CAF 64113/2022/CA1 ENOD SA (TF 30556-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, julio de 2023

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs.164/171 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió lo siguiente: *(i)* Confirmar parcialmente el artículo 2º de la resolución (DE PRLA) Nº 8326/11, condenando a la actora al pago de una multa de $ 15.151,38 por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 970 de CA –léase "Código Aduanero"–; *(ii)* Confirmar parcialmente el artículo 4º de la misma resolución, intimando al pago de tributos adeudados en relación al DIT 03 001 IT13 000032 M, por valor de $ 7.575,69, y *(iii)* Imponer las costas según sus respectivos vencimientos, en un 37% a las co-actoras y en un 63% al fisco.

Para así decidir, rechazó el planteo de prescripción formulado por la firma importadora, en atención a que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 934 y 805 inc. a) del CA, no había transcurrido el plazo correspondiente.

Del mismo modo, en lo relativo al planteo de prescripción correspondiente al impuesto a las ganancias y al IVA, sostuvo que resultaba de aplicación el CA, en tanto, revistiendo la calidad de ley especial, mantiene aplicación preferencial sobre una ley general.

Indicó que el hecho de que la firma importadora se encontrara en una situación concursal no invalidaba la facultad de la Aduana para dirigir su acción contra ella, la aseguradora, o ambas.

Respecto al fondo de la cuestión, señaló que la Aduana sostuvo que la actora se encontraba en infracción, respecto de una merma de 10.236,56 Kgs. vinculada con la mercadería importada temporariamente. Para ello –prosiguió– tuvo en cuenta la descarga realizada en los permisos de embarque presentados, y la relación insumo/producto del CTC Nº 1292/03, que ampararía a la mercadería importada.

Destacó mientras las pérdidas carecen de valor comercial, las mermas que tienen un valor comercial deben exportarse o importarse para consumo (cfr. decreto 1439/96, art. 21).

Manifestó que del informe técnico emitido por el INTI surgió que: "… por la calidad del material comprendido en este descarte, se lo ha de considerar como merma y no como pérdida, debiéndose estimar el valor a posteriori".

Concluyó que la mercadería en infracción consistía en las mermas del proceso productivo, las cuales, al poseer un valor comercial, debieron ser reexportadas o importadas, lo que no se acreditó en autos.

Respecto al rubro de derecho adicional, entendió que correspondía revocar su exigencia, en orden a lo resuelto por el Alto Tribunal en el precedente "*IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/DGA*", del 14/8/13.

En lo relativo a los rubros precepción IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias, resaltó que resulta indiscutible que la DGA se encuentra habilitada, no solo para percibir su pago voluntario, sino también para perseguir su cobro e iniciar la ejecución fiscal.

A pesar de ello, indicó que la firma actora gozaba de una reducción del 100% de la percepción del impuesto a las ganancias y del IVA adicional, tornando improcedente su exigencia.

Destacó que la compañía de seguro –co-actora– aseguró el efectivo pago de hasta la suma $ 182.000, con más los intereses devengados hasta su efectivo pago, conforme con los artículos 794, 1101 y 1103 del CA.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alza la firma importadora y la aseguradora Alba Compañía Argentina de Seguros SA.

La primera apeló a fs. 172 y expreso agravios a fs. 183/190; la segunda apeló a fs. 180 y expreso agravios a fs. 191/211. Los memoriales no fueron contestados por la DGA.

Enod SA expresa que se encuentra demostrado que transformó la mercadería importada y que la reexportó en su totalidad, con lo cual habría cumplido acabadamente con la finalidad del régimen en cuestión. Afirma que considerar incumplió con las obligaciones a su cargo, por no destinar los desperdicios y sobrantes, lesiona la finalidad del régimen.

Sostiene que está acreditado en autos que la mercadería cuestionada representan mermas del proceso productivo, para las cuales el decreto 1439/96 no impone otorgarles alguna destinación aduanera.

En otro orden, sostiene que en el caso no se determinó posteriormente si la merma tenía valor comercial, y que en ningún momento del procedimiento se valorizó la merma ni se efectúo una nueva clasificación arancelaria.

Se agravia de la aplicación del CA respecto de la prescripción de los impuestos interiores, aseverando que la norma específica que establece y regula los mismos es la ley 11.683.

III. Que, de su lado, la aseguradora sostiene que se encuentra prescripta la acción del Fisco para percibir los tributos, manifestando que si bien el CA establece en el artículo 805 inciso a) que dicha acción se suspende desde la apertura de sumario hasta que se dicte la decisión que habilite su ejercicio, no pude validar una duración ilimitada del proceso. En orden a ello indica que el plazo de duración del proceso resultó irrazonable, precisando que transcurrieron casi 15 años entre el vencimiento de la operación aduanera y la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación.

En este cauce, considera que se encuentra excedido el parámetro de razonabilidad de duración de proceso infraccional, en plena violación de los derechos constitucionales y convencionales. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la cual se aplicó la doctrina de "plazo razonable", e invoca el precedente "*Losicer, Jorge Alberto*" de la Corte Suprema del 26/6/12.

Por otro lado, también declara que habría operado el plazo de prescribió para exigir el IVA, el IVA adicional y el impuesto a las ganancias, de conformidad con las previsiones de la ley 11.683.

En subsidio, se agravia de la inclusión de las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias, en tanto que su obligación se encuentra limitada a los tributos de importación, no comprendiendo a los tributos y gravámenes que adicionalmente percibe o retiene el Servicio Aduanero.

Por último, solicita que se calculen los intereses por el plazo de tramitación útil del proceso, descontándose expresamente todo el tiempo de inactividad imputable a la Administración. Señala que el accionar negligente del Estado no debe transformarse en una fuente de ingresos.

IV. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de*

conocimiento", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

V. Que de las constancias de la causa surge que la firma Enod SA importó –bajo el régimen de importación temporaria–, mediante la destinación Nº 03 001 IT13 000032M, la cantidad de 101.920 kgrs. de "*Algodón sin cardar ni peinar simplemente desmontado, Tipo Grado C"*, posiciones arancelarias SIM/DC 5201.00.20.390Q y 5202.12.00.000M, con el fin de transformar la mercadería –mediante un proceso industrial– y posteriormente reexportar el producto terminado.

Del control aduanero surgió la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del CA, al no reexportar la totalidad de la mercadería ingresada al territorio aduanero.

Así pues, mediante la resolución DE PRLA Nº 8326 del 14/11/11, se resolvió absolver a la actora de la infracción respecto de 91.683,44 kgs de mercadería regularizada en legal tiempo, y condenarla al pago de una multa por 10.236,56 kg de mercadería, en concepto de merma, al advertir que se encontraba en infracción. También se formuló cargo por el pago de $ 39.739,89 en concepto de tributos adeudados.

El tribunal *a quo* confirmó parcialmente la resolución apelada, en los términos y bajo los fundamentos descriptos en el Considerando I de la presente.

VI. Que teniendo en cuenta las características que presenta esta causa, previo a todo examen se impone reconocer, de un lado, que la sentencia apelada confirmó parcialmente la resolución DE PRLA Nº 8326, y, del otro lado, que la demandada no la apeló, ni contestó el traslado de las expresiones de agravios presentadas por las apelantes.

De ello se desprende que los asuntos examinados y resueltos por el *a quo*, que pudieren ser contrarios a los intereses de la demandada, no habrán de formar parte del presente decisorio.

En términos concretos, esta Alzada únicamente examinará los siguientes asuntos: *a)* la invocada prescripción de la acción de la DGA para imponer y exigir el pago de la multa y de los tributos aduaneros, la cual ha sido encausada por la aseguradora en los términos del "plazo razonable" para resolver la contienda; *b)* la prescripción de la acción del fisco para exigir el ingreso del IVA, y *c)* la cuestión de fondo.

Se excluye, pues, el tratamiento de lo referido al *impuesto a las ganancias* y al *IVA-adicional*, debido a que el tribunal de grado –por las razones expuestas en su sentencia– rechazó la pretensión de la DGA, medida que adquirió firmeza.

VII. Que con relación al plazo razonable para resolver la *litis*, esta Sala ha sostenido, con sustento en el citado precedente registrado en Fallos: 335:1126, "*Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05 (expte. 105666/86 – SUM FIN 708*)", del 26/6/12, que el mero transcurso del tiempo no resulta suficiente a los efectos de que se produzca la conculcación del derecho involucrado, pues existen ciertas pautas a los fines de valorar dicha circunstancia, que pueden resumirse en las siguientes: *a)* la complejidad del asunto; *b)* la actividad procesal del interesado; *c)* la conducta de las autoridades judiciales y *d)* el análisis global del procedimiento (cfr. *in re* "*Kimberly Clark Argentina SA TF 32663-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 103/2019, del 26/12/19*; "Alba Compañía Argentina de Seguros SA TF 3600-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 23452/2016, del 17/4/18*; "Jeferson Sudamericana c/ DGA*", Causa Nº 42279/12, del 6/6/13; "*AMX Argentina SA c/ EN-Mº Comunicación y otro s/ Proceso de conocimiento*", Causa Nº 77974/2016, del 5/11/19, entre muchos otros).

Aún en el caso de considerar que la entidad de la demora del caso en sede administrativa pudiera traer como consecuencia los efectos pretendidos sobre la acción fiscal, no se observa que el demandante hubiere obrado con la intención de agilizar y finalizar el proceso con la mayor celeridad, ni efectuado presentaciones tendientes a impedir la dilación del trámite (arg. CSJN, Fallos: 335:1126, v. también esta Sala, *in re "Miranda Roberto y otro c/ BCRA Resol*

142/10", Causa Nº 1405/2011, del 7/2/13 y *"Kimberly Clark Argentina SA*" y "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA*", citados).

Tampoco ha quedado en evidencia que el retardo de autos hubiera efectivamente lesionado el derecho de defensa de la actora, en los términos enunciados.

Por lo expuesto, se estima que en el *sub lite* no se ha vulnerado la garantía de juzgamiento en un plazo razonable, circunstancia que conduce a rechazar el agravio incoado al respecto, lo cual se extiende también el dirigido a que se descuenten los intereses correspondientes al tiempo de inactividad de la Administración.

VIII. Que en lo concerniente a la prescripción de la acción para exigir el ingreso del IVA, este tribunal tiene dicho de manera reiterada que reporta una materia a la cual le alcanza las previsiones de la ley de procedimiento tributario.

En orden a ello, deberá estarse a lo normado en los artículos 56 a 65 de la ley 11.683 (v. esta Sala, *in re "Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 30588-A) y otro c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, Causa Nº 23389/2016, del 20/4/17; *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 30547-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, Causa Nº 56.623/2015, del 27/4/17; *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA TF 22105-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 109/19, del 11/6/19 y "*Aseguradora de Créditos y Garantías S.A (TF 35064-A) c/ DGA*", Causa N° 46952/22, del 27/6/23, entre otras), para lo cual, tomando como fecha de inicio del cómputo el 1/1/05 –atento que el vencimiento de la importación temporaria operó el 14/2/04, y que el IVA es un gravamen de liquidación mensual– y observando que la resolución DE PRLA Nº 8326 fue dictada el 17/11/11, se extrae que la acción en examen se encontraba extinguida al momento de su ejercicio.

Incluso, si se considerara la suspensión de un año invocada por la DGA a fs. 57 vta., el resultado no variaría.

Por lo expuesto en este segmento, corresponde hacer lugar a los agravios planteados por las co-actoras, y reconocer que la acción para exigir el IVA se encontraba extinta al tiempo del dictado de la resolución DE PRLA Nº 8326.

IX. Que por último, en lo que a la cuestión de fondo se refiere, los agravios de los recurrentes se dirigen a cuestionar que se consideren como merma a los 10.236,56 kgs de mercadería obtenidas del proceso productivo realizado.

Al respecto, el régimen especial que tutela la importación temporaria describe el modo en que deben ser tratadas las mermas y pérdidas (v. decreto 1439/96), de donde la Secretaria de Industria, Comercio y Minería emite el Certificado de Tipificación y Clasificación –"CTC"–, que conservará su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada.

En el caso de autos, ENOD SA solicitó el CTC correspondiente –solicitud S01: 0222109/02- (v. fs. 42/43 de las actuaciones administrativas)–, el que certificó la relación insumo -producto de la mercadería importada, estableciendo las pérdidas y mermas derivadas de la industrialización. Del mismo surge que el producto resultante, clasificado en la posición arancelaria 5202.12.00, reportó un 15% de pérdida por kilo de mercadería, y, en el caso del producto clasificado en la posición arancelaria 5205.22.00, un 17.34% en concepto de merma y un 15% en concepto de pérdida por kilo.

Sentado ello, corresponde determinar si dichas mermas poseen valor comercial.

Para ello, primeramente conviene recordar que el decreto 1439/96 establece que: "*Se considerarán pérdidas las mermas, residuos y sobrantes irrecuperables, no estando por ellos sujetos al tratamiento arancelario de importación para consumo. En aquellos casos en que se determine que los residuos y sobrantes tienen valor comercial, los mismos estarán sujetos a la valoración aduanera y deberán exportarse o importarse para consumo dentro de los tres meses de realizada la última exportación, con lo cual se habrá cumplido la obligación impuesta en el régimen. En el supuesto que la mercadería se importe para consumo, se deberán pagar los tributos que gravan dicha importación y la tasa de estadística que correspondan a su clasificación según su nuevo estado*" (art. 21).

Si bien los certificados otorgados por la autoridad de aplicación para la mercadería en trato distinguieron las mermas de las pérdidas, lo cierto es que no las diferenció, estableciendo que se consideraría pérdida tanto a las mermas como a los residuos y a los sobrantes. Luego, a los fines de su tratamiento arancelario, debería determinarse su valor comercial.

El INTI confeccionó un informe técnico ampliatorio (v. carpeta DIT y carpetas de permisos de embarque a fs. 3, 49 y 50 de la actuaciones administrativas)–, describiendo el proceso productivo al cual fue sometida la mercadería importada, señalando que: "[p]*or la calidad del material comprendido*

en este descarte, se lo ha de considerar como merma y no como pérdida, debiéndose estimar el valor a posteriori".

De lo expuesto se colige entonces que las mermas en cuestión contaron con un valor comercial, lo cual justifica que el Servicio Aduanero procediera a cuantificarlo.

X. Que de lo expresado en el considerando precedente, se infiere que la labor realizada por el Servicio Aduanero tiene sustento suficiente, el cual no mereció una atendible refutación por parte de las demandantes.

En ese sentido, debe recordarse que es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (cfr. CSJN, Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para acreditar la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso (esta Sala, *in re*: "*CON SER SA c/ EN-Ley 26028- Ministerio del Int y Transp s/ Proceso de conocimiento"*, Causa Nº 59448/2012, del 2/3/23; en igual sentido, Sala IV, *in re*: "*Construcciones Lama S.A. c/ SEGBA*", del 26/10/89). Ello en virtud de que, como principio general, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma que invoca como fundamento de la misma (esta Sala, *in re*: "*Gasnor SA c/ ENARGAS s/ Art 66-43-70 Ley 24076 – ENARGAS*", Causa N° 38326/17, del 12/2/19; "*Cox Roberto Andrés Tomás c/ Mº J y DDHH-art. 3 Ley 24.043-Resol. 161/11 (Ex 146511/04)",* del 11/10/12; "*Daverio Maud Alicia María c/Mº J y DDHH-art. 3º ley 24.043-Resol. 1413/11 (ex 146501/04)*", del 18/12/12; Sala II, *in re*: "*Ministerio de Salud y Acción Social c/ Prats de Archubi"*, del 5/3/98).

Es que, en definitiva, la prueba actúa como "un imperativo del propio interés" de cada uno de los litigantes, y quien no acredita los hechos que debe probar, pierde el pleito (Couture, Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil,* Depalma, Buenos Aires, 1974, pág. 244 y ss.), asumiendo así las consecuencias de que aquella se produzca o no, la que en principio debe ser cumplida por quien quiera innovar la situación de su adversario (Fassi, Santiago C., *Código Procesal Civil y Comercial Comentado*, T. I, pág. 671 y ss.; v. asimismo esta Sala, *in re*: "*De Marco, Mariana Paz c/ Autoridad Federal de Servicios de Comunicación Audiovisual A.F.S.C.A. s/ Empleo Público*", Causa CNT Nº 27700/2015, del 8/9/21).

En definitiva, en razón de lo examinado con relación a la cuestión de fondo (*ítem c)* de la clasificación del Considerando VI, párrafo tercero), se concluye que los agravios presentados por las apelantes no resultan atendibles.

XI. Que en cuanto a las costas del pleito, cabe señalar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 279 del CPCCN, corresponde modificar su imposición por esta Sala, estimando adecuado imponerlas por su orden en ambas instancias, atendiendo a los vencimientos parciales y mutuos en las cuestiones tratadas en el pleito (cfr. arts. 68, segundo párrafo y 71 del CPCCN).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por Enod SA y por Alba Compañía Argentina de Seguros SA y, en consecuencia, revocar parcialmente la sentencia apelada, declarando prescripta la acción del fisco para reclamar el IVA. Las costas se imponen del modo descripto en el Considerando XI.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 11/07/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37264391#375833208#20230707115312964