En Buenos Aires, a los 27 días del mes de abril de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Viluco SA (TF 71237181-A) c/ DGA s/recurso de apelación**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 3/02/22, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN): (i) declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 95187 y de todo lo actuado en su consecuencia; (ii) dejó sin efecto la res. AD CAMP 89/21, que aplicó una multa a Viluco SA y a su despachante de aduanas por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1 inc. a), del C.A., y formuló cargo a la exportadora por diferencias de derechos de exportación (todo ello, respecto del permiso de embarque (p.e.) nº 13 008 EC01 01074 E y en el marco de la actuación SIGEA Nº 12578-304-2013); (iii) declaró prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir tributos; (iv) impuso las costas a la AFIP-DGA.

Para así decidir, en esencia, sostuvo que:

(a) La actora clasificó la mercadería en la posición arancelaria (p.a.) 2309.90.90.900T ("…preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales"), mientras que el servicio aduanero constató, en virtud del análisis de la muestra oportunamente tomada, que le correspondía la p.a. 1208.10.00.000J ("Semillas y frutos oleaginosos…"), la cual conlleva a un porcentaje mayor de derechos de exportación.

(b) La Aduana incurrió en irregularidades durante el procedimiento previsto en la RG AFIP nº 1582/03. Tomó la muestra el 27/08/13 y el INTI emitió el informe el 2/03/15, sin notificar su resultado a la exportadora.

La actora recién tomó conocimiento del resultado desfavorable cuando se le notificó la vista del sumario, el 22/07/16. Esto es, a 2 años y 11 meses de la extracción de la muestra.

(c) Del expediente aduanero no surge la fecha exacta del análisis efectuado sobre la muestra, ni su estado de conservación.

(d) Dadas las características del producto exportado (perecedero, con determinadas condiciones de conservación), así como el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y la interposición del recurso, las anomalías del trámite no pueden ser subsanadas en instancia del TFN. Lo que cercenó definitivamente la posibilidad de la exportadora de solicitar un segundo análisis.

(e) El principio básico sobre el cual se estructura el procedimiento previsto en la RG AFIP nº 1582/03 es la representatividad de la muestra, esto es, la posibilidad de reflejar en forma fidedigna las características de la mercadería en cuestión. Por ello, desaparecida esa representatividad, el análisis de la muestra deviene inútil.

Habiéndose afectado en forma irreversible la posibilidad de Viluco SA de requerir un segundo análisis, se vulneró su derecho de defensa, con responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera. Atento lo cual, corresponde declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis LAB 95187.

(f) Se encuentran prescriptas las facultades de la Aduana para perseguir tributos e imponer multa, dado que el curso de la prescripción comenzó el 1/01/14 (en consideración a la fecha de registro del p.e.), y no operaron causales suspensivas o interruptivas del plazo legal.

II. Disconforme, la AFIP-DGA apeló y expresó agravios, que fueron replicados (escritos del 28/03/22 y 28/04/22, respectivamente).

En esencia, sostuvo que:

(a) El TFN incurrió en un grave error al momento de interpretar y aplicar la RG AFIP nº 1582/03, a la luz de las particularidades del caso.

(b) La sentencia omitió analizar el Acta de Extracción de Muestras donde consta que la actora, a través de su despachante de aduanas, renunció a la posibilidad de un segundo análisis de la mercadería, conforme lo dispuesto en el inc. c) del título 4.1 “PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO”, del Capítulo 4 “FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MRCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS”, del apartado 3 “SEGUNDO ANÁLISIS”, del Anexo III de la RG AFIP nº 1582/03.

El representante de la exportadora solicitó autorización para liberar la mercadería, lo que acarreó, como consecuencia, la imposibilidad en un futuro de solicitar un segundo análisis de la mercadería.

(c) Medió arbitrariedad porque el Tribunal no aplicó *in totum* la RG AFIP nº 1582/03. El despachante, al solicitar la liberación de la mercadería, desistió de la posibilidad de solicitar un segundo análisis por lo que renunció a tales derechos. Las demoras no generaron perjuicio dado que la actora no podía solicitar un nuevo examen.

(d) La mercadería fue liberada y utilizada por la Compañía, lo cual genera *ipso facto* la inhabilitación del pedido de segundo análisis.

Además, reconoció que no cumplió con la RG AFIP nº 1582/03 al sostener, en su apelación, que la mercadería no se encontraba en condiciones para realizar el segundo análisis. Tampoco acreditó fehacientemente que utilizara medios suficientes para impedir su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere sus condiciones. Todo lo cual la inhabilita para pedir un segundo análisis.

III. Así planteados los problemas a resolver en esta instancia, se impone, en primer lugar, reseñar las previsiones de las específicas normas que -no se discute en autos-, son de aplicación. Se trata de la RG AFIP n° 1582/03 -modificada por su similar posterior, nº 2318/07-, que

regula el procedimiento de extracción y análisis de muestras de mercaderías:

(a) El Anexo II, en lo que aquí importa, prescribe:

“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…”.

“4.5 - CERTIFICACION DE LA TOMA DE MUESTRA: En los documentos oficiales en su poder (póliza, copia de despacho, etc.) el extractor dejará debida constancia de la toma de muestra anotando fecha, cantidad de muestras, marca y contramarca y número de los bultos correspondientes, y toda observación adicional que desee transmitir a su mandante”.

“Esa certificación será firmada por el extractor y por el interesado y representa un acuerdo de partes. La firma del interesado, sin observaciones ni reservas en ese acto, establece su conformidad no sólo sobre la extracción sino también sobre la representatividad que ella involucre y el acondicionamiento de la muestra”.

“Las partes entregarán las muestras al funcionario oficial responsable de su registro, resguardo y remisión… asegurándose que tal procedimiento se inicia exento de peligro, daño o riesgo”.

"Del juego de tres muestras una se remite para análisis, otra se reserva por la Aduana local y la tercera queda en poder del interesado".

"La División ITEM podrá requerir la muestra reservada, en ese caso se hará responsable de su registro y guarda…".

(b) El Anexo III dispone: "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".

El **análisis de control presuntivo** es el 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…".

El **análisis de control estadístico** "…es aquel que responde a un criterio de control distinto al enunciado en el párrafo anterior. Este se realiza al solo y único efecto de ratificar la correspondencia entre la mercadería declarada y la resultante con criterios de tipo selectivo o estadístico".

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. Se deberá solicitar por ante la División ITEM aun cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados…" (el resaltado no es del original).

También la normativa prevé "**facilidades para el libramiento de mercaderías sometidas a análisis**". En este caso, los "…**importadores o exportadores**… **podrán disponer de… [las mercaderías sometidas a análisis] o proceder a su embarque**, según el caso, **sin esperar su resultado, de la siguiente manera**" (el énfasis me pertenece); según el análisis al cual fue sometido:

"4.1.- **PARA ANALISIS DE CONTROL PRESUNTIVO**".

"a) Constituir garantía según corresponda en los términos del Artículo 453, inciso h) del Código Aduanero".

"b) En la exportación, la percepción de los beneficios que puedan corresponder a la mercadería sujeta a este tipo de análisis quedará diferida hasta tanto se obtenga el resultado del análisis y se concluya su consideración".

"c) Que queden interdictas, acorde con lo dispuesto en el Código Penal, nombrándose al importador o al exportador depositario fiel, la siguiente cantidad de bultos… - Partidas de más de CIEN (100) bultos, el DOS POR CIENTO (2%) —porcentaje que en ningún caso será menor a la unidad—; - Partidas de CINCO (5) a CIEN (100) bultos inclusive, el CINCO POR CIENTO (5%) —porcentaje que en ningún caso será menor a la unidad—; - Partidas a granel o menos de CINCO (5) bultos se extraerán juegos de muestras que se consideren necesarios".

"**El importador o exportador, al aceptar el retiro bajo estas condiciones, se compromete a no hacer uso de dichos bultos, impidiendo su contaminación, deterioro o cualquier factor que altere las condiciones de los bultos interdictos o de las mercaderías que ellos contengan**. Entre los bultos interdictos deberá encontrarse el que dio origen a la extracción de muestras, debidamente identificado. El funcionario interviniente deberá arbitrar los medios que aseguren la inviolabilidad de la mercadería interdicta" (el resaltado me pertenece).

"**El incumplimiento de esta condición por parte del importador o exportador lo inhabilitará para el pedido del segundo análisis**" (énfasis añadido).

"d) El documentante podrá solicitar el libramiento de la mercadería bajo el Régimen de Garantía".

"En la exportación, cumplida la documentación de acuerdo con la normativa vigente, se arbitrarán las medidas necesarias para impedir la liquidación del beneficio a la exportación que pueda corresponder. Una vez autorizado el embarque, el guarda interviniente ingresará el cumplido".

"La documentación quedará retenida hasta la recepción del resultado del análisis, procediendo a disponer la liberación de la mercadería o iniciando el procedimiento para las infracciones".

"4.2.- **PARA ANALISIS DE CONTROL ESTADISTICO**".

"a) **El retiro de la mercadería conlleva el compromiso por el pago de las eventuales diferencias de tributación que se comprueben mediante el análisis a practicarse, más las multas que correspondan en el caso de verificarse tales inexactitudes**. La percepción de los beneficios a la exportación, que puedan corresponder, estará suspendida hasta tanto se concluya la consideración del resultado del análisis" (el resaltado no es del original).

"b) Las muestras extraídas deberán satisfacer la posibilidad de un segundo análisis, de acuerdo con lo previsto en el punto 3.8. del Anexo II de esta resolución general, y para el caso de mercaderías no citadas en el mencionado punto deberá consultarse a la Dirección de Técnica - División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías".

"A fin de guardar debida constancia de lo actuado, **deberá labrarse un Acta de Certificación de toma de muestras, dejando de manifiesto la representatividad de las mismas y la facultad del interesado de solicitar un segundo análisis en los términos del punto**

3. del Anexo III de la presente. Este último, se realizará con la muestra reservada por el extractor y, en caso, de no contar con ella se llevará a cabo con aquella que se encuentra en poder del importador o exportador" (el resaltado me pertenece).

IV. De cara a tales normas es, pues, que ahora toca examinar las constancias obrantes en el expediente administrativo nº 12578-304-2013. De las que:

(i) El 7/08/13, Viluco SA oficializó la destinación de exportación a consumo nº 13 008 EC01 010174 E, amparando una carga de 81 TN de "Las demás. Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES" (P.A. 2309.90.90.900T).

(ii) **El 27/08/13 se labró Acta a fin de dejar constancia que se extrajo un juego de tres muestras** de la mercadería documentada en la destinación n° 13 008 EC01 010174 E, p.a. 2309.90.90.900T, **con el objeto de someterlas a un análisis de carácter presuntivo**, en los términos de la RG AFIP nº 2318/07.

(iii) **Ese mismo mes, agosto del 2013** (no resulta legible el día) **se remitió a la División Laboratorio ITEM** la muestra presuntiva, mediante nota n° 769/13.

(iv) **El 2/03/15, se emitió el Protocolo de Análisis LAB 95.187**.

(v) El 26/05/16 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 exportadora y se corrió vista de todo lo actuado. **Notificándose recién el 22/07/16**; esto es, 2 años y 11 meses después de la toma de muestra, como bien lo indicó el TFN.

(vi) El 4/08/16 contestó la vista la actora y agregó copia de Protocolo, Dictamen Técnico n° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA.

(vii) Finalmente, el 28/04/21 se dictó la res. AD CAMP nº 89/21, aquí cuestionada.

V. En tales condiciones, un nuevo análisis del problema traído, me llevan a rechazar los agravios de la AFIP-DGA:

(A) De entrada porque, de lo hasta el momento expuesto, no surge que la apreciación de los hechos que efectuó el TFN resulte arbitraria o errónea. Menos aún, en los términos del art. 1180 del C.A. Lo que excluye, en principio, su revisión por esta instancia (conf. limitación legal del recurso en trato; doc. de esta Sala, "*Colorcon S.A. (TF 104299388-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 9/08/22, "*El Dante SAIC (TF 25395-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", del 22/10/19, y sus citas).

Me refiero a que asiste razón en que la actora se vio imposibilitada de realizar un segundo análisis, en los términos del punto 3 del Anexo III de la RG AFIP nº 1582/03; lo que vulneró su derecho de defensa. Ello es así porque el Fisco no negó el extenso plazo de notificación a la exportadora del resultado del primer análisis pese a la naturaleza perecedera de la mercadería involucrada. Tampoco negó haber conocido la naturaleza del producto exportado, sus condiciones de conservación y tiempos de inalterabilidad.

Es que, más allá que la res. RG AFIP nº 1582/03 no establece plazo o forma de notificación específica del primer análisis; lo cierto es que atento la naturaleza perecedera de la mercadería en cuestión, la Aduana debió haber notificado el resultado con una antelación marcadamente mayor.

Tal como lo indicó el TFN: (i) la exportadora tomó conocimiento del resultado del primer análisis transcurridos 2 años y 11 mes; y (ii) 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), surge que: "…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. En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses".

(B) El Acta de Extracción de Muestras y la RG AFIP nº 1582/03, no tienen los alcances que la recurrente pretende asignarles. En efecto:

(a) Yerra la AFIP-DGA al afirmar que la exportadora, a través de su despachante de aduanas, renunció a realizar un segundo análisis.

Del Acta de Extracción de Muestras luce que el agente verificador de la DGA y el despachante de aduanas de Viluco SA (Sebastián Moraiz): "…proceden a labrar el presente acta a fin de dejar constancia de que con el objeto de someterlas a un análisis de carácter Presuntivo en los términos de la Res. 2318/07 AFIP, y en presencia de los intervinientes se ha extraído un juego de tres muestras de la mercadería… Las que debidamente cerradas y firmadas se destinan la primera al organismo analizador, la segunda a la Aduana interviniente y la tercera al despachante de Aduana. En este acto el representante del exportador solicita se autorice el libramiento de la mercadería sujeta del análisis para lo cual manifiesta: 'Presto mi conformidad al respecto de las muestras extraídas, 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'".

De su texto no surge -ni implícita ni explícitamente- la renuncia a un segundo análisis. El Acta sólo resulta demostrativa del cumplimiento del estadio inicial del procedimiento de extracción de muestras para análisis de control (conf. ptos. 2.2 y 3, del Anexo III, de la RG AFIP nº 1582/03, modif. por RG AFIP nº 2318/07).

Por lo demás, de ningún modo de ella resulta que la exportadora pudo conocer, antes del 22/07/16 (cuando se le notificó la vista), que se había trabado un diferendo con la Aduana en punto a la especie y calidad de la mercadería y, por consiguiente, que se había hecho efectiva la necesidad de un segundo análisis. De tal modo, tampoco es posible inferir que Viluco SA renunció libremente a la facultad que le concedía el ordenamiento o que prestó conformidad con lo actuado en su consecuencia.

(b) Como se vio, de acuerdo con las previsiones del Anexo III, apartado 4, “Facilidades para el Libramiento de Mercaderías sometidas a Análisis”, el procedimiento a seguir para disponer de las mercaderías **sometidas a análisis presuntivo**, sin esperar el resultado, es el siguiente: constituir garantía según corresponda en los términos del Artículo 453, inciso h) del C.A. e interdictar la mercadería, acorde con lo dispuesto en el Código Penal, nombrándose a la importadora o a la exportadora depositaria fiel.

Además, según prescribe la normativa señalada, **sólo el incumplimiento de** “**la inviolabilidad de la mercadería interdicta**”, **determina la inhabilitación del exportador para el pedido del segundo análisis**.

Procedimiento que no fue el que se siguió en sede administrativa. Así se desprende de la reseña efectuada en el considerando IV, en especial, del Acta de Extracción de Muestras transcripta en el punto anterior.

Es que dicho documento carece de constancia alguna en punto a que la exportadora hubiese constituido garantía y/o se hubiese interdictado la mercadería. Tampoco figura que Viluco SA fuera designada “depositaria fiel” en los términos del Código Penal. Menos aún, claro está, que la exportadora incumpliera con su obligación de

depositaria; lo hubiera traído, como consecuencia, su inhabilitación para pedir un segundo análisis, como insistentemente la Aduana.

Todo ello aparece robustecido si se tiene en cuenta que, más allá que del Acta de Extracción de Muestras surge que se procedió a someter a las mercaderías a "un análisis de carácter presuntivo"; lo cierto es que tanto el dictamen jurídico SESU AD CAMP 110/21, como la resolución AD CAMP 89/21, relatan que "…el agente verificador actuante… procedió a tomar muestras de la mercadería documentada… **a fin de someterlas a un análisis de carácter estadístico** en los términos de la Res. Gral. AFIP 1582/03, modificada por su similar 2318/07…" (el énfasis me pertenece).

(C) En suma, el pronunciamiento apelado exhibe fundamentos idóneos que bastan para sustentarlo, lo cual excluye la aplicación de la doctrina sobre arbitrariedad o error suficiente que justifique el apartamiento del principio general que informa la materia (conf. art. 1180 del C.A.; Sala III, "*BMW Argentina SA (TF 32633461-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 6/10/22).

Es que, como lo sostuvo el TFN y no fue debidamente rebatido por la AFIP-DGA, quedó neutralizada la posibilidad de la actora de realizar un segundo análisis, atento las características de la mercadería y el tiempo transcurrido entre la toma de la muestra y su análisis. Lo que conculcó en forma irreversible su derecho de defensa, siendo dicha imposibilidad responsabilidad exclusiva de la autoridad aduanera.

Resulta pues, insisto, 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.

(D) Por último, resta indicar que distintas Salas del Fuero se pronunciaron en sentido similar, en causas sustancialmente análogas. Lo

hizo la **Sala II**, "*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 45861/22), del 15/11/22; "*Viluco SA y otro c/EN -AFIP- DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 56332/22), del 1/02/23; la **Sala III**, "*BMW Argentina SA (TF 32633461-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 11134/22), del 6/10/22; la **Sala IV**; "*BMW Argentina SA (TF 36044780-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 11137/22), del 18/08/22; "*Viluco SA y otro (TF 83021392-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", (expte. nº 31794/22), del 20/09/22; "*Viluco SA (TF 60658834-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 15489/22), del 20/09/22; "*Viluco SA y otro (TF 61142941-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 37309/22), del 22/09/22 "*Viluco SA y otro (TF 113179285-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 50736/22), del 6/10/22; "*Viluco SA y otro (TF 81948996-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 52681/2022), del 18/10/22; y la **Sala V**, "*Viluco SA (TF 60680128-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. nº 4255/22), del 1/09/22.

VI. Por lo expuesto, propongo al Acuerdo desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas porque no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (conf. art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Los antecedentes del caso, el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación y los agravios propuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General de

Aduanas (AFIP-DGA) han sido adecuadamente reseñados en el voto de la jueza Liliana María Heiland, que comparto en esa medida.

II. La cuestión que ha sido sometida al conocimiento de esta sala es sustancialmente análoga a la que fue examinada en la causa *"Viluco SA (TF113172539-A) C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo - TFN"* —pronunciamiento del 15 de diciembre de 2022—, en la que, en una disidencia que exhibe un criterio que ahora —a partir de un nuevo examen—comparte la jueza Heiland, expresé diversas consideraciones que recuerdo a continuación:

i. La resolución general nº 1582/2003 no prevé un plazo expreso para que la Aduana notifique el resultado del primer análisis de las muestras al "interesado".

ii. La aplicación del principio relativo a que el resultado del primer análisis de las muestras tomadas a raíz del control "presuntivo" de la mercadería sea notificado junto con la vista que contempla el artículo 1101 del Código Aduanero debe ser razonable.

iii. Dado que el producto se mantenía inalterado durante seis meses bajo determinados cuidados y que el resultado del análisis fue notificado a la empresa actora una vez transcurrido un año y seis meses desde que se tomó la muestra de la mercadería, "la Aduana debió haber notificado el resultado del análisis […] con una antelación marcadamente mayor".

iv. "El transcurso del tiempo, en los hechos, impidió que la firma actora haya podido solicitar la realización de un segundo análisis que permitiera demostrar que la mercadería documentada se correspondía con la posición arancelaria declarada y no con la posición arancelaria que estableció la Aduana sobre la base del informe confeccionado en el laboratorio, si se retiene que el producto, en ese momento, ya no se encontraba en condiciones de ser analizado".

v. "[L]a Aduana redujo el procedimiento administrativo 'a una pura formalidad, dejando de lado la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, en un trámite que no tiene partes contendientes, con una grave afectación al derecho constitucional y convencional a la tutela administrativa efectiva, inescindible de la garantía, que exhibe la misma naturaleza, del debido proceso adjetivo' (esta sala, causas '*R.W., N.V. c/ EN- Mº Defensa –Armada s/ empleo público*" y '*L. H. V. c/ EN s/ empleo público*', pronunciamientos del 22 de septiembre de 2020 y del 8 de julio de 2021, respectivamente)".

III. Esas consideraciones son plenamente aplicables aquí, dado el contexto en el que se configura la cuestión debatida, claramente descripto —como señalé— en el voto de la jueza Heiland.

IV. Las costas deben ser soportadas por Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General de Aduanas, en tanto resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, voto en el sentido de desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada e imponer las costas de esta instancia a su cargo.

La jueza Clara María do Pico dijo:

Adhiero al voto de la jueza Heiland, advirtiendo que existen palmarias diferencias en torno a los hechos que tuve oportunidad de examinar, al resolver el caso *"Viluco SA (TF 113172539-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"* —pronunciamiento del 15 de diciembre de 2022—.

En efecto, en este caso, el despachante que actuó en representación de la firma exportadora no desistió de su derecho a realizar un segundo análisis, como sucediera en el precedente mencionado.

Tampoco la firma exportadora realizó, por su cuenta, un análisis para rebatir el resultado del protocolo LAB 89/21, como sucediera en el antecedente aludido.

Así voto.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal, **RESUELVE**: desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Rodolfo Eduardo Facio**

Clara María do Pico

Fecha de firma: 27/04/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JULIETA RODRIGUEZ PRADO, SECRETARIA DE CAMARA

#36950578#365119017#20230426152139946