Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-89227565-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte nº 30.292-A; BLUEBERRIES S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), para resolver en autos caratulados **"BLUEBERRIES S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación"**, **Expte nº 30.292-A,**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 55/69 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución-fallo 766/2011 dictada por la aduana de Mendoza en la actuación 12447-863-2009, en cuanto la condena al pago de multa y de tributos -estos conjuntamente con la aseguradora Mapfre Argentina Seguros S.A.-, por la presunta comisión de la infracción prevista por el art. 970 del Código Aduanero (en adelante "CA") respecto de la destinación 07038IT14000582Y. Explica que la importadora se dedica a la producción de arándanos para exportación en la provincia de Entre Ríos. Agrega que dicha actividad se caracteriza por ser estacional y que resulta de un proceso de cosecha a mano de las frutas, envasado y venta inmediata para que éstas no pierdan sus propiedades organolépticas. Sostiene que, debido a los eventos climáticos acontecidos en los períodos mayo 2006 a mayo 2007, se vio imposibilitada de regularizar el remanente de los envases que se importan para acondicionar la fruta para su exportación. Agrega que dicha situación dio lugar a que se declare la emergencia agropecuaria mediante la resolución conjunta 67 y 2/2007 del Ministerio de Economía e Interior, decreto de la provincia de Entre Ríos 6490/2008, resolución 70/2009 del Ministerio de Producción y decretos provinciales 201/2009 y 2820/2009 para los períodos 15.09.07 al 15.09.08 y 1.10.08 al 31.03.09. Afirma que los hechos encuadran en el concepto de caso fortuito. Cita doctrina y el informe del INTA referido a las tendencias climáticas de la región de Concordia. Sostiene que en autos se encuentran debidamente acreditadas circunstancias imprevisibles, inevitables, impensadas que, en caso de duda, deben considerarse a favor del contribuyente para eximirla de responsabilidad. Cita jurisprudencia. Solicita que se aplique el principio de *in dubio pro reo* previsto en el art. 898 del CA, en atención a la buena fe en el cumplimiento de la destinación manifestada por la importadora. En subsidio, solicita que se aplique la atenuación de la multa en los términos del art. 916 del CA. Enumera los permisos de embarque mediante los cuales acredita la reexportación parcial de la mercadería y el

CTC aplicable. Cita jurisprudencia. Se opone a la exigencia de las percepciones de IVA adicional y de ganancias y plantea la inconstitucionalidad del derecho adicional establecido por el art. 20 del decreto 1330/04. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba documental, informativa y pericial y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 227/235 la representación fiscal contesta el traslado y a fs. 238 acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la negativa genérica de rigor y de la reseña de los hechos, manifiesta que la actora pretende eximir su responsabilidad como consecuencia de la existencia de causales de caso fortuito y/o fuerza mayor que le habrían impedido cumplir con la importación temporaria. Sostiene que las normas que declaran el estado de emergencia agropecuaria invocadas por la recurrente no se aplican a la actividad desarrollada por la actora. Señala que la recurrente reconoció el saldo sin reexportar, lo que implica la configuración de la infracción del art. 970 del CA. Cita doctrina y jurisprudencia. En cuanto a la graduación de la multa, sostiene que el monto fijado por la resolución se ajusta a derecho por cuanto el accionar de la actora encuadra en la infracción y no hay causales para eximirla. Se refiere a la constitucionalidad del derecho adicional impuesto por el art. 20 del decreto 1330/04 y cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la pericia ofrecida por la actora. Hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III. Que la **actuación 12447-863-2009** se inicia a fs. 1 con la nota 436/2009 (REGS. MEND.) por la presunta comisión de la infracción del art. 970 del CA respecto de la DIT 07038IT14000582Y, cuya carpeta obra a fs. 4. A fs. 5/6 se practica el aforo de la mercadería y la liquidación de multa y tributos. A fs. 7 obra el identificador de la garantía 07038002116K. A fs. 11/12 se instruye el sumario y a fs. 14 se corre vista a Blueberries S.A. y a Mapfre Argentina Seguros S.A., que se notifican el 25.02.10 y 24.02.10, respectivamente (fs. 19/20). A fs. 30/33 la aseguradora contesta la vista. A fs. 73 se desestima la prueba ofrecida y se declara extemporánea la presentación de la importadora de fs. 39. A fs. 78/80 se emite el dictamen 794/2011. A fs. 81/84 se dicta la resolución-fallo 766/2011, que se apela en autos conforme el F4 de fs. 101ref.

IV. Que a fs. 239 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 252, 254/256, 262/264, 266/339, 343/383, 386/403, 409/418, 426/435. A fs. 453 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 456 se ponen para alegar. A fs.462/464 y obran los alegatos de la parte actora y a fs. 470/471 la representación fiscal. A fs.478 pasan los autos a sentencia.

V. Que el artículo 250 del CA establece que: “*La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo”*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen de importación temporaria para los beneficiarios de este es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado al efecto.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. sanciona al que *“no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria”*.

Que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente, el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura

la infracción produce la inversión de la carga de la prueba.

VI. La destinación involucrada en autos fue documentada en los términos del decreto 1330/04 -que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial- en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial debe ser reexportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de 360 días, prorrogable por única vez por otro plazo igual (arts. 1°, 6° y 9° del mencionado decreto y art. 3° de la resolución MEP 384/2006). La mercadería importada de acuerdo con este régimen no paga los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las demás tasas retributivas de servicios. Para acceder al beneficio el decreto impone la obligación de obtener el Certificado de Tipificación de Importación Temporaria -CTIT- que emite la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa y que debe presentarse en oportunidad de tramitarse la solicitud de destinación suspensiva de importación temporaria ante la DGA. Asimismo, el CTIT es el documento que determina la relación insumo/producto, detallando insumos, mermas, sobrantes, residuos y/o pérdidas que conforman el producto (art. 15).

VII. Que corresponde resolver en autos la procedencia de la multa y los tributos reclamados a la firma importadora BLUEBERRIES S.A. con relación a la destinación 07038IT14000582Y, oficializada el 8.11.07 por ante la aduana de Mendoza.

Que la recurrente documentó la importación temporaria en el **ítem 1** de 863.520 unidades de envases de la p.a. 3923.10.90.110T *"De polietileno Cajas, cajones y artículos similares Los demás -Cajas, cajones, jaulas y artículos similares ARTICULOS PARA EL TRANSPORTE O ENVASADO, DE PLÁSTICO; TAPONES, TAPAS, CÁPSULAS Y DEMÁS DISPOSITIVOS DE CIERRE, DE PLÁSTICO" marca Ultra Pac, modelo 35221.*

Que al producirse el vencimiento del plazo de permanencia con fecha 29.10.09, el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario en los términos del art. 970 del CA, atento a que según el SIM no se registró la cancelación de 460.320 unidades de envases de plásticos descartables.

Que al interponer el recurso de apelación ante esta instancia (no contestó la vista en las actuaciones administrativas), la firma importadora reconoce que procedió a la reexportación parcial de la mercadería importada conforme los permisos enumerados a fs. 61 de autos, cuya agregación se solicitó como prueba informativa (fs. 279ref./333ref. y fs. 416)- y el CTIT 01327/07 obrante a fs. 254/255, de acuerdo con el cuadro se sigue a continuación:

DIT 07038IT14000582Y	P.E. 08073EC03	UNIDADES	CTIT
ítem 1 - p.a. 3923.10.90.110T	13269U	34560	01327/07
863.500 unidades	12607P	51840	
Envases plásticos	12755T	57600	
	12823P	57600	
	12829V	54720	
	12932Z	28800	
	12933R	17280	
	13114J	31680	
	12658V	14400	
	13082N*	54700	
Total reexportado		**403180**	
Saldo sin cancelar		**460320**	
* La aduana no remite la carpeta del p.e., solo una impresión de pantalla de fs. 434, pero toma en cuenta la descarga y la da por válida			

Que del cuadro precedente se puede comprobar que las unidades canceladas por los permisos de embarque y el saldo resultante coinciden con las unidades pendientes de cancelación señaladas en el informe de fs. 1 de la aduana de Mendoza.

Que a fin de justificar la falta de cancelación del saldo, la recurrente invoca la causal de caso fortuito como consecuencia de la emergencia climática en la provincia de Entre Ríos, que habría ocasionado la pérdida de la producción de arándanos y, por ende, la imposibilidad de cumplir con la reexportación de la mercadería importada en forma temporaria.

VIII. Que, en consecuencia, corresponde determinar si se produjo la causal invocada por la actora y si, en su caso, ello implica la exención de la responsabilidad en el aspecto tributario e infraccional.

Que el art. 1730 del CCyCN *"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. Este Código emplea los términos "caso fortuito" y "fuerza mayor" como sinónimos."*

Que, en consecuencia, para que haya caso fortuito o fuerza mayor, se requiere la existencia de hechos imprevisibles, inevitables o insuperables que hagan imposible el cumplimiento de la obligación. Se ha dicho que *"la fuerza mayor para excluir la imputación objetiva de incumplimiento de las obligaciones asumidas en oportunidad de efectuar la importación temporaria, requiere la imposibilidad absoluta de cumplir, no así si sólo lo torna dificultoso, es decir, que el hecho además de imprevisible debe resultar también insuperable e irresistible* (conf. "Darmex S.A." TF 15.193-A, sent. del 1.10.04, en igual sentido, "Iveco Argentina S.A.", sent. del 26.02.01; "Polisur Sociedad Mixta", Causa 7201/98, CNACAF, Sala I, sent. 20.10.98 (del voto del juez Coviello, consid. IV)."

Que ello resulta así *"... ya que la existencia de un caso fortuito o fuerza mayor va a entrañar siempre la ruptura de la cadena causal y va a traer aparejada la irresponsabilidad del agente demandado; no en virtud de su "falta de culpabilidad", sino por no ser autor del daño"* ("Caso fortuito y fuerza mayor en el Código Civil y Comercial", M. J. López Mesa, 29.04.15, La Ley, año LXXIX – nº 78) .

Que la actora pretende demostrar la causal de caso fortuito o fuerza mayor mediante la prueba producida en autos y con las copias certificadas de la prueba pericial e informativa obrantes a fs. 343/382 correspondientes al Expte. N° 30.295-A de igual carátula que el presente en trámite por ante la Vocalía de la 15a. Nominación.

Que los informes del perito ingeniero agrónomo de fs. 372/377, del consultor técnico de fs. 378 y vta. y la respuesta de APAMA (Asociación Productores de Arándanos de la Mesopotamia Argentina) de fs. 390/403, dan cuenta de los eventos climáticos ocurridos en los períodos 2007/2008/2009 de temperaturas, vientos y heladas -en concordancia con las respuestas del INTA y del Servicio Meterológico Nacional- que incideron, alteraron o modificaron algunas de las etapas de la producción de arándanos (floración, etapa vegetativa, cosecha). Señalan que, en forma proporcional a dichos eventos, se pudo ver reducida la producción o la calidad de los arándanos más del 50% debido a su fragilidad y a los daños provocados, aunque advierten que de acuerdo a lo informado el Servicio Meterológico Nacional son de una ocurrencia menor al 2%, lo que significa que no son esperables en un período menor a los 50 años.

Que de la prueba producida en autos se puede observar que, si bien la situación informada por los peritos y las normas que decretaron la emergencia reconocen la incidencia de dichos eventos climáticos en varias zonas de la provincia de Entre Ríos, se refieren a la afectación de las actividades agrícolas en general en distintos períodos correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009. Sin embargo, la actora no ha demostrado en forma concreta en qué proporción se vio afectada su propia producción y el período en que ello aconteció. Esto así, por cuanto la DIT oficializada el 8.11.07 fue parcialmente cancelada mediante los permisos de embarque registrados en los meses de noviembre y diciembre de 2008.

Que, por otro lado, no puede considerarse que estos eventos sean imprevisibles, inevitables o insuperables, por cuanto el factor climático es un riesgo propio de la actividad agrícola y que no le impidió a la recurrente descargar parte de la mercadería importada.

Que, cabe destacar que, aunque se hubiera perdido parte de la producción de arándanos por los eventos climáticos mencionados, los envases importados para su envasado, pudieron utilizarse con posterioridad, por lo que no se considera que se trate de mercadería irremediablemente perdida, en la medida de que puede ser utilizada por su propietario (conf. art. 261, in fine). En su caso, la recurrente debió reexportar los envases en el estado en que se encontraran (conf. art. 262 del CA) o haber procedido a la nacionalización antes del vencimiento de la DIT.

Que siendo la importación temporaria un régimen especial que implica la exención del pago de los tributos que gravan la importación a consumo, supone de parte del importador la aceptación de las obligaciones a su cargo, que luego no puede desconocer. En este sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que "el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior" ("Fallos" 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01.10.91).

Que, en consecuencia, no habiendo la actora acreditado la reexportación de los envases plásticos importados o su nacionalización en los términos del decreto 1330/04, corresponde tener por configurada la infracción prevista por el art. 970 del CA respecto de la destinación 07038IT1400582Y.

IX. Que con relación a la liquidación tributaria, la actora se agravia del derecho adicional previsto por el art. 20 del decreto 1330/04. Al respecto cabe señalar, que en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "FRISHER S.R.L (TF 16.236-A) c/ A.N.A", corresponde excluirlo de aquella.

Que lo mismo sucede con las percepciones de IVA adicional y de ganancias de conformidad con el criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604.155/01) s/ Dirección General de Aduanas" según el cual al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

X. Que, por lo expuesto, corresponde modificar la liquidación de fs. 6 de las actuaciones administrativas, conforme resulta a continuación:

V.A. 863.520 u = U$S 30.683,20.-

V.A. 460.320 u = U$S 16.356,41.-

DIT 07038IT14000582Y			
Item 1 – 863.520 unidades		**Tributos $**	**Multa $**
V.A.	U$S 16.356,41.-		
V.A.	$ 62.481,49 .-		
Derechos (18%)		11246,66	11246,66
Estadística (0,5%)		312,41	312,41
Base imponible IVA	$ 74040,57 .-		
IVA (21%)		15548,52	15548,52
Total		**27107,59**	**27107,59**
Tc = $ 3,82			

Que, por lo expuesto, corresponde declarar que BLUEBERRIES S.A. adeuda a la ARCA-DGA la suma de pesos veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de multa y veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de tributos, con más los intereses del art. 794 del CA, calculados desde el 12.03.10 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

XI. Que, por ello, **VOTO POR**:

1°) Confirmar parcialmente la resolución-fallo 766/2011 dictada en la actuación 12447-863-2009, en cuanto exige multa y tributos a BLUEBERRIES S.A., en los términos del art. 970 del CA, respecto de la destinación 07038IT14000582Y, con costas.

2°) Revocar la exigencia del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

3°) Declarar BLUEBERRIES S.A. adeuda a la ARCA-DGA la suma de pesos veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de multa y veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de tributos, con más los intereses del art. 794 del CA, calculados desde el 12.03.10 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar parcialmente la resolución-fallo 766/2011 dictada en la actuación 12447-863-2009, en cuanto exige multa y tributos a BLUEBERRIES S.A., en los términos del art. 970 del CA, respecto de la destinación 07038IT14000582Y, con costas.

2°) Revocar la exigencia del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

3°) Declarar BLUEBERRIES S.A. adeuda a la ARCA-DGA la suma de pesos veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de multa y veintisiete mil ciento siete con sesenta centavos ($ 27.107,60) en concepto de tributos, con más los intereses del art. 794 del CA, calculados desde el 12.03.10 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.08.13 16:40:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.08.13 20:41:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.13 20:42:31 -03:00