En Buenos Aires, a los 15 días del mes de abril de 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Trading Sur SA (TF 38646-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

**La Dra. Liliana María Heiland dijo:**

**I.** Por pronunciamiento del 2/05/24, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) **declaró la nulidad de la res. AD SAFE 484/16**, que aplicó una multa a Trading Sur SA por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. a), del C.A., y le formuló un cargo por diferencias de derechos de exportación. Todo ello, respecto del permiso de embarque (p.e.) 12 062 EC01 004658N y en el marco de la actuación SIGEA Nº 12527-48-2012. Con costas a la AFIP-DGA.

Para así decidir, en esencia, sostuvo que:

(a) La actora clasificó la mercadería en la posición arancelaria (p.a.) 2309.90.10.900P ("Preparaciones destinadas a proporcionar al animal la totalidad de los elementos nutritivos necesarios para una alimentación diaria, racional y balanceada… Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales"), mientras que el servicio aduanero constató, en virtud del análisis de la muestra oportunamente tomada, que le correspondía la p.a. 2304.00.10.100B ("harina de tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja"), la cual conlleva a un porcentaje mayor de derechos de exportación.

(b) La Aduana incurrió en irregularidades durante el procedimiento previsto en la RG AFIP 1582/03. La muestra se tomó el 10/07/12, la muestra "testigo" fue recibida por el ITEM el 3/05/13 (10 meses después) y el análisis de la muestra se "habría efectuado" el 5/09/14, según consta en el Protocolo de Análisis; esto es, más dos años después de su extracción.

La actora recién tomó conocimiento del resultado del análisis el 16/12/14, con la notificación de la corrida de vista; es decir, dos años y cinco meses después de la extracción de muestras, más de un año y siete meses desde que ingresó la muestra al ITEM y más de tres meses después de efectuado el análisis de la muestra.

(c) El servicio aduanero no cuestionó que, según documentación acompañada por la exportadora, la mercadería en trato era perecedera y "debía ser consumida preferentemente antes de los 120 días de su elaboración".

El Instituto Químico Argentino informó que "para que muestras de este tipo de mezclas proteicas para consumo animal permanezcan inalterables, sean representativas y permitan por medio de análisis determinar la existencia de todos los elementos que la componen, el plazo máximo es el indicado por su elaborador -**es decir, ciento veinte (120) días corridos desde que fueron tomadas**- y siempre y cuando tales muestras hayan sido colocadas en recipientes no porosos, cerrados completamente, lacrados y depositados en lugar fresco (entre 4º y 12º grados centígrados), seco y al abrigo del sol. De no respetarse ese plazo y esas condiciones, podrían desarrollarse microorganismos que, para su crecimiento, requieren de los nutrientes que -precisamente- el analizador suele buscar" (el resalto es del original).

El plazo de 120 días corridos no fue respetado y "se desconocen las condiciones en que fue conservada la muestra utilizada por el ITEM durante los más de dos años que transcurrieron desde que se extrajo la misma hasta que efectivamente se realizó el análisis de sus componentes".

(d) Tampoco hubiese sido posible un segundo análisis sobre la muestra extraída porque en el Protocolo de Análisis LAB 91652 (en el campo "observaciones"), se dejó constancia que "no hay sobrante de muestra". Ello, sin perjuicio "de que de todas formas la muestra no hubiese sido representativa de la mercadería exportada, en atención al

tiempo transcurrido desde su extracción, esto es más de 2 años y 5 meses”.

Además, no es posible deducir qué ocurrió con la muestra que debería permanecer bajo la custodia de la Aduana, ni las condiciones en que habría sido custodiada por el servicio aduanero.

Por ello, no hubiese sido posible realizar el “segundo análisis” (previsto por la normativa aplicable) dado que no existía muestra alguna para hacerlo.

(e) En suma, se vulneró el derecho de defensa de la actora al desnaturalizarse la finalidad de las previsiones de la RG AFIP 1582/03, porque se le impidió contrarrestar con un segundo análisis, el resultado del primero.

**II.** A fs. 166 y vta., se regularon los honorarios del letrado apoderado y patrocinante de la actora, los que fueron apelados por el beneficiario por considerarlos “bajos” a fs. 170/171.

**III.** Disconforme, **la AFIP-DGA apeló** y expresó agravios, que fueron replicados (fs. 151, 154/157 y 161/165).

En esencia, sostuvo que:

(a) El TFN incurrió en un grave error al momento de interpretar y aplicar la RG AFIP 1582/03, a la luz de las particularidades del caso.

(b) La sentencia omitió analizar el Acta de Extracción de Muestras donde consta que la actora, a través de su despachante de aduanas, renunció a la posibilidad de un segundo análisis de la mercadería, conforme lo dispuesto en el inc. c) del título 4.1 “PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO”, del Capítulo 4 “FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MRCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS”, del apartado 3 “SEGUNDO ANÁLISIS”, del Anexo III de la RG AFIP 1582/03.

El representante de la exportadora solicitó autorización para liberar la mercadería, lo que acarreó, como consecuencia, la imposibilidad en un futuro de solicitar un segundo análisis de la mercadería.

(c) Medió arbitrariedad porque el Tribunal no aplicó *in totum* la RG AFIP 1582/03. El despachante, al solicitar la liberación de la mercadería, desistió de la posibilidad de solicitar un segundo análisis por lo que renunció a tales derechos. Las demoras no generaron perjuicio dado que la actora no podía solicitar un nuevo examen.

(d) La mercadería fue liberada y utilizada por la Compañía, lo cual genera *ipso facto* la inhabilitación del pedido de segundo análisis.

Además, reconoció que incumplió la RG AFIP 1582/03 al sostener, en su apelación, que la mercadería no se encontraba en condiciones para realizar el segundo análisis. Tampoco acreditó fehacientemente que utilizara medios suficientes para impedir su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere sus condiciones. Todo lo cual la inhabilita para pedir un segundo análisis.

**IV.** En tales condiciones, las consideraciones y conclusiones desarrolladas por esta Sala en causas sustancialmente análogas, a las que cabe remitir por razones de brevedad, me llevan a **rechazar los agravios de la AFIP-DGA** (causas 47891/22, "*Viluco SA*", del 27/04/23, 25884/23 "*AR Zinc SA*", del 23/11/23; y 14520/22 "*Alea y Cia SA*", del 18/04/24).

Ello es así, máxime cuando:

**(A)** No surge que la apreciación de los hechos que efectuó el TFN resulte arbitraria o errónea, lo que excluye, en principio, su revisión atento la limitación del recurso en trato (art. 1180 del C.A, esta Sala, "*El Dante SAIC (TF 25395-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", del 22/10/19, y sus citas).

Me refiero a que asiste razón en que la actora se vio imposibilitada de realizar un segundo análisis, en los términos del punto 3 del Anexo III de la RG AFIP 1582/03; lo que vulneró su derecho de defensa.

Tal como lo indicó el TFN: (i) la exportadora tomó conocimiento del resultado del primer análisis después de dos años y cinco meses de la extracción de la muestra; (ii) del informe del Instituto Químico Argentino, surge que el producto en trato se mantiene inalterado durante 120 días corridos siempre y cuando se encuentre en condiciones óptimas de conservación (fs. 91 de las act. adm.).

Resulta insoslayable pues que, tratándose de un producto perecedero y con determinadas condiciones necesarias para su conservación, existe una imposibilidad práctica de un segundo análisis, porque al no mantenerse el producto inalterado, la muestra sobre la cual se llevaría a cabo el análisis, no resultaría apta para ser lo suficientemente representativa de la mercadería exportada.

**(B)** Sin que, a todo ello obste, el Acta de Extracción de Muestras pues no tiene los alcances que la recurrente pretende asignarle, ni puede considerarse una renuncia al derecho de la recurrente (conf. esta Sala, “*Viluco SA*”, “*AR Zinc SA*”, y “*Alea y Cia SA*”, ya citadas).

Del Acta de Extracción de Muestras luce que el agente verificador de la DGA y el despachante de aduanas de Trading Sur SA: “…proceden a labrar el presente acta a fin de dejar constancia de que con el objeto de someterlas a un análisis de carácter estadístico en los términos de la R.G. Nº 1582/03 AFIP, modificada por R.G. Nº 2318/07 AFIP – Anexo III Punto 4.2 y en presencia de los intervinientes se ha extraído un juego de tres muestras de la mercadería… las que debidamente cerradas y firmadas se destinan: la primera al Organismo analizador, la segunda a la Aduana interviniente y la tercera al Despachante de Aduanas”.

“En este acto el representante habilitado del importador/exportador manifiesta: ‘Presto mi conformidad sobre las muestras extraídas, las cuales son representativas del total de la partida documentada. Asimismo

asumo el formal compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que correspondieren en el caso de verificarse inexactitudes’”.

“El retiro de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprobaren del análisis a practicarse, más las multas que correspondieren en el caso de verificarse tales inexactitudes, quedando supeditada la percepción de los beneficios a la exportación que pudieran corresponder hasta tanto se concluya la consideración del análisis por parte de la U.T.V. conforme lo dispuesto por el punto 4.2 a RG 1282 AFIP” (fs. 19 de las act. adm.).

De su texto no surge -ni implícita ni explícitamente- la renuncia a un segundo análisis. El Acta sólo resulta demostrativa del cumplimiento del estadio inicial del procedimiento de extracción de muestras para análisis de control (conf. ptos. 2.2 y 3, del Anexo III, de la RG AFIP nº 1582/03, modif. por RG AFIP nº 2318/07).

Por lo demás, de ningún modo de ella resulta que la exportadora pudo conocer, antes del 16/12/14 (cuando se le notificó la vista), que se había trabado un diferendo con la Aduana en punto a la especie y calidad de la mercadería y, por consiguiente, que se había hecho efectiva la necesidad de un segundo análisis.

De tal modo, tampoco es posible inferir que Trading Sur SA renunció libremente a la facultad que le concedía el ordenamiento o que prestó conformidad con lo actuado en su consecuencia.

**(C)** En suma, el pronunciamiento apelado exhibe fundamentos idóneos que bastan para sustentarlo, lo cual excluye la aplicación de la doctrina sobre arbitrariedad o error suficiente que justifique el apartamiento del principio general que informa la materia (conf. art. 1180 del C.A.; Sala III, “*BMW Argentina SA (TF 32633461-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, del 6/10/22).

Es que, insisto, como lo sostuvo el TFN y no fue debidamente rebatido por la AFIP-DGA, quedó neutralizada la posibilidad de la exportadora de realizar un segundo análisis, atento las características de

la mercadería y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y su análisis. Lo que conculcó en forma irreversible su derecho de defensa, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

**(D)** Resta indicar que distintas Salas del Fuero se pronunciaron en sentido similar, en causas sustancialmente análogas Lo hizo la **Sala II**, "*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 45861/22), del 15/11/22; "*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 56332/22), del 1/02/23; la **Sala III**, "*BMW Argentina SA (TF 32633461-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 11134/22), del 6/10/22; la **Sala IV**; "*BMW Argentina SA (TF 36044780-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 11137/22), del 18/08/22; "*Viluco SA y otro (TF 83021392-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", (expte. nº 31794/22), del 20/09/22; "*Viluco SA (TF 60658834-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 15489/22), del 20/09/22; "*Viluco SA y otro (TF 61142941-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 37309/22), del 22/09/22 "*Viluco SA y otro (TF 113179285-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 50736/22), del 6/10/22; "*Viluco SA y otro (TF 81948996-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 52681/2022), del 18/10/22; y la **Sala V**, "*Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 4255/22), del 1/09/22.

**V.** Las costas de esta instancia se imponen al Fisco vencido porque no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota contenido en el art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.

**VI.** Resta examinar el recurso de apelación interpuesto y fundado "por bajos" -cuyo traslado no fue contestado-, contra los honorarios regulados a fs. 166.

En relación con los agravios del letrado beneficiario de la regulación de los honorarios practicada, en lo referente a la ley arancelaria aplicable, corresponde señalar que en virtud de lo resuelto por la CSJN, en la causa "*Establecimiento Las Marías SACIFA c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa*", del 4/09/18 (Fallos: 341:1063), en el caso de los trabajos profesionales el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación. Por ello, la ley 27.423 no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 (y su modificatoria ley 24.432), o que hubieran tenido principio de ejecución.

En consecuencia, tal como expresó el beneficiario, corresponde que: (i) la primera etapa del proceso sea regulada de conformidad con la ley 21.839; y (ii) la segunda y la tercera etapa sean examinadas según las previsiones de la ley 27.423.

Dada la naturaleza del proceso, su monto -para el que debe tomarse la suma total que surge del monto cuestionado en concepto de tributos más el monto cuestionado en concepto de multa (esta Sala, "*Borrachas Vipal SA (TF 34633-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. 12.593/24), del 18/03/25)-, las tres etapas procesales efectivamente cumplidas, el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde elevar los honorarios a favor del doctor Francisco Fornari por su actuación en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la actora en la instancia anterior en la suma de un millón $3.652.128, atinente a la primera etapa y a 54 UMA -equivalentes a la suma de $3.587.544, de conformidad con los valores establecidos en la

res. SGA 237/25 de la CSJN-, atinente a la segunda y a la tercera etapa del proceso (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839; y arts. 16, 19, 20, 21, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, corresponde fijar en 24 UMA -equivalentes a la suma de $1.623.168, de conformidad con los valores establecidos en la res. SGA 237/25 de la CSJN- los honorarios a favor del doctor Francisco Fornari por su actuación (escrito de fs. 161/165) en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la actora ante esta instancia (art. 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

La regulación precedente no incluye el impuesto al valor agregado, monto que -en su caso- deberá ser adicionado conforme a la situación subjetiva del profesional beneficiario frente a dicho tributo.

**VII.** Por lo expuesto, propongo al Acuerdo: **(i)** desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas; **(ii)** establecer los honorarios de conformidad con lo señalado en el considerando VI.

**El juez Rodolfo Eduardo Facio y la jueza Clara María do Pico adhieren al voto precedente.**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal, **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General de Aduanas, con costas; **2.** Establecer los honorarios de conformidad con lo señalado en el considerando VI.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

**Liliana María Heiland** **Rodolfo Eduardo Facio**

**Clara María do Pico**

*Fecha de firma: 15/04/2025*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*

#39555842#446888747#20250415093302610

*Fecha de firma: 15/04/2025*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*



#39555842#446888747#20250415093302610