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-2024-67122530-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Junio de 2024

Referencia: EX-2019-53979830-APN-VOCXX#TFN - "ALEA Y CÍA 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 **"ALEA Y CÍA S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **EX-2019-53979830-APN-VOCXX#TFN**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "ALEA Y CÍA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 554/2018 (AD SALO), dictada por la aduana de San Lorenzo y su aprobatoria Nro. 2019-389-E, en el expediente Nro. 12517-301-2014, en cuanto la condena por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A. al pago de una multa de $47.417,98.-, y se le intima al pago de u$s10.474,48.- en concepto de tributos con más los intereses correspondientes y de u$s734,84.- por devolución de estímulos a la exportación. Manifiesta que oficializó ante la aduana de San Lorenzo, en el mes de julio de 2012, el Permiso de Embarque Nro. 12 057 EC01 005994 V, mediante el cual documentó la exportación a consumo de mercadería (Preparación para la alimentación de animales) de la PA Nro. 2309.90.90.900 T, por la que tributó un 5% de derechos de exportación. Expresa que al momento de registrar el PE (julio de 2012), el servicio aduanero extrajo muestras del producto exportado a través de la destinación en cuestión, y luego autorizó y otorgó el libramiento de la mercadería, permitiendo que la misma sea exportada a su país de destino. Sin embargo, el 13/11/2014 con la corrida de vista recibió la primera noticia de la supuesta existencia del Protocolo de análisis 86642, en la que sólo se menciona dicho Protocolo. Plantea la nulidad absoluta e insanable de todo lo actuado por vulneración grave del procedimiento establecido por Resolución General AFIP Nro.1582/2003. Afirma que del SICNEA Nro. 14057NOTI000525 U surge que el Protocolo de Análisis correspondiente al PE en cuestión no fue notificado. Arguye que, a pesar de haber cumplimentado todos los requisitos legales previstos por la normativa para recurrir el resultado del primer análisis, el servicio aduanero no aguardó al segundo análisis requerido por la firma -mediante SIGEA Nro. 13289-21908-2014-, y notificó la apertura del sumario y corrida de vista. Destaca que se ha vulnerado gravemente su derecho de defensa -art. 18 de la C.N.-. Ello por cuanto, por una parte, jamás se le notificó el protocolo y/o resultado de análisis (habiéndose sólo hecho referencia a su número en la corrida de vista), lo que le impidió recurrir el supuesto primer resultado en tiempo oportuno. Considera que, aún en el

hipotético supuesto de que pudiera haber requerido un segundo análisis (hecho que no fue posible por cuanto la aduana no notificó el resultado del Protocolo), tratándose de la muestra de un alimento extraído dos años y cuatro meses antes, su resultado no hubiera sido representativo del producto efectivamente exportado. Refiere a los requisitos sobre "Condiciones de recepción de muestras y tiempos de realización de análisis de la Dirección del Laboratorio Vegetal". Agrega que el ITEM, ante una muestra idéntica a la extraída en autos respecto del cual habían transcurrido años desde la fecha de su extracción, no pudo realizar el segundo análisis, producto de su propia negligencia, teniendo que devolver la muestra. Invoca la aplicación del principio previsto en el artículo 898 del C.A. En subsidio, plantea la confiscatoriedad e ilegitimidad de la tasa de interés que actualmente el servicio aduanero aplica sobre los tributos que reclama al administrado. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas Nº 12517-288-2014. Plantea el caso federal. Solicita que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y/o se revoque en todas sus partes la Resolución apelada, con costas a la demandada.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Señala que la responsabilidad tributaria no se encuentra alcanzada por la garantía del plazo razonable. Afirma que el sumario fue instruído en los términos del art. 1090, inciso "c" del C.A. y la vista se corrió de conformidad con el art. 1101 de la misma ley, lo que implica que, en el plazo de ley, "ALEA Y CIA S.A." pudo presentar su defensa, ofrecer prueba y acompañar la documental que estuviere en su poder. En este sentido, postula que del expediente administrativo resulta que se han seguido todos los pasos establecidos por la normativa procesal aduanera, solicitando los informes correspondientes a las distintas dependencias (a efectos de arribar a una resolución justa) de acuerdo a las constancias de hecho y de derecho aplicable. Refiere a los elementos configurativos de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del C.A. Destaca que la recurrente no pudo desvirtuar con prueba alguna la imputación realizada por el servicio aduanero. Respecto a la graduación de la multa señala que no se observa irrazonabilidad alguna en su determinación, cuando ésta se fija dentro de los topes legales establecidos a tales efectos. Considera que corresponde el rechazo de la aplicación del artículo 898 del CA toda vez que la actora no cumplió con sus deberes. Cita jurisprudencia. Plantea el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta por la contraria, y confirme la resolución recurrida, con expresa imposición de costas.

III.- Que por PV-2024-57865723-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala "G", y por IF-2024-61637771-APN-VOCXX#TFN se los pasa a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº **12517-301-2014** se inicia con la Nota Nº 177/14 "V" emitida por la Sección "V" de la Aduana de San Lorenzo en relación con la extracción de muestras del DDT Nº 12057EC01005994V y, posteriormente, se ordena el pase a la Sección "S" para la apertura de sumario contencioso (fs. 1/ 2). A fs. 3/11 obran copias de mails con informe de la División Clasificación Arancelaria del P.E. N° 12 057 EC01 005994 V, oficializado el 05/07/2012, del informe sobre el producto "PREMIX COTRASEP IV - ALEA" exportado y, copia del Protocolo de Análisis LAB 86642 y sus conclusiones. A fs. 13/14 obra constancia del reintegro cobrado por la actora en relación al P.E. cuestionado. A fs. 15/18 mediante Resolución N° 542/2014 (AD SALO) del 23/09/2014 se resuelve la apertura del sumario y se corre vista de todo lo actuado a la firma y a la despachante –notificadas el 13/11/2014 según constancias de fs. 33 y fs. 34-. A fs. 36/45ref. la firma "Alea y Cía. S.A." contesta la vista conferida y plantea la nulidad de todo lo actuado en virtud de la violación del procedimiento establecido por la Resolución General N°1582/03. A fs. 50 se resuelve no hacer lugar a las nulidades planteadas, y contra dicho acto la actora plantea revocatoria a fs. 61/63 ref., siendo rechazada por medio de la Resolución N° 362/2015 (AD SALO) -fs. 66/67-. A fs. 51 se declara la rebeldía de la despachante Claudia Fabiana Barone, y a fs. 58/60 la que se presenta y solicita el cese de esa declaración, presenta su descargo y adhiere a la defensa del exportador. A fs.

76 obra Nota N° 802/2016 (SUMARIOS) mediante la cual se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a los fines de que se adjunten los resultados del segundo análisis de la muestra representativa de la mercadería en cuestión y se emita informe técnico. A fs. 77/78 se glosa la Nota N° 1494/16 (S.I.S) -en contestación al requerimiento de fs. 76- en la que se efectúan precisiones sobre la mercadería y, en particular, se informa en "*C) Que no se registran constancias del pedido de segundo análisis por parte de la firma Exportadora*". A fs. 80/81 obra copia del Protocolo de Análisis LAB 86642 (con firma del personal responsable del ITEM). A fs. 82/84 obra el Dictamen Técnico N° 49/17, y a fs. 85 se informa que a la fecha de oficialización de la destinación por el Régimen General a la P.A. SIM 2304.00.10.100 le correspondía derecho de exportación del 32% y un reintegro fijo a la exportación del 0% -según lo establecido en el Dto. N° 100/12 y modificatorios-. A fs. 66 se agrega la cédula de notificación SICNEA 14057NOTI000525U mediante el cual se remitieron a la firma "Alea y Cía S.A." copias del resultado de los análisis correspondientes a la mercadería documentada por las destinaciones que indica, entre ellas se menciona el P.E. N° 12 057 EC01 005994 V, señalando además que "el resultado del mismo difiere de los valores declarados para la merc., en trato" y haciéndole saber que podría solicitar el segundo análisis dentro del mes de recepcionado –notificado el 03/06/14-. A fs. 129 obra impresión de pantalla de la Consulta al Registro de Infractores. A fs. 130/134 luce el Dictamen Nº 218/2018, y a fs. 135/143 se dicta la Resolución N° 554/2018 (AD SALO) -apelada en autos-. A fs. 148/149 se emite Dictamen N° 364/19 (DV DSAD) -en los términos del art. 1115 del C.A.-. A fs. 150/151 se dicta la resolución RESOL-2019-389-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA que dispone aprobar los artículos 3° y 4° de la Resolución N° 554/2018 (AD SALO). A fs. 156/158 ref. se acredita la interposición del presente recurso.

V.- Que corresponde resolver si la resolución apelada en la causa por la que se le imputa a la actora la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. "a" del Código Aduanero en relación con el P.E. N° 12057EC01005994V, 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 abonó un porcentaje de tributos menor al correspondiente.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 12057EC01005994V fue declarada en la P.A. N° 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 86642, 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 Nro. 100/12 y sus modificatorias).

Que el servicio aduanero fundó su decisión en el Protocolo de Análisis LAB 86642 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías que concluyó que la mercadería analizada "…corresponde a una mezcla de estructuras vegetales a base de harina de soja desgrasada (aprox. 92%) y maíz molido (8%)" –v. 80/81 de act. adm.-.

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

Que la firma funda su planteo en que la aduana jamás le notificó el resultado del Protocolo N° 86642 que correspondería al PE bajo análisis, y destaca que no adjuntó a la cédula SICNEA N° 14057NOTI000525 U copia del Protocolo de Análisis. En particular, si bien se menciona al PE Nº 12 057 EC01 005994 V ni siquiera se indica el número de protocolo de análisis relacionado con dicho permiso.

Que transcurridos 2 años y cuatro meses -el 13/11/2014-, sin que se hubiera notificado nunca el supuesto resultado del análisis, el servicio aduanero directamente notificó la apertura de sumario y la corrida de vista, haciendo una mera mención del Protocolo de Análisis Nro. LAB 86642. Manifiesta que a través de la presentación titulada "Solicita se efectúe segundo análisis en los términos del Anexo III, Punto 3 de la Resolución General AFIP Nro. 1582/2003" al que se le asignó el número SIGEA 13289-21908-2014 (del 11/06/2014) informó al servicio aduanero que si bien en la referida cédula de notificación se mencionaban ciertos permisos de embarque, ningún resultado de análisis le fue notificado. Todo ello en contradicción con lo estipulado de modo expreso en el Anexo III, punto 3 de la Resolución General AFIP N°1582/03.

Que, en ese orden, destaca que no sólo se ha vulnerado de modo flagrante el procedimiento establecido por Resolución General AFIP N°1582/03, sino también su derecho de defensa -artículo 18 de la Constitución Nacional-.

Que, en ese sentido, se agravia de que tratándose de "un alimento" y como tal "perecedero" el transcurso del tiempo ocurrido desde la extracción de la muestra y exportación del producto en cuestión (07/ 2012), y la corrida de vista (13/11/2014), provoca que el resultado de cualquier análisis que hubiera podido realizarse no sea representativo del producto en cuestión.

Que la Resolución General 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, en atención a las especiales características del producto exportado y, al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra (mes de julio de 2012), su fecha de entrada al ITEM -27/09/2012-, el análisis de dicha muestra (realizado un año y cinco meses después -28/02/2014- conforme surge de fs. 80/81 de las act. adm.), y el hecho de que la recurrente recién tomó conocimiento de la existencia del Protocolo de Análisis N° 86642 con la notificación de la corrida de vista del 13/11/2014, ello implicó que, en la práctica, no pueda realizarse el segundo análisis.

Que por lo demás, el Jefe de Sección Inspección Simultánea de la Aduana de San Lorenzo informa que "*(…) no se registran constancias del pedido de segundo análisis por parte de la firma Exportadora*" -v. Nota N° 1494/16 (S.I.S) a fs. 77/78 de las act. adm.-, cuando ello había sido expresamente solicitado por la firma a través de su presentación SIGEA 13289-21908-2014 del 11/06/2014 (cuyo original no obra en la Actuación Nº 12517-301-2014 y que adjuntó la actora en autos como documento RE-2019-53729760-APN-SGASAD#TFN).

Que siendo ello así, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero no puedan 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 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, por otro lado, cabe destacar que no obra en las actuaciones administrativas constancia alguna de que se haya notificado a la firma del acto de extracción de muestras ni de 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 86642 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.

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 86642 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 sentido similar 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, confirmado por la Sala V de la Excma. CNACAF en el expte. 14519/2022 por sentencia del 15/07/2022.

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 86642 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 554/2018 (AD SALO), dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-301-2014.

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 86642 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Nro. 554/2018 (AD SALO), dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-301-2014.

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: 2024.06.26 15:25:40 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: 2024.06.26 21:49:06 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: 2024.06.26 22:21:37 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: 2024.06.26 22:22:06 -03:00