45.861/2022

Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo

Buenos Aires, 15 de noviembre de 2022.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 10/02/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 111749 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la Resolución Nº 97/2021 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-333-2013. Declaró prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 13008EC01009730K.

Para así decidir, en primer término, precisó que de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-333-2013, surgía que el 9/9/13 se había enviado muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13008EC01009730K a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis.

Asimismo, refirió que a fs. 5 obraba el acta de extracción de muestras de fecha 30 de julio de 2013. A fs. 6 obraba la Nota 2302/2015 (de fecha 1/10/15) mediante la cual se solicitaba la remisión de nuevas muestras ya que las enviadas oportunamente no estaban en condiciones de ser analizadas por encontrarse en mal estado. A fs. 7 mediante Nota nº 71/15, de fecha 21/1/16, se remitió la muestra testigo solicitada al Jefe de la Sección Inspección Simultánea. A fs. 9/10 obraba el Protocolo de Análisis LAB 111749 cuyas conclusiones eran de fecha 25/1/16. A fs. 16 obraba el acta de denuncia. A fs. 20, el 23/6/16 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. contra el despachante de aduanas y la firma exportadora y se corrió vista de todo lo actuado. A fs. 22/33 contestó la vista conferida la actora y agregó copia de Protocolo, Dictamen Técnico N° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA. A fs. 100/102 vta. obraba el Dictamen Técnico. A fs. 103/105 vta. con fecha 28/04/21 se dictó la Resolución n° 97/21 (AD CAMP).

En las condiciones señaladas, entendió que correspondía expedirse acerca de si cabía o no cabía la imputación infraccional que el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana de la D.G.A. había efectuado a la recurrente, en los términos del art. 954, ap. 1 del C.A., por considerar que se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por medio de la cual se abonó un porcentaje de tributos menor del correspondiente. El servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra y conclusiones del Protocolo LAB 111749 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13008EC01009730K debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.900Y, que implicaba un pago de derechos de exportación igual al 32%.

Al respecto, apuntó que la actora sostenía que la Aduana no había cumplido con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, afectando su derecho constitucional de defensa en juicio; planteo de nulidad que también había sido efectuado en la contestación de la corrida de vista de las actuaciones administrativas.

Precisó que la accionante argumentaba que: a) el Permiso de Embarque no tenía asociado el formulario OM-1020 de entrega de la muestra, b) el producto exportado -VILUCOMIX 02- por sus características propias necesita determinadas condiciones de conservación y que aún siendo cumplidas, se mantenía inalterado durante 6 meses, c) el Protocolo de Análisis LAB 111749 no fue notificado, lo que le impidió la posibilidad de solicitar un segundo análisis.

Con relación a ello, el organismo jurisdiccional administrativo adujo que si bien a fs. 1 se mencionaba el Formulario de Solicitud de entrega de la muestra y a fs. 3 vta. de las actuaciones administrativas se dejaba constancia del desglose, actualmente no se encontraban constancias en las actuaciones administrativas del cuerpo del formulario OM-1020, aunque sí se hacía mención a su existencia.

Respecto a la conservación de la muestra y el tiempo transcurrido, el tribunal *a quo*, resaltó que conforme surgía de las actuaciones administrativas: la muestra fue tomada el 30/7/13 (ver acta de fs. 5), enviada a la División I.T.E.M. el 9/9/13, conforme surge de fs. 1; el 1/10/15 se solicitó el envío de otra muestra por encontrarse las enviadas inicialmente en mal estado; el 21/1/16 se remitieron nuevas

muestras (fs. 6/7 de las actuaciones administrativas) y el Informe final (Protocolo de Análisis LAB 111749) fue emitido el 25 de enero de 2016 (fs. 9/10).

En tales condiciones, el Tribunal Fiscal, observó que, de las constancias obrantes en el expediente aduanero no podía conocerse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra, ni su estado de conservación.

En relación a la falta de notificación del resultado del Análisis, el organismo administrativo recordó lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03 que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III establece 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."*

Al respecto, indicó que, de la compulsa de dichas actuaciones surgía que no había constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 111749; habiendo tomado entonces las recurrentes, conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 20 de fecha 23/6/16 -notificada el 22/7/16-, es decir, casi 3 años después de la toma de la muestra (el 30/7/13).

Desde esa perspectiva, entendió que, en atención a las especiales características del producto exportado y al tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del presente, las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero al no notificar el resultado de la muestra no podían subsanarse en esa instancia. Ello así en tanto, conforme resultaba de las constancias obrantes en la causa (Certificado del SENASA obrante en las actuaciones administrativas, cuya copia se acompañó mediante RE-2021-82317372-APNSGASAD#TFN) se trataba de un producto perecedero y con determinadas condiciones de conservación, lo que impedía 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.

Hizo hincapié en 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.

En dicho contexto consideró que, teniendo en cuenta lo apuntado *supra*, sumado a que casi tres años después de la extracción de la muestra la recurrente conoció el resultado del análisis, en la práctica ello implicaba la imposibilidad técnica de repetir dicho acto, lo que fulminaba de nulidad el Análisis LAB 111749; toda vez que los resultados de la prueba unilateral obtenida por la Administración conculcaban el debido derecho de defensa en juicio de la exportadora.

En virtud de lo expuesto, entendió que asistía razón a las actora en cuanto sostenía que, habiéndose afectado en forma irreversible su posibilidad de requerir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa y, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera, correspondía declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB 111749 y de todo lo actuado en consecuencia, y por consiguiente, dejar sin efecto la resolución apelada.

En consecuencia, afirmó que, siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 111749, y todo lo actuado en consecuencia, correspondía, a continuación, examinar si la acción del fisco para exigir los tributos y la multa se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada (28/04/21).

Al respecto, puntualizó que no encontraba óbice para realizar la compulsa de oficio de la prescripción de la acción tributaria y penal, tomando en consideración que, la prescripción para determinar y exigir el tributo y la multa, no era más que una norma reglamentaria de la competencia administrativa en razón del tiempo. En efecto, a diferencia de la órbita privada en donde la prescripción atañe a un asunto de interés privado, de libre disposición, en la órbita pública, concernía a la rigurosa observancia del principio de legalidad.

Ello así, señaló que, iniciado el curso de la prescripción tributaria y penal el 1° de enero de 2014 y siendo nulo el Protocolo de Análisis LAB 111749 de fecha 25/1/16 y, por ende, todo lo actuado en consecuencia, no habían mediado en autos causales interruptivas y/o suspensivas del curso de la prescripción penal y tributaria (cfme. arts. 803, 804, 805, 934, 935 y 937 del CA); por lo que correspondía, declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. 13008EC01009730K; con costas al fisco.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 23/03/2022 el Estado Nacional-AFIP-DGA interpuso recurso de apelación y expresó agravios (concedido el 30/03/2022), los que fueron contestados por la contraria el 11/04/2022.

A título preliminar, la recurrente manifiesta que lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido fruto de una interpretación arbitraria de los hechos de la causa, omitiendo considerar constancias claves existentes en las actuaciones administrativas, motivo que lo ha llevado a cometer un error de tal magnitud que requiere el apartamiento de lo normado por el art. 1180 del C.A.

En primer, la recurrente se agravia de que el Tribunal Fiscal de la Nación resuelve declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 111749 y de todo lo actuado en consecuencia, en virtud de que la actora no habría podido solicitar el segundo análisis de la mercadería involucrada y ello le habría causado un perjuicio a su derecho de defensa.

Refiere que son tres los argumentos que expone el *a quo* para resolver como lo hace: 1) que el protocolo nunca fue notificado a la actora; 2) que no puede conocerse la fecha exacta del análisis efectuado ni su estado de conservación y 3) que al ser el producto “perecedero” no se podría realizar en esta instancia un segundo análisis que subsane las irregularidades.

Apunta que, tal como expuso el propio *a quo* la muestra fue tomada el 30/7/13, enviada a la División I.T.E.M. el 9/9/13. Seguidamente mediante el IF-2022-27742660-APN-DTD#JG se solicita el suministro de otra muestra por encontrarse las remitidas inicialmente en mal estado. El 21/1/16 se envían nuevas muestras y finalmente el 25/01/16 se emite el Informe final (Protocolo de Análisis LAB 111749). Tan solo 5 meses

después se notifica la corrida de vista por medio de la cual ha tomado conocimiento la actora del resultado del protocolo.

En tales condiciones, entiende que corresponde entonces adentrarse en la Resolución General Nº 1582/03 que regula el procedimiento que su parte ha llevado a cabo.

Al respecto, afirma que allí no se prevé un plazo ni una forma particular ni específica de notificación del resultado del primer análisis (simplemente enuncia que dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis se debe solicitar el segundo) por lo que notificada la actora del resultado del primer análisis, comenzó a correr a partir de allí el plazo para solicitar el segundo análisis.

Sostiene que no ha sido una omisión de su parte notificar el Protocolo de Análisis junto con la corrida de vista, ni mucho menos una "irregularidad" como pretende tildarlo el *a quo*, porque efectivamente lo notificó junto con aquélla. La ley se lo permite perfectamente, y así ha actuado en consecuencia. Asimismo, sostiene que tampoco podría considerarse irrazonable el plazo de notificación teniendo en consideración que el análisis se llevó adelante el 25/1/2016 y el mismo fue notificado 5 meses después (el 22/07/2016). Máxime cuando, el análisis efectuado 2 años y medio después de la extracción de muestras fue perfectamente posible.

Pone de relieve que, no es cierto que no pueda "conocerse la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra ni su estado de conservación". Sencillamente observando las fechas que el propio Tribunal Fiscal menciona se llega a la conclusión que el análisis se llevó a cabo entre el 21/01/2016 (fecha en que se recibió la nueva muestra) y el 25/01/2016 (fecha en que se emitió el informe). Es decir, se trata de un margen de 4 días que nada puede afectarle a la recurrente.

En cuanto al estado de conservación de la muestra, advierte que si el análisis se pudo llevar adelante, no cabe más que concluir que las aquéllas se encontraban en perfecto estado, pues de haber estado en condiciones deficientes el ITEM lo habría informado, tal y como lo hizo con la primer muestra.

Manifiesta que, de haberse detectado alteraciones en la conservación de la muestra, presencia de hongos, levaduras u cualquier otra manifestación, la muestra hubiera sido descartada y solicitada otra

porción de muestra como se ha procedido justamente en estos autos respecto de la primera muestra. Resalta que, si el material fue analizado, informándose que se identificaron y cuantificaron sus componentes, es porque el estado del mismo así lo permitió. De tal modo, estima que no es suficiente para considerar nulo el procedimiento, el hecho que su parte haya decidido notificar al exportador el resultado de los análisis junto con la corrida de vista y mucho menos que no surja del Protocolo cuál era el estado de las muestras.

Cita jurisprudencia.

En segundo lugar, pondera que, de las constancias de las actuaciones administrativas como así también del trámite ante el Tribunal Fiscal de la Nación, surge que jamás se intentó efectuar el segundo análisis, por lo tanto, a su criterio, arribar a la conclusión a la que llega el *a quo* es resultado de una mera especulación. Pone de relieve que la actora durante el sumario infraccional no solicitó un segundo análisis, así como tampoco lo hizo en esta instancia y tan siquiera lo propuso como medida de mejor proveer.

Aduce que, asimismo la suposición del TFN respecto a que no se podría efectuar el segundo análisis en razón del tiempo transcurrido, es totalmente contraria a lo que efectivamente ocurrió con respecto al primer análisis. Observa que la muestras sobre las que se realizó en análisis fueron enviadas al ITEM el 21 de enero de 2016, es decir dos años y medio después de extraídas. Y el análisis pudo llevarse a cabo sin ningún inconveniente. En consecuencia, cuando se anotició de ello la firma, podía haber solicitado el segundo análisis, pero decidió no hacerlo. Es que, esos 6 meses de conservación de los que habla la actora y que el TFN repite, se vinculan con la aptitud para el consumo del material involucrado, teniendo en cuenta principalmente cuestiones higiénico-sanitarias.

Destaca que, distintos son todos aquellos casos en que la actora solicitó un segundo análisis y este fue imposible de ser llevado a cabo por el mal estado de las muestras. Aquí jamás fue efectuado y ni siquiera solicitado.

Finalmente, argumenta que su parte ha seguido de manera estricta el procedimiento establecido por la Resolución 1582, ha efectuado la extracción de muestras en presencia de la actora

(representada por su despachante de aduana), ha realizado un primer análisis en tiempo y forma (no se manifestó nada respecto al estado de las muestras por lo que estaban en buen estado), lo ha notificado perfectamente y no se ha solicitado la producción de un segundo análisis, proceder que es resultado de la exclusiva voluntad de la actora. El procedimiento ha sido válido y como tal ninguna prescripción ha acaecido.

III.- Que, de manera inicial debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento del Tribunal, en primer lugar, corresponde efectuar una reseña de las previsiones contenidas en la Resolución General AFIP n° 1582/2003, que regula el procedimiento de extracción y análisis de las muestras de la mercadería involucrada.

Así las cosas, cabe señalar que en el Anexo II de la norma de la norma precedentemente citada se establece que:

“1 - DEFINICION1 .1- "Muestra es un trozo, porción, unidad, ejemplar o modelo de producto o mercadería, que sirve para mostrar la calidad o el valor de los mismos, porque los *representa en forma fidedigna".*

“3.2 – REPRESENTATIVIDAD El principio básico del muestreo es que la muestra debe ser realmente representativa del conjunto o partida, en caso contrario, es inútil o errónea su observación o análisis”.

“4.3. - TARJETA DE SOLICITUD DE ANALISIS: La muestra debe remitirse acompañada de la solicitud de análisis, formulario O.M. 1020, cumpliendo el siguiente procedimiento: En la parte superior de la solicitud de análisis se dejará constancia del nombre, apellido, domicilio comercial y teléfono del importador, exportador o despachante, a los efectos de facilitar cualquier consulta del organismo analizador (…)”.

Luego, en el Anexo III dispone que:

" 2.2.1. - ANALISIS DE CONTROL Es 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.

Los análisis de control pueden ser estadísticos o presuntivos.

a) Análisis de control presuntivo 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 (…).

3.- SEGUNDO ANALISIS

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.*

Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados (…)".

V.- Que, sentado ello, corresponde apuntar que, de las constancias obrantes en el expediente administrativo surge que:

(i) Con fecha 29/07/2013 la firma Viluco S.A. oficializó la destinación de exportación a consumo nº 13008EC01009730K, amparando una carga de 108,80 TN de "Las demás. Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES" (P.A. 2309.90.90.900T).

(ii) Con **fecha 9/09/2013 se remitió a la División Laboratorio ITEM** la muestra presuntiva, textualmente la nota n° 1580/13 reza: *"[s]e remite el presente, adjuntándose a fs. 2 fotocopia de la destinación…lista de Empaque…**OM 1020, acompañado por una muestra de la mercadería documentada** a fin de determinar identidad, calidad, especie, composición centesimal de harina de soja ….si es apta*

para el consumo humano o para consumo de los animales y todo otro dato que permita una correcta clasificación arancelaria".

(iii) con fecha 30/07/2013 se labró el **Acta de Extracción** de muestra de la mercadería en los siguientes términos: *"(…) proceden a labrar la presente acta a fin de dejar constancia que, con el objeto de someterlas a un análisis de control presuntivo, y en presencia de los intervinientes se ha extraído un juego de tres muestras de la mercadería…las que debidamente conformadas se destinan al organismo analizador, a la Aduana interviniente y al representante. En este acto el Representante solicita se autorice a la consolidación y exportación de la mercadería sujeta al resultado del análisis para lo cual manifiesta: "Presto mi conformidad al respecto de la muestra extraída, 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 se comprobaren del análisis a practicarse más las multas que correspondieren en caso de verificarse tal es inexactitudes". Asimismo, se notifica por la presente al Exportador a través de su representante que al no efectuarse la interdicción de la mercadería como lo detalla el punto 4.2.b del Anexo III de la Resol. 1336/93, se lo inhabilitará para el pedido del segundo análisis (…)".*

(iii) a fs. 5 vta. se dejó constancia del desglose a los OM1020 (solicitud de análisis).

(iv) **con fecha 1/10/2015 se solicitó a la Aduana de Campana la remisión de la muestra testigo ya que las enviadas oportunamente no se encontraban en condición de ser analizadas por encontrarse en mal estado.**

(v) con fecha 21/1/16, se remitió la muestra testigo solicitada al Jefe de la Sección Inspección Simultánea.

(vi) con fecha 22/01/2016 se remitió al ITEM la muestra testigo de la mercadería amparada por la destinación 13008EC01009730K.

(vii) **con fecha 25/01/2016 se emitió el Protocolo de Análisis LAB 111749.**

(viii) el 23/6/16 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. contra el despachante de

aduanas y la firma exportadora y se corrió vista de todo lo actuado, dando cuenta del resultado del protocolo de análisis 111749.

(ix) con fecha 4/08/2016 contestó la vista conferida la actora y agregó copia de Protocolo, Dictamen Técnico N° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y **Monografía certificada SENASA.**

(x) con fecha 28/04/21 se dictó la Resolución n° 97/21 (AD CAMP).

VI.- Que analizadas las constancias obrantes en el expediente administrativo a la luz de las disposiciones previstas en la resolución 1582/2003, no se observa que, en la ponderación que ha efectuado el Tribunal Fiscal de la Nación de toda la prueba que ha sido rendida, hubiera un error de magnitud suficiente, ni arbitrariedad en la apreciación de los hechos y de la prueba, que permitieran apartarse de sus conclusiones.

En tales condiciones, y tomando debida razón de las constancias obrantes en la causa, analizadas de consuno con las normas aplicables, cabe coincidir con el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a que se han configurado vicios procedimentales que determinan la nulidad del procedimiento llevado adelante por la autoridad administrativa.

VII.- Que, ello es así pues en este caso en particular, en atención a las especiales a las características intrínsecas de la mercadería en trato (producto perecedero), el tiempo transcurrido desde que tuvo lugar la toma de las muestras (**30/07/2013**) y la fecha del resultado del laboratorio (**25/01/2016**), no permiten concluir con la exactitud y suficiencia requeridas, en este tipo de cuestiones, si la especie y calidad de la mercadería exportada coincidía o no coincidía con lo declarado en la destinación, por no mantenerse inalteradas la condiciones del producto analizado, lo que determina la falta de aptitud del análisis practicado, a los fines de arrojar un resultado concluyente e irrefutable sobre la composición de la mercadería, a efectos de condenar a la exportadora por la infracción prevista en el art. 954 ap.1 del C.A.

En particular, debe tenerse en cuenta que de la Monografía del Producto Certificada por el SENASA, presentada ante la Aduana por Viluco SA en el año 2013 en ocasión de las exportaciones a realizarse, expresamente surge: *"16: **CONDICIONES Y PLAZO DE CONSERVACIÓN**: el producto se debe conservar en lugar fresco, seco y al abrigo de la luz solar. Las temperaturas de almacenamiento no deben*

superar los 25°C. ***<u>En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses</u>****”*.

Surge de ello en forma ostensible, que el plazo de seis meses antes aludido fue excedido de manera notoria en relación a las fechas entre las cuales se tomó la muestra (2013) y aquélla en que se practicó el análisis (2016), por lo que el exámen del Laboratorio no arroja un resultado dotado de la confiabilidad y certeza necesarias, en tanto conforme a la instrucción precedentemente reseñada, es de toda evidencia que en razón del tiempo transcurrido, la mercancía ha perdido su condición original, encontrándose alterada.

En este contexto, no puede perderse de vista 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.

En consecuencia, cabe concluir que, en el caso en examen, ha quedado neutralizada la posibilidad de la actora de realizar un segundo análisis dadas las características de la mercadería y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y su análisis, lo que ha conculcado en forma irreversible su derecho de defensa, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

Es que resulta insoslayable que tratándose de un producto perecedero y con determinadas condiciones necesarias para su conservación, existe una imposibilidad práctica de un segundo análisis, pues 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, lo que fulmina de nulidad el Análisis LAB 111749.

VIII.- Que a mayor abundamiento, cabe señalar que asimismo, la ausencia del formulario OM 1020, es otro elemento que contribuye a no poder tener por acreditado fehacientemente que la sustancia verificada fuera la misma que integraba la partida exportada, pues es dicho formulario elemento el que permite la correcta identificación de la muestra en relación al contenido y características de la mercadería a analizar.

#36906411#349227365#20221114221235806

En consecuencia, corresponde concluir que las omisiones y deficiencias del procedimiento llevado a cabo, privan al LAB 111749 efectuado por el ITEM de indiscutible sustento y certeza probatoria, respecto a la real composición química de la mercadería exportada, por lo que corresponde confirmar el pronunciamiento apelado.

IX.- Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas de ambas instancias se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 10/02/2022, con costas (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 15/11/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#36906411#349227365#20221114221235806