Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

8611/2024

SOCIEDAD AGRICOLA E INMOBILIARIA LAS PIEDRAS LIMITADA (TF 8838124-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de marzo de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia del 19 de septiembre de 2023, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB n° 89.090 y de todo lo actuado en consecuencia. Por ende, dejó sin efecto la Resolución-Fallo 250/2019 mediante la cual el Administrador de la Aduana de Mendoza había condenado a la firma exportadora al pago de una multa de 712.360,0052 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° 12 038 EC01 023121 C, e intimado al pago de 56.029,05 dólares estadounidenses en concepto de derechos de exportación, con más los intereses correspondientes. Impuso las costas al Fisco (conf. página 380/385 del DEO 14112092 agregado al expediente digital el 30 de mayo de 2024).

Para decidir como lo hizo explicó que la firma exportadora había documentado mediante el permiso de embarque n° 12 038 EC01 023121 C 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° 89.090- consideró que se trataba en realidad mezcla de origen vegetal compuesta por estructuras compatibles con pellets de cascara de girasol molido (aprox. 48%); maíz partido y molido (aprox. 45%) y sorgo partido y molido (aprox. 7%), subsumible en la P.A. 1206.00.90.929 W. Esta última posición arancelaria estaba gravada con una alícuota más elevada de derechos de exportación.

Puso de manifiesto que en el apartado 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 18 de septiembre de 2012 se había extraído la muestra representativa de la mercadería en cuestión, aquella había sido entregada al ITEM para su análisis el 26 de diciembre de 2012, mientras que el 8 de agosto de 2013 había sido emitido el informe y conclusión como Protocolo de Análisis LAB 89.090. Resultaba asimismo que se había notificado a la firma exportadora de la corrida de vista imputándole la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, incisos a) y c) del Código Aduanero el 30 de noviembre de 2017. El 20 de febrero de 2018 el servicio aduanero hizo lugar al pedido de un segundo análisis efectuado por la firma, aunque aquél no pudo ser concretado.

Expresó que, en el caso, el servicio aduanero no había podido realizar un segundo análisis ya que la cantidad de mercadería que se había extraído como muestra no era suficiente y; además, el estado en el que aquella se encontraba no se lo había permitido ya que "…de la simple observación se hace evidente que la misma se halla humedecida, además se advierte una porción más molida, con presencia de pequeñas manchas negras, que podrían ser gorgojos o larvas". Además, y al ser intimada la firma importadora a acompañar la porción de la muestra que se hallaba en su poder, y pese a que fue remitida inmediatamente, tampoco permitió avanzar en un segundo examen dado que "…la misma se encuentra en mal estado, lo que se puede ver a simple vista".

Concluyó que, considerando las particulares características del producto exportado y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del recurso ante ese Tribunal; así como también ponderando las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero al dilatar la realización del protocolo de laboratorio, su notificación y el inicio del sumario conducían a decidir que aquellas falencias no podían ser subsanadas.

Recordó 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.

Sobre la base de tales consideraciones, señaló que le asistía la razón a la parte actora en tanto se había visto afectado de manera irreversible su derecho a requerir y/o producir un segundo análisis y, consecuentemente, su derecho de defensa, de modo que declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB n° 89.090, de todo lo actuado en consecuencia, y dejó sin efecto la resolución apelada.

II.- Que contra la referida sentencia apeló el Fisco Nacional y expresó agravios a fs. 396/401 del DEO nº 14112092 agregado digitalmente el 30 de mayo de 2024, los que fueron replicados a fs. 419/423 del referido DEO.

El Fisco se agravia de lo decidido en tanto afirma que uno de los fundamentos centrales de la sentencia fue que el Protocolo de Análisis elaborado en las actuaciones administrativas no fue notificado a la parte actora mientras que; afirma, aquél lo fue al tiempo de haber sido notificada la vista conferida en los términos del artículo 1101 del Código Aduanero.

Insiste en que el *a quo* omitió considerar que el despachante de aduanas –como representante de la exportadora- había suscripto el acta de extracción de muestras -prestando así consentimiento al procedimiento seguido. Añade que el acta dice expresamente que la actora asumía el compromiso de pago ante eventuales diferencias de tributación que se comprobaran en el análisis más las multas que pudieran corresponder.

Cita diversos precedentes para fundar su postura e insiste en que la parte actora no solicitó que se efectuara el segundo análisis con anterioridad a que la mercadería se pusiera en mal estado. Por ende, solicita que se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la sentencia apelada, con costas.

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 10 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 un 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 no fundó su decisión en la falta de notificación del Protocolo de Análisis sino que indicó que, tomando en consideración las diversas circunstancias que se había 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, justificaban 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.

Finalmente, cabe señalar que las conclusiones de la decisión recurrida sobre las cuales se centra la apelación 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).

Fecha de firma: 27/03/2025
Alta en sistema: 28/03/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38969388#449096750#20250326095639394

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 (arts. 68, 1º parte, CPCCN). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese a las partes y devuélvanse.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 27/03/2025
Alta en sistema: 28/03/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38969388#449096750#20250326095639394