República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-57066984-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 31 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "BLUEBERRIES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 30294-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"BLUEBERRIES S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 30294-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 108/122 vta., se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (AD MEND) n° 882/11, de fecha 18/10/11, dictada por el Jefe de División de la Aduana de Mendoza, recaída en el SIGEA n° 12447-597-2009, en cuanto le formula cargos por la presunta infracción al art. 970 del C.A. al amparo del D.I.T. n° 06 038 IT14 000625 L, intimándosele el pago de una multa de $4.301,34 y a la suma de $12.205,56 en concepto de tributos. En primer término, efectúa una breve reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Expresa que se vio imposibilitada de cumplir y regularizar el remanente de envases importados temporalmente por causas inesperadas e imprevisibles relacionadas a catástrofes de carácter climático. Plantea causal de caso fortuito o fuerza mayor. Manifiesta que se encuentra debidamente acreditado en autos las circunstancias imprevisibles, inevitables e inesperadas. Hace referencia al art. 731 del C.A. Subsidiariamente, solicita se aplique el art. 898 del C.A. Expresa que debe tenerse en cuenta el principio de buena fe como causa exculpatoria de responsabilidad para infracciones aduaneras. Asimismo, solicita se aplique el art. 916 del C.A. Manifiesta que la ha cumplido parcialmente con la reexportación de la D.I.T. Sostiene la incorrecta aplicación en la liquidación aduanera de los conceptos Derecho Adicional, IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias. Refiere a que ha existido un error en la base de cálculo del IVA. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 272/278, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Realiza consideraciones respecto de la Resolución Conjunta 70/09, 93/09 y 15/09. Expresa que la emergencia que se ha declarado al respecto es para la actividad ganadera. Sostiene que el hecho invocado por la recurrente no puede ser calificado de caso fortuito o fuerza mayor por no ser imprevisible. Hace referencia al Decreto n° 1330/04. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, a fs. 279, se abre la causa a prueba. A fs. 479, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 490, se ponen los autos para alegar. A fs. 497/499, alega la firma BLUEBERRIES S.A. y, a fs. 502/503 vta., lo hace el Fisco. A fs. … se elevan los autos a la Sala "F" y, a fs. 506, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 12447-597-2009 se inician, a fs. 1, con la Nota n° 608/09 de la Sección "R", a fs. 2, obra la Multinota de fecha 10/8/09 y; a fs. 11, obra el sobre contenedor de la destinación n° 06 038 IT14 000625 L. A fs. 13, obra la liquidación de multa y tributos. A fs. 18/19, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 20, se corre vista de todo lo actuado a BLUEBERRIES S.A. y a la aseguradora CÍA. DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. A fs. 35, se declara la rebeldía de la firma importadora. A fs. 41/43, obra el Dictamen n° 771/11. Finalmente, a fs. 44/47, se dicta la Resolución (AD MEND) n° 882/11, aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver sobre la procedencia de los tributos y multa reclamados a la firma BLUEBERRIES S.A., por infracción al art. 970 del C.A.

Que, mediante el D.I.T. nº 06 038 IT14 000625 L, la firma recurrente documentó la importación temporaria, en los términos del Decreto n° 1330/04, de la mercadería consistente en *"De polietileno Cajas, cajones y artículos similares Los demás –Cajas, cajones, jaulas y artículos similares ARTÍCULOS PARA EL TRANSPORTE O ENVASADO, DE PLÁSTICO; TAPONES, TAPAS, CÁPSULAS Y DEMÁS DISPOSITIVOS DE CIERRE, DE PLÁSTICO"*, que ubicó en la P.A. 3923.10.90.110T, por una cantidad de 751.800 unidades, con un valor FOB total de 29.227,88 dólares estadounidenses.

Que, en cuanto al vencimiento del plazo de reexportación, este habría operado el 27/10/08, conforme surge del despacho del D.I.T. involucrado, fecha que no se encuentra controvertida en estos autos.

Que, habiendo operado el mencionado plazo, la actora mediante Multinota de fecha 10/8/09, se allanó al pago voluntario de tributos y de multa que pudieren corresponder por el saldo sin reexportar de la cantidad de 71.280 unidades relacionadas al D.I.T. de trato, ya que se encontraba impedida de realizar su nacionalización por encontrarse suspendida en el Registro de Importadores y Exportadores.

Ello así, el servicio aduanero procedió a aforar la mercadería no reexportada y a disponer de la instrucción del sumario contencioso por presunta infracción de la firma importadora al art. 970 del C.A., citando en garantía a la compañía aseguradora por los tributos que gravaban su importación para consumo.

Atento a la incomparencia de la recurrente, se declaró su rebeldía a fs. 35 de las actuaciones

administrativas y, en consecuencia, se dictó la resolución que aquí se apela, condenando a la importadora al pago de una multa y formulando cargo por los tributos adeudados, respecto de la operación de importación involucrada.

VI.- Que, ante todo corresponde señalar que, tratándose de un supuesto de importación temporaria, es indudable (tal como está establecido por pacífica jurisprudencia) que es al importador de la mercadería a quien le incumbe la carga de la prueba de haber cumplido la obligación de reexportar la mercadería en término.

Cabe recordar que el mecanismo idóneo para acreditar el cumplimiento de las obligaciones asumidas es mediante la "descarga" de la D.I.T. -eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida- con su mención y la de la respectiva cantidad de insumo, en el o los permisos de embarque por los que se documentara la exportación para consumo del producto elaborado con dicho insumo; o mediante los despachos de importación para consumo de la mercadería importada, sin perjuicio de las facultades de control aduanero sobre lo declarado en tal sentido.

Asimismo, resulta indispensable la presentación del Certificado de Tipificación y Clasificación, por cuanto sin él no se puede determinar la relación insumo/producto entre la mercadería importada temporariamente y la exportada bajo una nueva forma, como también las mermas, sobrantes y pérdidas resultantes del proceso de transformación.

VII.- Que, ahora bien, en esta instancia la recurrente funda su principal agravio en el hecho de que, supuestamente, se había configurado la imposibilidad de reexportar la mercadería en infracción por producirse un hecho de fuerza mayor, que no le es imputable.

Que, en particular, la actora basa su argumento defensivo en la existencia de resoluciones relacionadas a la emergencia agropecuaria, dentro de los períodos que van desde el año 2006 al 2009, vinculados a catástrofes de carácter climático como heladas y sequías.

En cuanto a la causal eximente aludida, cabe señalar que no se ha presentado ninguna documentación o certificado respaldatorio de tales hechos, además de no haberse invocado o mencionado en ninguna parte del expediente administrativo.

En contrario, lo que allí surge es que habiendo transcurrido más de nueve meses del vencimiento del D.I.T., que el despachante de aduana realiza una presentación bajo los términos de "autodenuncia importación temporal", en donde se allana al pago de multa y tributos que pudieren corresponder por la cantidad no reexportada de 71.280 cajas de plástico, destacando la imposibilidad de nacionalizar dicho remanente debido a que el importador se encontraba suspendido del registro (ver fs. 2 de las act. Adm.).

Como se puede observar, no cabe duda alguna respecto del accionar negligente de quien resultó ser beneficiario de este régimen especial, limitándose a esperar recién en esta instancia el fundamento o motivo de catástrofe climática como eximente de responsabilidad, situación que podría haber sido invocada en oportunidad de contestar la corrida de vista en sede administrativa.

Sin perjuicio de ello, claro está que, la situación invocada por la recurrente no configura causal de caso

fortuito o fuerza mayor, como pretende. En efecto, se trata de circunstancias que no puede considerarse ajena a los riesgos de la actividad empresarial, reiterándose, asimismo, que no se ha probado ni demostrado que la operación pactada se hubiera tornado de imposible cumplimiento.

Que el Código Aduanero no recepta expresamente ante casos como el aquí debatido, la eximente de responsabilidad derivada de un incumplimiento acaecido en circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor. Para ello, cabrá remitirse al Código Civil y Comercial de la Nación que, en el art. 1730 prescribe que "Se considera caso fortuito o fuerza mayor al hecho que no ha podido ser previsto o que, habiendo sido previsto, no ha podido ser evitado. El caso fortuito o fuerza mayor exime de responsabilidad, excepto disposición en contrario.". El mencionado artículo continúa diciendo que: "Este Código emplea los términos "caso fortuito" y "fuerza mayor" como sinónimos.", eliminando la antigua diferenciación entre el caso fortuito y la fuerza mayor.

Sentado ello y siguiendo al profesor López Mesa, el hecho reputado como de fuerza mayor o caso fortuito debe ser a) "imprevisible" en tanto supere la aptitud normal de previsión que es dable exigir al deudor en función de la naturaleza de la obligación lo que centralmente implica que no sea razonablemente previsible; b) "inevitable" o "irresistible" en tanto sin mediar culpa –negligencia- el deudor resulta impotente para impedir el hecho que obsta al cumplimiento de la obligación. El evento debe no ser previsible para cualquier persona de capacidad intelectiva normal. De ser posible su previsión o aceptarlo como probable, se descarta su procedencia como fortuito o azaroso; c) el hecho debe ser "extraordinario", exceder el orden natural; d) debe ser exterior –ajeno al deudor- lo que implica que debe probar el recaudo de extraneidad; e) debe ser "actual", acaecido al tiempo del incumplimiento; f) el impedimento debe ser posterior a la toma de la obligación y g) el obstáculo debe ser "absoluto o insuperable". La imposibilidad sobreviniente es absoluta. La mera dificultad para el cumplimiento no exime de responsabilidad al deudor, es necesario que se configure una verdadera imposibilidad. (López Mesa, Marcelo J. "Requisitos, efectos y prueba del caso fortuito en el nuevo Código". La Ley 01/06/2015. Cita *on line* AR/DOC/1563/2015.)

Que, en suma, incumbía a la apelante, demostrar las causales que excluyeran su culpabilidad respecto de la infracción endilgada. Para ello debía demostrar "fehacientemente" que no reexportó el saldo restante de la mercadería importada temporariamente "por razones de caso fortuito o fuerza mayor".

Que los elementos de juicio reunidos en la causa resultan ser más que contundentes para rechazar la pretensión alegada por la actora en cuanto la eximición de responsabilidad y, en consecuencia, tener por configurado la infracción al art. 970 del CA.

VIII.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, corresponde referirse a la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas.

En relación al derecho adicional, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en los fallos "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A." y "IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación" (TF 16.912-A), en consecuencia, corresponde excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

En cuanto a las percepciones del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 expte. 604155/01 s/ Dirección

General de Aduanas" corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión.

De acuerdo a ello, corresponde detraer de la liquidación de los obrados administrativos la suma referida a los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

IX.- Que, se procede a practicar nueva liquidación de tributos e intereses, a la luz de la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal aplicable al caso de autos.

Liquidación de tributos:

Valor en Aduana de la mercadería U$S 2.922,86

Derechos de Importación (18%): 526,11

Tasa de estadística (0,5%): U$S 14,61

Base imponible I.V.A: U$S 3.463,58

I.V.A (21%): U$S 727,35

Total de tributos adeudados: U$S 1.268,07

Tipo de cambio utilizado en la liquidación: $ 3,30 (fs. 12/13 de las act. Adm.)

Total de tributos adeudados en pesos: $ 4.184,63

En virtud de lo expuesto, corresponde declarar en estos autos, que el importe adeudado en concepto de tributos asciende a la suma de CUATRO MIL CIENTO OCHENTA Y CUATRO PESOS CON SESENTA Y TRES CENTAVOS ($ 4.184,63) todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794 y concordantes del C.A.

X.- Que, configurada la infracción aduanera, resta por considerar la graduación de la sanción impuesta en autos, fijada por el servicio aduanero en el mínimo legal previsto por el art. 970 del C.A.

Que la graduación efectuada responde a las pautas establecidas por el art. 915 del C.A., no surgiendo a mi juicio motivos suficientes de atenuación por debajo del mínimo aplicado.

Que, atento a lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar el art. 1° de la Resolución (AD MEND) n° 882/11, recaída en el expte. SIEGA n° 12447-597-2009, en cuanto condena a la firma BLUEBERRIES S.A. al pago de una multa de CUATRO MIL TRESCIENTOS UN PESOS CON TREINTA Y CUATRO CENTAVOS ($4.301,34) en los términos del art. 970 C.A., con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el art. 3° de la resolución indicada precedentemente, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de CUATRO MIL CIENTO OCHENTA Y CUATRO PESOS CON SESENTA Y TRES CENTAVOS ($ 4.184,63) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3.- Revocar parcialmente el art. 3° de la resolución, en cuanto exige los rubros de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme lo señalado en el Considerando VIII, con costas a la demandada.

4.- Declarar en relación al punto 2 que las costas se imponen según los respectivos vencimientos, que se estiman en un 34% a cargo de la actora y en un 66% a cargo de la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal Preopinante.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar el art. 1° de la Resolución (AD MEND) n° 882/11, recaída en el expte. SIEGA n° 12447-597-2009, en cuanto condena a la firma BLUEBERRIES S.A. al pago de una multa de CUATRO MIL TRESCIENTOS UN PESOS CON TREINTA Y CUATRO CENTAVOS ($ 4.301,34) en los términos del art. 970 C.A., con costas a la actora.

2. Confirmar parcialmente el art. 3° de la resolución indicada precedentemente, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de CUATRO MIL CIENTO OCHENTA Y CUATRO PESOS CON SESENTA Y TRES CENTAVOS ($4.184,63) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3. Revocar parcialmente el art. 3° de la resolución, en cuanto exige los rubros de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme lo señalado en el Considerando VIII, con costas a la demandada.

4. Declarar en relación al punto 2 que las costas se imponen según los respectivos vencimientos, que se estiman en un 34% a cargo de la actora y en un 66% a cargo de la demandada.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.30 23:56:51 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.31 10:50:05 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.31 10:50:06 -03:00