación de exportación a consumo Nº 11 088 EC01 007102 H. A fs. 9 luce consulta de notificaciones. A fs. 10/11 luce la declaración de los elementos relativos al valor de exportación y a fs. 12 la factura de exportación. A fs. 14/15 obra la orden de intervención. A fs. 16 obra el Acta de Denuncia. A fs. 17 se ordena el pase a la Sección “O”, a efectos que adjunte notificación SICNEA del Protocolo de Análisis LAB 84.118. A fs. 18 luce la constancia de notificación -de fecha 24/04/14- de los resultados de los protocolos de análisis. A fs. 19 luce el Dictamen Nº 30/16 en el cual se propicia disponer la apertura de sumario contencioso. A fs. 20 obra la Disposición Nº 69/2016 (AD GDEH) de fecha 10/03/16 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. y se corre vista de todo lo actuado a la firma “ALIMENTOS TANCACHA S.A.” -notif. El 01/04/16-. A fs. 22/28 contesta vista la firma en la que plantea la nulidad del procedimiento de análisis de la muestra resultante del Protocolo de Análisis LAB 84.118. A fs. 29/30 obra la solicitud de inscripción de alimentos para animales. A fs. 31/33 obra resolución Nº 2357. A fs. 33 no se tiene por presentada a la firma por incumplimiento de las formalidades previstas en el art. 1030 y se intima a la firma a dar cumplimiento. A fs. 34 luce la notificación correspondiente. A fs. 36/39 la firma cumplimenta y acredita personería. A fs. 40/40vta. se emite el Dictamen Nº 101/2021 (AD GDEH). A fs. 41/43vta. se dicta la Resolución Nº 126/2021(AD GDEH) -apelada en autos-.

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 a

consumo Nº 11 088 EC01 007102 H, 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, conforme surge de la Disposición Nº 69/2016 -ver fs. 20 de las Act. Adm.- la mercadería documentada mediante el P.E. 11 088 EC01 007102 H 3ra fracción fue declarada en la P.A. 2308.00.00.000K, un "*Suplemento Alimenticio Concentrado: Expeller de Soja y Maíz Molido, declarando en el campo 11 del formulario de valor "Detalle de la mercadería: Expeller de Soja 90% + Maíz Molido 10%*.", mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB 84.118- obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería no debía ser clasificada en la partida 23,08 sino que corresponde la partida 12.08 la que ampara a "*Harinas de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza*" de manera tal que no es admisible por sus características con las clasificadas en la partida 23,08, por encontrarse comprendida en la partida 12,08 por aplicación de la Regla General para la Interpretación del Sitema Armonizado 2b) la cual contempla los casos de materias mezcladas con otras materias, en la cual debe considerarse para la posición final la RGI Nº3b referida al componente mayoritario (en el caso que nos ocupa expeller de soja), el cual a su vez difiere en el análisis de lo declarado, asciende a una valoración aproximada de 92.10%.

Que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 84.118 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "se trata de una mezcla de origen vegetal compuesta por expellers de soja (aprox. 92,1%) y maíz molido (aprox. 7,9%) -ver fs. 6 de las Act. Adm.-

VI.- Que, como se indicó anteriormente, en primer lugar, la recurrente se agravia de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio.

Dicho planteo de nulidad también fue esgrimido en la contestación de la corrida de vista obrante a fs. 22/28 ref. de las actuaciones administrativas.
Que la recurrente sostienen que: a) la declaración de la mercadería exportada fue veraz y exacta, lo que comprende a su composición como a su clasificación arancelaria en la P.A. 2308. b) Desde un punto de vista clasificatorio no se brindaron argumentos para pretender clasificar la mercadería exportada en la P.A. 1208 y c) el Protocolo de Análisis LAB 84.118 no fue notificado, lo que les impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis para determinar la composición del producto participando de la pericia y designando un perito de parte para asegurar la objetividad del procedimiento.

Que en cuanto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, cabe resaltar que surge de las actuaciones administrativas que: fue tomada el 19/10/2011 (ver Acta de fs. 7), enviada a la Div. I.T.E.M. el 10/06/2013 (ver Nota Nº 212/14 de fs. 1) y el informe final del Protocolo de Análisis LAB 84.118 es de fecha 22/10/2013 (ver fs. 5). Dicho resultado fue notificado a la firma mediante Notificación 14088NOTI000085C con fecha 24/04/2014, es decir más de dos años después de la toma de muestra, imposibilitando así defensa alguna.
Que cabe recordar lo establecido por la Resolución General AFIP 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.*"
Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, el resultado del Protocolo de Análisis LAB 84.118 fue notificado con fecha 24/04/2014 -mediante Notificación 14088NOTI000085C-, lo cual impide realizar un nuevo análisis sobre las

muestras cuestionadas dado que se encuetran en mal estado, con humedad y afectadas por hongos, tratándose de mercadería perecedera, incumpliendo de esta manera lo dispuesto en la Res. Gral. AFIP Nº 1582/03, y afectándose el derecho a producir un segundo análisis a efectos de determinar la verdadera composición química de la mercadería involucrada en autos, derecho que no puede ser subsanado en esta instancia.

En ese sentido, cabe destacar que la recurrente tomó conocimiento del resultado del referido Protocolo con la notificación ordenada a fs. 18 -notificada el 24/04/2014-, sin posibilidad de solicitar válidamente un segundo análisis atento las "condiciones y plazo de conservación" propios de la mercadería de que se trata.

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, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero al no practicar la notificación referida, no pueden subsanarse en esta instancia. Ello así en tanto, como se dijo, resulta de las constancias obrantes en la causa que 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, si bien la Sra. Noemi Spesia en representación de la firma, estuvo presente en la extracción de muestras - conf. resulta del Acta de fs. 7 de act. adm.-, no lucen constancias de que haya formado parte de la práctica del análisis pertinente, socavándose 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 84.118 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 atento la forma en que se resuelve el presente torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:
1) Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis N° 84118 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 126/2021 (AD GEDH) dictada en la Actuación Nº 15623-44-2011/1.
3) Costas a la DGA.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto que antecede.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1) Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis N° 84118 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nº 126/2021 (AD GEDH) dictada en la Actuación Nº 15623-44-2011/1.
3) Costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, envíese a Guarda

temporal.-

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.18 16:47:08 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: 2024.03.18 18:16:10 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: 2024.03.18 22:29:20 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: 2024.03.18 22:29:53 -03:00