47.766/2023 “Alea y Cia SA (TF) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”.

Buenos Aires, 5 de abril de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 2/02/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora y, declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-296-2014. Con costas a la D.G.A.

Para así resolver, en cuanto aquí interesa, en primer lugar, precisó que, correspondía, en primer término, el planteo de nulidad formulado por la recurrente.

Adujo que la actora fundaba dicho planteo en que, por una parte, solicitó en tiempo y forma la realización del segundo análisis y, sin embargo, el servicio aduanero no aguardó ese análisis, notificando la apertura de sumario y la corrida de vista, vulnerando gravemente el procedimiento establecido por Resolución General AFIP Nro. 1582/03.

Refirió que, asimismo, se agravió la actora de que al momento en que el servicio aduanero ordenó realizar el segundo análisis -transcurridos casi 5 años desde la toma de la muestra- la contramuestra se encontraba en estado absoluto de descomposición -v. fs. 131 act. adm.-.

Indicó que, la Resolución General AFIP N° 1582/03 reglamentaba el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III establecía 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".

Precisó que, las circunstancias expuestas debían ser analizadas considerando como premisa que, si bien el procedimiento era uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la declaración de nulidad de este último no podía efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación. Desde esa perspectiva, entendió que, en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra (29/08/2012) y el análisis de dicha muestra (el 28/02/2014, según fs. 10/11 de las act. adm.) y que su resultado se notificó a la firma el 03/06/2014, implicando ello que, en la práctica, no pueda realizarse el segundo análisis conforme surge de fs. 131 de las actuaciones administrativas (observación de microorganismos y descomposición).

Consideró que, las irregularidades en las que había incurrido el servicio aduanero no podían subsanarse en esa instancia. Advirtió que, se trataba 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 correspondía, en definitiva, con lo declarado en la destinación.

Puntualizó que, la representatividad de la muestra, es decir, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión, era el principio básico sobre el cual se encontraba estructurado el procedimiento previsto en la normativa aplicable de modo tal que, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra devenía inútil.

Por otro lado, destacó que no obraba 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.

Por las razones expuestas, concluyó 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, fulminaba de nulidad el Protocolo de Análisis LAB 86656 toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculcaba el debido derecho de defensa en juicio, base de nuestro sistema de derecho y reconocido por la Constitución Nacional.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 15/03/2023, interpuso recurso de apelación la demandada, expresando agravios el 3/04/2024, los que fueron contestados por la contraria el 18/04/2023.

Se agravia la recurrente de la imposición de las costas a su parte y solicita que las mismas se impongan en el orden causado.

Aduce que, independientemente de que lo decidido sobre el fondo de la cuestión no había sido apelado por su parte, corresponde formular las siguientes aclaraciones que, si impactan en lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de costas.

Apunta que, conforme las constancias de autos, es evidente que la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación sobre el fondo de la cuestión, se sustenta exclusivamente en la imposibilidad moral de apartarse del principio constitucional del derecho de defensa (art. 18 CN), sin perjuicio, de que la declaración de la mercadería por parte de la actora en la posición arancelaria PA Nro. 2309.90.90.900T sea abiertamente cuestionable desde el punto de vista fáctico y no se corresponda adecuadamente con la realidad.

Argumenta que, no debe olvidarse que el primer análisis demostró que la muestra presentó una composición de estructuras vegetales a base de harina de soja desgrasada del 89,5%, por lo cual resultó correcto y ajustado a derecho que, ante tal porcentaje de harina de soja constatada, el servicio aduanero considerara

que la mercadería debió ser clasificada en la P.A. 2304.00.10.100B, gravada con un derecho de exportación del 32% y sin reintegro de exportación. Situación de hecho que a su turno razonablemente dio lugar a la aplicación de la infracción contenida en el art. 954 apartado 1, inciso a) del Código Aduanero. Asimismo, destacó que declarar la mercadería bajo la PA Nro. 2309.90.90.900T “las demás proporciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”, benefició considerablemente a la actora en términos tributarios, puesto que sobre la misma aplicó un derecho de exportación del 5%, y no del 32% como se explicó más arriba. Esto justamente lo expone el Jefe de la “Sección Inspección Simulada”, conforme se observa de la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO) (fs. 141 de los antecedentes administrativos):.

Afirma que, la clasificación de la mercadería bajo la P.A. 2304.00.10.100B fue determinada por el propio servicio aduanero, fundado en el análisis de las muestras del Protocolo de Análisis LAB 86656. Los resultados de dicho análisis en términos abstractos no pueden ser cuestionados. Es que, tan sólo el Tribunal Fiscal de la Nación no lo ha tenido en cuenta en su decisorio (declarando su nulidad) porque la recurrente exclusivamente y sin demasiadas aclaraciones, solicitó, de acuerdo con las facultades que le confiere la normativa, un segundo análisis (que no llegó a concretarse), de allí que la imputación de la infracción por el servicio aduanero, sustentada en los resultados del primer análisis de la muestra, fue absolutamente razonable.

Reitera que, la cuestión de fondo se resolvió por la aplicación irrestricta del principio constitucional de derecho de defensa en juicio, pero, sin embargo, no se puede desconocer que no existe prueba alguna en el expediente de la cual pueda inferirse que los resultados del primer análisis sean cuestionables, tampoco es posible desconocer la integridad de la muestra. Incluso, el terreno de la lógica resuelve que sería complejo que un porcentaje tan alto de harina desintegrada de

soja (89,5%), constatada en el primer informe, cambie significativamente en una evaluación posterior.

En tales condiciones, manifiesta que, lo que pretende dejar en claro, es que independientemente de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en la cuestión de fondo, la pretensión de la DGA exteriorizada en la Resolución nro. 601/2018 (AD SALO) y mantenida en la instancia recursiva, fue absolutamente razonable y debidamente articulada considerando los resultados del primer análisis, de allí que nos encontremos ante un claro supuesto de excepción en materia de costas (Ver artículo 1163 CA y 68 CPCCN).

Esgrime que, en el marco de los agravios aquí expuestos, cabe destacar que tanto el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) y el propio artículo 1163 del Código Aduanero, prevén la no aplicación del principio general de la derrota y por lo tanto, no se impone las costas a la vencida, cuando se encuentra mérito para ello. Las normas citadas otorgan a los jueces un margen de discrecionalidad, apartándose del mentado principio, cuando las circunstancias de la causa lo justifiquen, lo que evidentemente sucede en las presentes actuaciones (conf. CSJN *Fallos:* 328:4504 y 332:2657).

Añade que, como puede observarse en el sumario administrativo, la empresa evitó mencionar los porcentajes de maíz y harina de soja que conformaban el producto exportado en la hoja de descripción de la mercadería (ver fs. 6, 7 y 8 de los antecedentes administrativos) vinculada a la destinación de exportación, datos relevantes que tampoco fueron aclarados en las presentaciones efectuadas en el sumario aduanero. Entiende que, esa circunstancia justifica aún más la imputación de la infracción por declaración inexacta tipificada en el artículo 954 del Código Aduanero, más allá del resultado final del pleito y los principios que fueran aplicados para resolver la cuestión.

En síntesis, alega que, corresponde revocar la sentencia recurrida en cuanto impuso las costas a su parte y consecuentemente resolver distribuirlas por

su orden, toda vez que existen expresas razones acreditadas en autos para apartarse del Principio General de la Derrota (art. 1163 CA y 68 CPCCN), a saber: 1.- De acuerdo con el primer análisis, la mercadería estaba compuesta de 89,5% de harina desintegrada de soja, de allí que resultó completamente razonable para el servicio aduanero entender que la clasificación arancelaria pretendida por la recurrente era inexacta, dando lugar así a la aplicación de la infracción de marras (ello, sin perjuicio, de que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvería hacer lugar a la excepción de nulidad articulada por la recurrente, sustentado en el derecho de defensa (art.18) e implícitamente en el beneficio de la duda, al no poder llevarse a cabo el segundo análisis de la mercadería exportada); y 2.- Sumado a ello, la actora ni siquiera aportó en ningún momento todos los datos necesarios (específicamente los porcentajes de los productos que componían la mercadería exportada) que hubieran ayudado a la correcta clasificación arancelaria, de conformidad a lo previsto en el Art. 332 apartado 2) del C.A.

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 21/03/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios del Dr. Hernán Leonardo Cancellieri, por su actuación profesional ante esa instancia, en el carácter de letrado patrocinante de la actora, en 30,16 Unidades de Medida Arancelaria (UMA), equivalentes a la fecha a la suma total de PESOS TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS ($376.366,64.-). La suma regulada no incluye IVA. El pago de dicho importe se encuentra a cargo del Fisco Nacional, conforme a la imposición de costas establecida en la sentencia INLEG-2023-12470171-APN-VOCXX#TFN.

Contra dicha regulación con fecha 2/03/2023 el Dr. Hernán Cancellieri, por derecho propio, interpuso recurso de apelación y expresó agravios (por bajos).

Asimismo, con fecha 3/04/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional (por altos).

IV.- Que, en primer lugar, corresponde recordar que el artículo 1163 del C.A. establece que *"[l]a parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición (…) Cuando en función de las facultades que otorga el artículo 1143, el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique la conducta o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación".*

Es decir que, el principio general es que las costas se impondrán al vencido, por aplicación del principio objetivo de la derrota. Por lo tanto, su eximición debe ser excepcional y de carácter restrictivo.

En el *sub examine*, el *a quo* hizo lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora y, declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la Resolución Nro. 601/2018 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en la actuación SIGEA Nro. 12517-296-2014.

En tales condiciones, no hay duda alguna de que la demandada ha resultado perdidosa, en su totalidad, en el asunto llevado a conocimiento del organismo jurisdiccional administrativo por lo que corresponde que cargue con los accesorios por ser la consecuencia necesaria, teniendo en cuenta la forma en que se ha dirimido la cuestión planteada.

En este sentido, corresponde recordar que, la activación del mecanismo jurisdiccional generó gastos a la firma, los cuales en virtud del principio de la derrota adoptado por nuestro ordenamiento procesal, deben ser soportados por el

perdidoso (conf. esta Sala, "De Elizalde Diego Agustín c/ EN- SC- Resol 100/10 s/ amparo ley 16.986", del 28/6/11; "Mena Gelvez, Lisa M. c/EN -H. Cámara Senadores de la Nación s/amparo ley 16.986", del 15/12/16, entre otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que, el argumento de la demandada para fundar su pretensión de que las costas se impongan “por su orden”, fundado en el hecho de que no existiría, en autos, a criterio del organismo, prueba de la cual pueda extraerse que los resultados del primer análisis sean cuestionables como así tampoco la integridad de la muestra y que, por ende, la pretensión de la DGA exteriorizada en la Resolución definitiva fue a su criterio “absolutamente razonable” y “debidamente articulada”, no puede acogerse favorablemente.

En efecto, resulta de toda claridad que, el modo en que se resolvió el fondo de la cuestión, amerita que las costas se impongan a la parte vencida, quien producto de su propio accionar conllevó a que se declare la nulidad del LAB 86656 y de todo lo actuado en consecuencia, generando un innecesario dispendio jurisdiccional.

Así las cosas, no advirtiéndose en el caso que exista una circunstancia objetiva que justifique la exoneración, corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar el pronunciamiento del 2/02/2023, en cuanto es materia de agravio, con costas (art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N.).

V.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala '*in rebus*' "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 - XII-97, y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.", del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. Resol 601/2018-, convertido a pesos, lo resuelto con fecha 02/02/2023 y precedentemente-; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante la etapa del pleito cumplida, corresponde reducir a la suma de PESOS DOSCIENTOS SETENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CUARENTA ($272.640) -equivalente a 6 UMA- los honorarios del DR. HERNAN LEONARDO CANCELLIERI, letrado apoderado,actuante en la defensa de la actora (arts.16, 20, 21, 24, 29, 44 inc. b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas, corresponde regular en la suma de PESOS NOVENTA MIL OCHOCIENTOS OCHENTA ($90.880) -equivalente a 2

UMA- los emolumentos del DR. HERNAN LEONARDO CANCELLIERI, letrado apoderado, actuante en la defensa de la actora (arts. 20, 24, 29, 30, 44 inc b) y ccdtes. de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re* "Beccar Varela Emilio-Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: 1°) rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar, en cuanto es materia de agravio, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 2/02/2023, con costas (arts. 68, 1° parte y 1163 del C.A.); y 2°) reducir los honorarios y fijar los de alzada de conformidad a lo expresado en el considerando V.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 05/04/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38549933#406060729#20240405010855874

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 05/04/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38549933#406060729#20240405010855874