Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

7514/2025

BMW DE ARGENTINA SA (TF 58993579-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de julio de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia del 7 de agosto de 2024, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB n° 96538 y de todo lo actuado en consecuencia. Por ende, dejó sin efecto la Resolución n° 345/2022 mediante la cual el Administrador de la Aduana de San Lorenzo había condenado a la firma exportadora al pago de una multa de 63.700,28 pesos por infracción al artículo 954, apartado 1), inciso a), del Código Aduanero, en relación con la mercadería documentada en el permiso de embarque n° 13 057 EC01 006765 T, e intimado al pago de 11.057,16 dólares estadounidenses en concepto de derechos de exportación, con más los intereses correspondientes. Impuso las costas al Fisco (conf. página 290/294 del DEO 17782811 agregado al expediente digital el 31 de marzo de 2025).

Para decidir como lo hizo explicó que la firma exportadora había documentado mediante el permiso de embarque n° 13 057 EC01 006765 T la exportación de mercadería consignada en la posición arancelaria 2309.90.90.900T (*"Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales"*), mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo de Análisis LAB n° 96538- consideró que se trataba en realidad de harina de soja, que debió ser clasificada bajo la posición arancelaria 2304.00.10. Esta última posición arancelaria estaba gravada con una alícuota más elevada de derechos de exportación y; asimismo, no le correspondía el cobro de reintegros.

Puso de manifiesto que en el punto 3 del Anexo III de la RG AFIP nº 1582/03 se halla establecido que cualquiera de las partes que intervienen en la extracción de las muestras para la 'primera pericia' puede solicitar un segundo análisis, que se efectúa precisamente cuando de la 'primera pericia' ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el importador/exportador de la mercadería. Esta solicitud -añadió- debe realizarse 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.

Destacó que según resultaba de las actuaciones administrativas, el 27 de septiembre de 2013 se había extraído la muestra representativa de la mercadería en cuestión. Destacó que no se había agregado el Formulario OM-1020 en el cual se detallan una serie de datos relevantes tendientes a la debida individualización de la mercadería al tiempo del envío de la muestra.

Agregó que aquella había sido entregada al ITEM para su análisis el 11 de noviembre de 2013, mientras que el 25 de agosto de 2015 había sido emitido el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 96538. Puso de manifiesto que la firma exportadora había tomado conocimiento del resultado del análisis el 30 de octubre de 2015, es decir, habiendo transcurrido más de dos años desde la oficialización del permiso de embarque. En tales condiciones, el 30 de noviembre de 2015 solicitó que se realizara un segundo análisis que, teniendo en consideración el tiempo transcurrido, "…no puede reflejar en forma fidedigna la correcta composición de la mercadería".

Por lo demás, también puso de manifiesto que tampoco existían constancias de que se hubiera conservado una muestra testigo respecto de aquella sobre la que se practicó el primer análisis.

Concluyó que el proceder adoptado por el servicio aduanero había desnaturalizado la finalidad de las previsiones contenidas en la Resolución General AFIP n° 1582/03, que había afectado de manera irreversible el derecho de la firma actora a requerir y/o producir un segundo análisis y, consecuentemente, su derecho de defensa, de modo que declaró la nulidad de la Resolución n° 345/22.

Asimismo, reguló los honorarios del Dr. Hernán Cancellieri en el carácter de letrado patrocinante de la parte actora, en 11,8 UMA.

II.- Que contra la referida sentencia apeló el Fisco Nacional y expresó agravios a fs. 315/320 del DEO nº 17782811 agregado digitalmente el 31 de marzo de 2025, los que fueron replicados a fs. 331/334 del referido DEO.

El Fisco se agravia de lo decidido en tanto afirma que la posición arancelaria que se concluyó como pertinente en el Protocolo de Análisis LAB n° 96538 se corresponde, en cuanto a su descripción, con la composición que, según afirma, fue consignada por la firma exportadora en la Nota agregada al sobre de la destinación involucrada en autos.

Considera que esa circunstancia implica que en el caso se haya declarado la nulidad por la nulidad misma y; asimismo, considera que no se vio afectado el derecho de defensa en la medida en que la parte interesada pudo “en esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considera oportunas, igual que ha podido ofrecer prueba respecto de los hechos que considera controvertidos

III.- Que, la cuestión debatida en los presentes autos resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa n° 14519/2022 “Alea y CIA (TF 49745061-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 14 de julio de 2022 y n° 45.860/2022, caratulada “Viluco SA (TF 63483899-A) C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 9 de abril de 2024, a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad.

En los referidos precedentes se puso de manifiesto que la Resolución General nº 1582/03 de la AFIP (hoy abrogada y sustituida por la RG AFIP N° 3891/2016) contenía el régimen entonces vigente para la extracción de muestras y análisis.

Allí se preveía todo lo relativo a los procedimientos de análisis entendiéndose por tal a “[…] la operación que permite la distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos, de modo tal que sea factible la determinación de la correcta clasificación y valoración de la mercadería motivo de análisis” (art. 1, anexo III). Se establecía también que el análisis de control “[e]s aquel que se realiza para identificar las mercaderías a los efectos de comprobar si su especie y calidad corresponden con lo declarado en la destinación aduanera”, y que estos podían ser o bien estadísticos o bien, como en el caso, presuntivos (art. 2.2.1). Este último, a su vez, “[…] es aquel que se efectúa cuando por alguna circunstancia, relacionada con la verificación de la mercadería, existen elementos de juicio necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento por las infracciones por declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas” (art. 2.2.1, ap. a).

El reglamento preveía asimismo que “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”, “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” podía solicitar un segundo análisis, que se consideraba “la vía recursiva natural en contra del acto

administrativo expresado por el resultado del primer análisis” (conf. punto 3 del Anexo III). El sentido de esa segunda instancia era precisamente el de permitir al particular que designaran expertos para que los representasen y presenciaran el nuevo análisis, que debía practicarse con apego a las normas de procedimiento allí descriptas (conf. punto 3, *in fine*).

A los efectos de permitir ese segundo análisis, el reglamento establecía ciertas condiciones relativas a la conservación de la muestra, referidas en el punto 4.2.b del mentado anexo (conf. Anexo II).

IV.- Que, en tales condiciones, cabe señalar que a contrario de lo expresado por el Fisco, de la sentencia apelada resulta que el Tribunal Fiscal fundó su decisión tomando en consideración las diversas circunstancias que se habían verificado en autos, fundamentalmente las demoras entre la toma de la muestra y la realización del análisis de laboratorio, el tipo de mercadería de la que se trataba, así como la imposibilidad de que la parte actora practique un segundo análisis, derivada de esa circunstancia, lo que justificaba la declaración de nulidad de ese acto y de los cumplidos con posterioridad, en la medida en que se había visto afectado el derecho de defensa de la parte actora.

Por lo demás, también cabe destacar que las falencias en la realización de los análisis de laboratorio fueron debidamente expresadas por la actora al tiempo de contestar la vista conferida en sede administrativa de modo que no se puede afirmar, como pretende el Fisco, que dicha parte haya consentido el obrar irregular en el que incurrió el servicio aduanero.

Por lo demás, los planteos relacionados con que la posición arancelaria que se habría considerado pertinente en el Protocolo de Análisis LAB n° 96538 serían coincidentes, en cuanto a su descripción, con la mercadería referida en una nota adjunta al permiso de embarque, remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 1180, inciso b), del Código Aduanero, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. “Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI”, del 8 de octubre de 2013, Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006).

En tales condiciones, no se advierte que la apreciación efectuada por Tribunal Fiscal haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado.

Por lo demás, confrontado a una cuestión análoga, este tribunal ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la necesidad de la notificación del resultado de estos análisis de manera de posibilitar el pedido de un segundo estudio, tal como prevé la reglamentación (RG AFIP 1582/03, Anexo III, punto 3), señalando también –tal como lo ha hecho el *a quo*- que en el caso de productos perecederos o cuya composición pueda variar o alterarse con el paso del tiempo, el transcurso de varios años entre la realización del primer análisis y la toma de conocimiento por el exportador, al momento de la vista, volvía insanable aquel defecto procedimental (conf. causa nº 4255/2022 “Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 1/09/2022; y, en el mismo sentido, Sala IV, causa 50736/2022 “Viluco SA y otro (TF 113179285-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 6/10/2022; y Sala II, causa 45.861/2022 “Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 15/11/2022; entre otros).

V.- Que, respecto a los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios practicada el 29 de octubre de 2024, y teniendo en consideración la base regulatoria (63.700 ,28 pesos en concepto de multa, 11.057,16 dólares estadounidenses en concepto de tributos, más los intereses del art. 794 del C.A.), la cantidad de etapas cumplidas (una), y el carácter de letrado patrocinante en el que intervino el Dr. Hernán Cancellieri, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el mencionado letrado, hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco y; por ende, reducir los honorarios por las actuaciones cumplidas en la instancia precedente a 8 UMA equivalentes al día de la fecha a la suma de 578.120 pesos (cfr. artículos 16, 19, 20 y 21 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA Nº 1236/25 de la CSJN).

Por otra parte, y con relación a las tareas cumplidas en esta instancia, corresponde regular los honorarios del Dr. Hernán Cancellieri en 2,4 UMA equivalentes al día de la fecha a 173.436 pesos (cfr. artículos 16, 19, 21 y 30 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA Nº 1236/25 de la CSJN).

Cabe aclarar que en los importes establecidos precedentemente no se encuentra incluida suma alguna en concepto de

IVA, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realice el interesado, la obligada al pago deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, juntamente con los respectivos honorarios.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el letrado de la parte actora, hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco y reducir los honorarios por las actuaciones cumplidas en la anterior instancia, de conformidad con lo expresado en el considerando V. 3) Regular los honorarios del Dr. Hernán Cancellieri, por las actuaciones cumplidas en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del considerando V.

Regístrese, notifíquese a las partes y devuélvanse.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

Fecha de firma: 01/07/2025
Alta en sistema: 02/07/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#39837427#461923140#20250630102130119