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-2024-35720144-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 9 de Abril de 2024

Referencia: EX-2023-95195368- -APN-SGASAD#TFN COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht y Claudia Beatriz Sarquis (el Dr. Horacio Joaquín Segura se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados **"COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente Nº **EX-2023-95195368- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se trae a consideración de este tribunal se endilgó a la recurrente la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) y b) del Código Aduanero ("CA"). 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 dispuso aplicar una multa de $ 623.772,55 y reclamar la suma de U$S 119.981,64 en concepto de tributos adeudados, sobre la base de considerar que la mercadería exportada mediante el Permiso de Embarque Nº 13083EC01001611D no se corresponde con la declarada, resultando así una posición arancelaria inadecuada.

III.- La empresa Compañía Argentina de Granos SA presentó una apelación en contra de la decisión administrativa mencionada, centrando sus argumentos en el incumplimiento por parte del servicio aduanero del procedimiento establecido en la Resolución General Nº1582/03 AFIP ("RG 1582/03"). Indica que, una vez notificada del sumario y, mediante el mismo acto, de los resultados del Protocolo de Análisis LAB 93938, solicitó a la DGA se cumpla con el segundo análisis de las muestran de conformidad con lo establecido por la normativa aplicable. Arguye que dicha petición fue rechazada por el organismo por haber constatado en la muestra testigo un deterioro tal que imposibilitaba la realización de un segundo análisis. A su vez, defiende la validez de la posición arancelaria declarada y remarca que el servicio aduanero no clasificó correctamente. Señala la inconstitucionalidad de la deuda expresada en dólares estadounidenses, como así también de su tasa de interés. Destaca que el despachante de aduana obró

siguiendo instrucciones de la exportadora y de acuerdo con la documentación por ella suministrada, descartando la responsabilidad infraccional endilgada. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución recurrida, con costas.

IV.- Por su parte, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Sostiene que el resultado del primer análisis fue notificado el 28.09.2017, mientras que la interesada no solicitó la realización del segundo análisis dentro del plazo de 30 días previsto por la RG 1582/03. Explica que, de conformidad con la misma normativa, si la recurrente solicitó el libramiento de mercadería, esta no tenía derecho a solicitar un segundo análisis. Menciona que la posición arancelaria determinada por el ITEM es plenamente válida. Reitera la existencia en el presente caso de perjuicio fiscal atribuible a la firma. Indica que también se encuentran reunidos los elementos subjetivos del tipo imputado respecto del despachante imputado en autos. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

V.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros). Este criterio resulta de aplicación más rigurosa en supuestos como el presente en que los agravios se encuentran vinculados a la revisión del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

VI.- En las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si, en el caso de marras, cabe o no la imputación infraccional efectuada a la recurrente. Para ello es necesario establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible.

En ese orden de ideas, el art. 954 del CA 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 UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; (…) b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción”.

Por lo expuesto, el servicio aduanero imputa a la apelante la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo con el análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal y una transgresión a una prohibición a la exportación. Ello, por haber declarado mercadería a través de una posición arancelaria por medio de la cual se debía abonar un porcentaje de tributos menor del correspondiente y que, además, resultaba de exportación prohibida.

En relación con la mercadería objetada en el presente caso, la misma fue documentada mediante el PE Nº13083EC01001611D y 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” correspondiéndole un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolos de Análisis LAB 93938 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la PA

2304.00.10.100B. Para esta última PA correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación. Para arribar a tal conclusión, el servicio aduanero se fundó en el Protocolo anteriormente mencionado del ITEM, donde se concluyó que la mercadería "se encuentra constituida por harina de soja (componente mayoritario), porotos de soja y maíz molido".

VII.- Al respecto, la recurrente se agravia de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la RG 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio. En este sentido, sostiene que el segundo análisis solicitado fue rechazado por el organismo como consecuencia de haber constatado en la muestra testigo: "un grado tal de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM)" (ver fs. 38 de las Actuaciones Administrativas).

VIII.- En este punto, es pertinente realizar ciertas precisiones respecto del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero.

En primer lugar, la representación fiscal sostiene que el resultado del primer análisis fue notificado el 28.09.2017, mientras que la interesada no solicitó la realización del segundo análisis dentro del plazo de 30 días previsto por la RG 1582/03. De la sola compulsa de las Actuaciones Administrativas se observa que dicho argumento carece de fundamento, ya que la constancia referida (fs. 20) se encuentra en estado "enviado", siendo necesario que se acompañe la misma en estado "notificado" para poder cumplir con sus efectos legales. Dicho de otro modo, la constancia presente en el expediente no prueba que se haya notificado fehacientemente a la actora del acto administrativo, por lo que el plazo de 30 días no puede corroborarse en el caso de autos.

En otro orden de ideas, el fisco declara que, si la recurrente solicitó el libramiento de la mercadería sin cumplir con los requisitos de la resolución general, esta no tenía derecho a solicitar un segundo análisis. Sus dichos se fundan principalmente en lo normado por el Anexo III, punto 4.2 de la RG 1582/03, donde se establece lo siguiente: "(…) b) **Que queden interdictas**, nombrándose al importador o al exportador depositario fiel, la siguiente cantidad de bultos: Partida de más de cien bultos, el 2%. Partida de cinco a cien bultos inclusive, el 5% (…) El importador o exportador al aceptar el retiro bajo estas condiciones se compromete a no hacer uso de dichos bultos, impidiendo su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere las condiciones de los bultos interdictos o de las mercaderías que ellos contengan. Entre los bultos interdictos deberá encontrarse el que dio origen a la extracción de muestra, debidamente identificado, debiendo la U.T.V. arbitrar los medios que aseguren la inviolabilidad de la mercadería interdicta. **El incumplimiento de esta condición por parte del importador o exportador lo inhabilitará para el pedido de segundo análisis**" (el resaltado me pertenece).

Para reforzar su argumento, cita el acta de extracción de muestras de fs. 7, donde el despachante de aduanas, Mastrangelo Juan Pablo, solicitó la autorización del libramiento de la mercadería sujeta a análisis sin interdicción del porcentaje necesario, debido a contar con el stock exacto de mercadería para cumplir con el embarque.

A la luz de las observaciones previas, observo que dicho planteo tampoco encuentra asidero legal, ya que el anexo III de la RG citada se encuentra modificado por la **Resolución General 2318/2007**. A través de

dicha modificación se resolvió eliminar la obligación de mantener interdicta parte de la mercadería involucrada para los casos de análisis de control estadístico, como el presente, al considerar que: “conforme las conclusiones del Segundo Encuentro Técnico de Administradores de Aduanas del Interior, se ha evaluado que el 'juego de muestras' resultante de la extracción es suficiente a efectos de las determinaciones pertinentes, aun existiendo la probabilidad de un segundo análisis. **Que por ello, deviene innecesario mantener la aludida interdicción, medida que también facilitará la disposición del espacio físico comprometido a tales fines**” (el resaltado me pertenece).

En función de lo anteriormente señalado, la empresa no estaba obligada a cumplir con la interdicción señalada por el fisco a los fines de solicitar un segundo análisis.

IX.- Habiendo concluido con lo previamente expuesto, es dable traer a colación lo establecido por la RG 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.”

Cabe señalar que, en línea con lo mencionado anteriormente, no surge de las actuaciones administrativas constancia alguna de la notificación del Protocolo de Análisis, sino que la firma tomó conocimiento del mismo con la corrida de vista ordenada a fs. 19 de fecha 07.09.2018. Bajo ese enfoque, la solicitud del segundo análisis recién pudo ser canalizada por la actora junto con la contestación de vista de fecha 01.02.2021, esto es, después de un lapso de más de 5 años desde que el ITEM llevó a cabo el primer análisis.

Sin perjuicio de ello, el servicio aduanero denegó la producción de dicha prueba por haber constatado en la muestra testigo: “un grado tal de deterioro que imposibilita que sea utilizada con fines de realizar un segundo análisis por parte de la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (ITEM)”. Tal como se expresa en el pasaje citado, resulta claro que, tomando en consideración la naturaleza perecedera de la mercadería, la Aduana debió haber efectuado el análisis de inmediato y notificar su resultado. Esta dilación excesiva en la notificación de los resultados afectó en forma irreversible la posibilidad de la exportadora para requerir y/o producir un segundo análisis, en virtud de las particulares características del producto y el extenso lapso transcurrido entre la recolección de la muestra, su análisis subsiguiente y la posterior notificación a la parte actora.

Debe aclararse 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.

X.- Siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, considero que se vulneró el derecho de defensa de la firma apelante, por lo que corresponde declarar la nulidad absoluta del

Protocolo de Análisis LAB 93938 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

XI.- Por la forma en que se resuelve el presente, se torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1) Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 93938 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución 25/2023 (AD SALU) dictada en la actuación SIGEA N°12403-57-2013.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

1) Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 93938 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la resolución 25/2023 (AD SALU) dictada en la actuación SIGEA N°12403-57-2013.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Suscriben la presente el Dr. Miguel N. Licht y la Dra. Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.04.08 19:43:45 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.09 13:54:05 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 - GDE
Date: 2024.04.09 13:54:27 -03:00