56332/2022

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

Buenos Aires, 01 de febrero de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 3/02/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del Protocolo de Análisis LAB 94883 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejó sin efecto la Resolución nº 272/19 (AD CAMP) dictada en la actuación SIGEA Nº 12578-280-2013. Declaró prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, en relación al P.E. Nº 13008EC01009386R.

Para así decidir, en primer término, precisó que de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA 12578-280-2013, surgía que el 6/08/2013 se había enviado muestra de la mercadería correspondiente a la destinación Nº 13008EC01009386R a la División Instituto Técnico de Examen de Mercaderías (I.T.E.M.) a los efectos de su análisis.

Asimismo, refirió que a fs. 2 obraba la fotocopia de dicha destinación cuya fecha de oficialización era el 22/07/2013. A 5 obraba el acta de extracción de muestras de fecha 24 de julio de 2013. A fs. 6/7 obraba el Protocolo de Análisis LAB 94883 cuyas conclusiones eran de fecha 26/06/2014. A fs. 10 obraba el acta de denuncia del 19/12/2014. A fs. 13, el 20/01/2015 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y b del C.A. contra el despachante de aduanas y la firma exportadora y se corrió vista de todo lo actuado. A fs. 16/19 contestaron la vista conferida y agregó copia de Protocolo, Dictamen Técnico N° 41/11 de Clasificación Arancelaria, Nota OMA y Monografía certificada SENASA. A fs. 160/161 obraba el Dictamen Técnico 225/19. A fs. 162/164 vta. con fecha 211/06/2019 se dictó la Resolución n° 272/2019 (AD CAMP), notificada el 14/06/2019 a Viluco SA y el 13/06/2019 al despachante de aduanas.

En las condiciones señaladas, entendió que correspondía establecer si se incurrió en la declaración inexacta punible. Al respecto,

refirió que, el art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que: *"El que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio..."*. El servicio aduanero imputa a las aquí recurrentes la infracción en trato por cuanto sostiene que, de acuerdo al análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por medio de la cual se debía abonar un porcentaje de tributos menor del correspondiente.

Apuntó que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13008EC01009386R fue consignada en la PA 2309.90.90.900T "Los demás (R.2012/93 ex-ANA) Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales" correspondiéndole un 5% de derechos de exportación, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 94883 obtenido en virtud de un control presuntivo- consideró que la mercadería debía ser clasificada en la P.A. 2304.00.90.990Y "residuos y desperdicios de las industrias alimentarias, alimentos preparados para los animales, tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (SOYA) incluso molidos o en pellets; los demás; los demás"). Para esta última P.A. corresponde una alícuota de 32% para derechos de exportación y un reintegro fijo del 0%.

Manifestó que, para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94883 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "se trata de una mezcla de granulometría fina constituida por harina de soja desgrasada y maíz molido, con presencia de sales de cloruro agregadas" (obrante a fs. 7). Asimismo el informe aclara que "El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación…" infiriendo a partir de la observación que *"…el componente principal y mayoritario es la harina de soja desgrasada…".*

Al respecto, apuntó que las recurrentes sostenían 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 94883 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, 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 24/07/2013 (ver acta de fs. 5), enviada a la División I.T.E.M. el 6/08/2013, conforme surge de fs. 1 y recibida el 13/08/2013; el Informe final (Protocolo de Análisis LAB 94883) fue emitido el 26/06/2014 (fs.7).

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.”*

#37110382#355046298#20230201084040807

Al respecto, indicó que, de la compulsa de dichas actuaciones surgía que no había constancia de la notificación del Protocolo de Análisis LAB 94883; habiendo tomado entonces las recurrentes, conocimiento del resultado del análisis con la corrida de vista ordenada a fs. 13 de fecha 20/01/2015 -notificada el 27/03/2015-, es decir, un año y ocho meses después de la toma de la muestra (el 24/07/13).

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-2019-60586772-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 un año y ocho meses 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 94883; 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 94883 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 94883, 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 (11/06/2019).

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 94883 de fecha 26/06/2014 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. 13008EC01009386R; con costas al fisco.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 28/03/2022 el Estado Nacional -AFIP- DGA interpuso recurso de apelación y expresó agravios (concedido el 11/04/2022), los que fueron contestados por la contraria el 31/05/2022.

Sostiene la recurrente que el TFN ha incurrido en un grave error al momento de interpretar y aplicar la Resolución General (AFIP) nº 1582/03, a la luz de las particularidades del caso.

Indica que, el organismo administrativo no ha analizado el Acta de Extracción de Muestras, la cual es la pieza fundamental para determinar que el Servicio Aduanero no ha vulnerado ningún derecho de la Compañía en el procedimiento de extracción de muestras.

Destaca que, la Actora renunció a través de su Despachante de Aduanas a la posibilidad de solicitar el segundo análisis de la mercadería

en cuestión conforme lo dispuesto en el inciso c) del título 4.1 “PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO”, del Capítulo 4 “FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MERCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS”, del Apartado 3 “SEGUNDO ANÁLISIS” del Anexo III de la Resolución General (AFIP) N° 1582/03.

Observa que, dentro del análisis efectuado por el TFN del procedimiento de extracción de muestras no se le dio relevancia al Acta de Extracción de Muestras suscripta por el Despachante de Aduanas de la Compañía donde no solo se deja constancia del procedimiento de extracción sino que, el representante del exportador solicita la autorización de la liberación de la mercadería sujeta a análisis, lo que acarrea como consecuencia la imposibilidad en un futuro de solicitar un segundo análisis de la mercadería.

Destaca, la arbitrariedad incurrida en la sentencia por parte del TFN al no aplicar *in totum* la Resolución General (AFIP) N° 1582/03 a los efectos de determinar la vulneración de derechos que habían sido renunciados por la Compañía, alegando demoras que no generaron perjuicio alguno ya que la misma no habría podido solicitar un nuevo análisis.

Analiza la figura del Despachante de Aduanas en el comercio exterior y señala que: *“(…) el despachante de aduana no sólo actúa como mandante del importador - exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse de conformidad al mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana. Es justamente dicha calidad la que determina que exista un mayor deber de obrar diligentemente y una mayor responsabilidad, tanto con respecto a su mandante como con respecto al servicio aduanero (…) En definitiva, no se trata de un simple mandatario, sino de un profesional, que debe reunir los requisitos, entre los cuales se encuentra la necesidad de adquirir conocimientos específicos en el ámbito del comercio exterior y es, justamente, su preparación especializada la que lo habilita a actuar en el carácter de mandatario calificado por sus conocimientos en materia aduanera*” (conf. TFN N.º 28.385-A, “Martínez Torres, Carlos Alberto c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación”, sentencia del 30/03/2017).

Apunta que, ello así, el Despachante de Aduana actúa como representante del exportador frente al Servicio Aduanero y se encuentra obligado a desenvolverse bajo el mandato que éste le otorga.

En tales condiciones, al suscribir el Acta de Extracción de Muestras y solicitar la liberación de la mercadería expresó las intenciones de su mandante prestando conformidad de dicho procedimiento.

Pone de relieve que, ello es fundamental ya que, a fs. 5 de las Actuaciones Administrativas, obra el Acta de Extracción de Muestras donde *in fine* se puede observar que el Despachante de Aduanas de la Compañía firmó conforme lo siguiente: *"(…) 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 Res. 1336/93, lo inhabilitará para el pedido de segundo análisis (...)"*.

Indica que, por su parte, el inciso c) del título 4.1 "PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO", del Capítulo 4 "FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MERCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS", del Apartado 3 "SEGUNDO ANÁLISIS" del Anexo III de la Resolución 1582, establece que: *"(…) 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, debiendo la U.T.V. arbitrar los medios que aseguren la inviolabilidad de la mercadería interdicta. El incumplimiento de esta condición por parte del importador o exportador lo inhabilitará para el pedido de segundo análisis".*

Alega que, así las cosas, el TFN no solo omitió el análisis del Acta de Extracción de Muestras donde claramente surge que el Exportador a través de su Despachante de Aduanas expresamente renuncia a su derecho de solicitar un segundo análisis de la muestra extraída sino que, además, el exportador está actuando en contra a la doctrina de los actos propios ya que se opone a su propio accionar ya que éste le resulta desfavorable.

Argumenta que, si la Compañía no hubiese estado de acuerdo con el texto del Acta de Extracción de Muestras su Despachante de Aduanas

podría haber firmado la misma en disconformidad, lo cual en este caso no ocurrió por lo que su renuncia al derecho de solicitar un segundo análisis debe ser considerada como válida.

Manifiesta que, así las cosas, la mercadería fue liberada por la Compañía y utilizada por ésta, incumpliendo lo dispuesto anteriormente lo cual genera *ipso facto* la inhabilitación del pedido de segundo análisis.

Hace hincapié en que, tal como surge de las Actuaciones Administrativas, la Compañía solicitó, y fue concedido por parte del Servicio Aduanero, el libramiento de la mercadería objeto del Permiso de Embarque, pero omitió cumplimentar lo requerido por la Resolución 1582 reconociendo ello en su recurso de apelación al alegar que la mercadería no se encontraba en condiciones para realizar el segundo análisis ni tampoco acreditó fehacientemente que haya utilizado los medios suficientes para impedir la contaminación, deterioro o cualquier factor que altere las condiciones de la mercadería; ello así, su incumplimiento lo inhabilita del pedido de segundo análisis.

Explica que lo único que quiere demostrar es la parcialidad del TFN en su sentencia ya que: (i) no analiza la renuncia al pedido de segundo análisis efectuado por la Compañía en el Acta de Extracción de Muestras (fs. 5); y (ii) aplica de manera parcial y arbitraria la Resolución General (AFIP) N.º 1582/03 ya que determina que fue "(…) 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 (...)" cuando la misma Compañía al solicitar la liberación de la mercadería a través de su Despachante de Aduanas que actúa bajo el mandato que la primera le otorgó renunció a la facultad que tenía de solicitar un segundo análisis [conf. inciso c) del título 4.1 "PARA ANÁLISIS DE CONTROL PRESUNTIVO", del Capítulo 4 "FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MERCADERÍAS SOMETIDAS A ANÁLISIS", del Apartado 3 "SEGUNDO ANÁLISIS" del Anexo III de la Resolución 1582.

Finalmente, concluye que, el Protocolo de Análisis LAB 94883 jamás puede ser considerado nulo y, por ende, nunca operó la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y perseguir tributos, no existiendo fundamento jurídico ni fáctico para dejar sin efecto la Resolución nº 272/19 (AD CAMP); ello así, solicita se revoque la

sentencia apelada en lo que fuera materia de agravios, y ordene que vuelvan los autos al TFN a fin de continuar con el trámite del fondo de la causa.

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 <u>control presuntivo</u> 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 <u>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.</u>

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 (…)".

4.- FACILIDADES PARA EL LIBRAMIENTO DE MERCADERIAS SOMETIDAS A ANALISIS

Los importadores o exportadores de mercaderías sometidas a análisis aduanero <u>podrán disponer de ellas o proceder a su embarque, según el caso, sin esperar su resultado, de la siguiente manera</u>*:*

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

V.- Que, sentado ello, corresponde apuntar que, de las constancias obrantes en el expediente administrativo Nº 12578-280-2013 surge que:

(i) Con fecha **22/07/2013** la firma Viluco S.A. oficializó la destinación de exportación a consumo nº 13008EC01009386R, 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) (fs. 2).

(ii) Con **fecha 6/08/2013** **se remitió a la División Laboratorio ITEM** la muestra presuntiva, textualmente la nota n° 718/13 reza: *"[s]e remite el presente, adjuntándose a fs. 2 fotocopia de la destinación a fs. 3 fotocopia lista de Empaque, a fs. 4 OM 1020, acompañado por una muestra de la mercadería documentada_a fin de determinar identidad, calidad, especie, % de harina de soja, % de maíz, % de proteína bruta, % de extracto etéreo, % de fibra bruta, % de calcio, % de fósforo, si se trata de soja inactivada/desactivada (por calor o solvente), si es apta para consumo humano o animal y todo otro dato que permita una correcta clasificación" (fs. 1)*

(iii) con fecha 24/07/2013 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** (…)"* (fs. 5).

(iv) **con fecha 26/06/2014 se emitió el Protocolo de Análisis LAB 94883** (fs. 6).

(v) el 20/01/2015 se instruyó sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, incs. a) y b) del C.A. contra el despachante de aduanas y la firma exportadora y se corrió vista de todo lo actuado (fs. 13).

(vi) con fecha 13/04/2015 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.

(vii) con fecha 11/06/2019 se dictó la Resolución n° 272/2019 (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,



#37110382#355046298#20230201084040807

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 (**24/07/2013**) y la fecha del resultado del laboratorio (**26/06/2014**), 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. **En estas condiciones el producto se mantiene inalterado durante seis (6) meses**"*.

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 (2014), por lo que el examen 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 94883.

VIII.- Que, sentado ello, y respecto del principal argumento defensivo de la recurrente, vinculado a que el exportador a través de su despachante de aduanas expresamente renunció a su derecho de solicitar un segundo análisis de la muestra extraída, cuadra apuntar que la notificación efectuada al exportador en el Acta de Extracción de Muestras *in fine*, relativa a la imposibilidad de llevar a cabo un segundo análisis por el hecho de no haber tenido lugar la interdicción de la mercadería (de conformidad el punto 4.2b. del Anexo III de la res. 1336/93), no resulta contundente para enervar las conclusiones a las que se arribó en los considerandos precedentes.

En efecto, ello denota una deficiente interpretación de lo dispuesto por la resolución 1582/2003, aplicable al caso de autos.

Ello así, en primer lugar corresponde señalar que a la fecha en que se labró el Acta de Extracción (24/07/2013), la resolución nº 1336/93 no se encontraba vigente, pues fue dejada sin efecto en el año 2003, a través del dictado de la resolución 1582/2003.

De acuerdo con las previsiones efectuadas en el Anexo III, apartado 4 *“Facilidades para el Libramiento de Mercaderías sometidas a Análisis”* de la resolución 1582/2003, la facultad de disponer de las mercaderías sometidas a análisis, sin esperar el resultado debe realizarse, en cuanto aquí interesa, de la siguiente manera: constituyendo



#37110382#355046298#20230201084040807

garantía según corresponda en los términos del Artículo 453, inciso h) del Código Aduanero e interdictando la mercadería, acorde con lo dispuesto en el Código Penal, nombrándose al importador o al exportador depositario fiel, circunstancias que no se verifican que se hayan llevado a cabo en el sub examine. Sólo el incumplimiento de *"la inviolabilidad de la mercadería interdicta"*, determinan la **inhabilitación del exportador para el pedido del segundo análisis,** circunstancias que, en modo alguno, se observa que se hayan llevado a cabo en el *sub examine***.**

En consecuencia, corresponde concluir que las omisiones y deficiencias del procedimiento llevado a cabo, privan al LAB 94883 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 3/02/2022, 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