Buenos Aires, de noviembre de 2024. IDM

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La firma Ar Zinc S.A. fue sancionada de conformidad con lo previsto en el art. 954 ap. 1, inc. a) por una presunta declaración inexacta respecto a la concentración de mineral del producto importado con fundamento en los estudios efectuados por el Instituto Técnico de Examen de Mercadería. El Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del análisis efectuado y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución cuestionada.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 26/12/2022 (obrante a fs. 167-168), declaró la nulidad del análisis realizado por el Instituto Técnico de Examen de Mercadería (ITEM) Protocolo de Análisis Nº 44475/04 y de todo lo actuado en consecuencia y, en consecuencia, dejó sin efecto la Resolución Nº 294/2014 (AD LAQU).

En primer término, sostuvo que la Resolución General Nº 1582/2003 vigente al momento de oficialización del despacho de importación de autos establece en el punto 3 del Anexo III 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*".

Inmediatamente, sostuvo que del cotejo de las actuaciones administrativas surge que no existen constancias de notificación y que las recurrentes tomaron conocimiento del análisis realizado por el ITEM (protocolo de análisis 44475/04) recién al momento de la corrida de vista ordenada a fs. 8, lo que ocurrió el 08/06/2009, es decir, 4 años después de la extracción de la muestra. Concluye que ello privó a las recurrentes de ejercer las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso.

Afirma que el servicio aduanero incumplió lo dispuesto en la Resolución General 1582/03, que se traduce en una afectación al derecho e la sumariada de solicitar y/o producir un segundo análisis a efectos de determinar la verdadera composición química de la mercadería involucrada en autos, circunstancia que no puede ser subsanada en esta instancia.

Concluye que, la representatividad de la muestra, esto es, la posibilidad de reflejaren forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, es el principio elemental sobre el cual se encuentra estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable. De este modo, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil.

III. Agravios del Fisco Nacional

Contra aquel pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 175 y expresó agravios a fs. 178/189, los que fueron contestados por la actora a fs. 195/199.

Sin perjuicio del desorden expositivo de su escrito de expresión de agravios, la demandada solicita que se revoque la sentencia apelada. Sus agravios pueden resumirse de la siguiente manera:

(i) Manifiesta que el argumento fundamental por el cual se revocó la resolución aduanera recaída en el sumario infraccional radica en que no fueron notificados los protocolos de análisis.

(ii) Sostiene que la resolución 1582/03 no impone un plazo para notificar el resultado del análisis practicado, por ello asevera que resulta válida la notificación junto con la corrida de vista del sumario infraccional.

(iii) Asegura que el Tribunal ha fallado sobre la base de ponderar configurada una hipotética afectación al derecho de defensa al señalar que el plazo transcurrido pudo haber traído aparejado la perdida de las condiciones originales de la mercadería para que se realice el segundo análisis.

(iv) Finalmente, considera que en la sentencia se omite tener en cuenta que, la posibilidad de solicitar un segundo análisis dentro de los treinta días a partir de la notificación, era un derecho de las partes de conformidad con lo dispuesto en la Resolución General 1582 (AFIP), entonces vigente, que no fue ejercido, de modo que los resultados alcanzados no pueden ser desconocidos por afirmaciones potenciales.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar*

(autónoma)", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

V. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho

En este orden de ideas, es menester recordar que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: "*Renault Argentina SA*", del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6.774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018; "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 28.558/2018, del 26/2/2019, "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/2019; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/2021; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/2022 y, "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/2022,

"*Biocardales SA (TF 37340-A) c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 41.258/2023, del 7/3/2024, entre muchos otros).

VI. Falta de refutación de los fundamentos de la sentencia

Sentado lo expuesto, cabe recordar que la expresión de agravios debe constituir una exposición jurídica que contenga el análisis serio, razonado y crítico de la resolución cuestionada (arts. 256 y 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y que sea idónea para demostrar la errónea aplicación del derecho o la inadecuada valoración de las pruebas producidas, ya que el mero hecho de disentir con la interpretación dada por el juez, sin suministrar las bases fácticas y jurídicas del distinto punto de vista, no alcanza para sostener un recurso de apelación (cfr. esta Sala, *in re*: "*Pan American Energy LLC Suc Argentina c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 41.090/2013, del 2/9/2020).

En definitiva, esa crítica concreta y razonada debe ser autosuficiente en relación con el pronunciamiento apelado y debe constituir un estudio de los razonamientos contenidos en aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. esta Sala, *in re*: "*Fernández Jorge Alberto (TF 32671-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.232/2012, del 31/5/2012).

Pues, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios (por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa), ello no puede conducir al extremo que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (cfr. esta Sala, *in re*: "*Caminos SRL (TF 30838-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.555/2010, del 9/4/2013).

En este entendimiento, se advierte que el recurrente no ha rebatido los fundamentos de la sentencia apelada.

El núcleo central de la sentencia apelada radica en que la importadora fue colocada en una imposibilidad fáctica de controvertir o contrarrestar el resultado de la prueba de laboratorio, al momento en que le fue comunicado.

Sobre este punto ningún argumento concluyente desarrolla el Fisco en su memorial de agravios, toda vez que se ha limitado a reiterar que la interesada se hallaba habilitada a solicitar una segunda prueba a los 30 días de la notificación, soslayando que lo que se le reprochó y lo que resultó determinante para declarar la nulidad de lo actuado es que esa notificación ocurrió a los 4 años de tomada la muestra.

Tampoco refuta lo explicitado por el vocal preopinante, en el sentido 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 su representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil”.

Al respecto, cabe añadir que los años que separan la realización del análisis (año 2004) de su notificación a la importadora (año 2009), pudieron aparejar la pérdida de las condiciones originales de la mercadería para que pueda ser realizado el segundo análisis, dado que ha sido demostrado mediante el informe de fs. 80/81 producido por el Servicio Geológico Minero Argentino que resulta un requisito ineludible para poder practicarlo correctamente que la mercadería se mantenga en condiciones óptimas de conservación (ver en especial lo informado en el punto g) de fs. 81).

En tal sentido, estrictamente, de la confrontación de los fundamentos expuestos en la sentencia recurrida y las manifestaciones

vertidas por la parte demandada en su escrito de expresión de agravios, se observa que aquélla no ha dado debido cumplimiento a lo dispuesto por el art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial –de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por el art. 1174 del Código Aduanero- en tanto impone al apelante la obligación de formular la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que considere equivocadas, conclusión ésta predicable inclusive desde la perspectiva que reiteradamente aplica la Sala en la consideración del requisito señalado y que se dirige a examinarlo con un temperamento amplio y desprovisto de rigor formal (cfr. en igual sentido, esta Sala —en su actual integración— causa 25225/2023 *in re* "*AR ZINC SA (TF 34589-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", y Sala IV causa 33088/2023 *in re "AR ZINC SA (TF 34585-A) c/ DGA s /recurso directo de organismo externo*", ambas del 14/09/2023).

Sobre la base de tales premisas, toda vez que el contenido de los agravios presentados por el recurrente no se ha dirigido a cuestionar, de modo concreto, el razonamiento que llevó al Tribunal Fiscal de la Nación a confirmar parcialmente el acto administrativo cuestionado, cabe concluir que la actora no se ha ocupado de neutralizar, en los términos indicados, los fundamentos desarrollados en la resolución apelada. Por lo tanto, su recurso resulta pasible de la consecuencia prevista en el art. 266 del Código Procesal, de aplicación supletoria de conformidad con lo establecido en el art. 1174 del Código Aduanero.

VII. Costas

Atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de esta alzada a la parte demandada vencida en autos (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE**: rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada; imponiendo las costas a la demandada vencida (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 19/11/2024
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA