21187/2019 SCHLUMBERGER ARGENTINA SA TF 34588-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
Buenos Aires, 26 de diciembre de 2019.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 92, contra la sentencia de fs. 86/91, fundado por el memorial de fs. 101/106, cuyo traslado, conferido a fs. 107, fue replicado a fs. 110/111; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que por la sentencia del 14 de agosto de 2018 el Tribunal Fiscal de la Nación, luego de revocar la sanción de multa aplicada en el art. 1º de la resolución (AD POCE) 136/14, rectificada por la disposición (AD POCE) 42/14, confirmó parcialmente la exigencia tributaria formulada en el art. 2º de la misma resolución, declarando que el importe debido en concepto de tributos es de U$S 53.379,26, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA y DI usado RG 909/04 y un total de $51.403,46 en concepto de IVA adicional y percepción del impuesto a las ganancias, con más los intereses devengados hasta la fecha del efectivo pago. En punto a las costas, condenó a la AFIP-DGA por la revocación de la multa, y respecto de la cuestión tributaria, estimó un 64% a cargo de la importadora y el 36% restante a cargo del Fisco Nacional.

Para así decidir, sostuvo que, en el caso, se observa una situación particular, pues la mercadería objeto de importación temporaria se vio involucrada en un proceso judicial en el que se investigó el delito de contrabando y quedó interdictada por orden del juez en lo penal económico interviniente. Al examinar los argumentos defensivos que opuso la actora, estimó que no puede considerarse configurada la infracción al art. 970 del Código Aduanero, atento a que la importadora se vio obligada a respetar la orden judicial que recaía sobre la mercadería objeto de la destinación suspensiva. En cambio, respecto de la obligación tributaria, ponderó que, de conformidad con lo establecido por el art. 274, apartado 1, inciso a) y apartado 2) del código que rige la materia, al permanecer la mercadería en cuestión en el

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 04/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33505651#253324556#20191226115124802

mercado interno luego del vencimiento del plazo de permanencia, se produjo el hecho gravado por los derechos de importación.

II.- Que sólo la parte actora recurre la sentencia y en sus agravios aduce que el Tribunal ha incurrido en un error jurídico sustancial, al ignorar el fundamento único y armónico existente entre la pretensión punitiva del art. 970 y la pretensión tributaria en los términos de los arts. 274 y 638 inciso e) del Código Aduanero. Destaca que ambas pretensiones se encuentran supeditadas a la comisión del "acto ilícito" y del "hecho gravado", realizados a través de la conducta del sujeto pasivo de la pena y del tributo respectivamente (arts. 777 y 902 ap. 1 del CA).

En subsidio, solicita que se decrete la nulidad de la sentencia por falta de fundamento y por la contradicción en la solución brindada en la parte resolutiva. Al respecto, puntualiza que sentenciante afirma que su obrar fue negligente y luego de semejante aserción no funda cómo, tratándose la infracción y el tributo de un mismo hecho, sus consecuencias imputadas (en ambos casos) como el incumplimiento de un deber, son juzgadas de distinto modo, justificándolo para una de las consecuencias y sin justificarlo para el otro caso. Añade que tampoco queda explicitado en qué se apoya la conclusión que su obrar fue negligente, que contradice los argumentos que la propia sentencia utiliza para absolver por la falta de reexportación y que soslaya que si la pretensión tributaria no estuviese subordinada a la infracción aduanera, debería haber dado oportunidad para oponer la prescripción de los tributos, pues la "apertura del sumario" no interrumpiría ni suspendería la prescripción.

Desde esa inteligencia, en la hipótesis de rechazo de los planteos anteriores, solicita que esta alzada considere prescripta la acción del Fisco para percibir tributos, porque al considerarse separada la acción infraccional de la acción tributaria, está ultima no puede ser considerada subordinada a la primera, y por lo tanto, no hubiera podido beneficiarse de la suspensión operada en un procedimiento que ahora el Tribunal considera ajeno (arg. art. 805, inc. a) del CA).

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 04/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33505651#253324556#20191226115124802

21187/2019 SCHLUMBERGER ARGENTINA SA TF 34588-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Solicita que se condene en costas al AFIP-DGA y que, entretanto, se suspenda todo acto de ejecución de la obligación tributaria y sus accesorios.

III.- Que los hechos que no se encuentran controvertidos en la causa han sido suficientemente reseñados en la sentencia de fs. 86/91 y en la expresión de agravios de 101/106. Sólo cabe retener –una vez más- que se halla fuera de discusión que la razón por la que la importadora no cumplió en término con obligación de reexportar la mercadería ingresada temporariamente fue la medida de interdicción dictada por el magistrado a cargo Juzgado Nacional en lo Penal Económico nº 7, Secretaría 13, en el que tramitó la causa "Schlumberger Argentina SA s/infracción Ley 22.415".

La cuestión a decidir ante esta alzada es, si el incumplimiento de la obligación de reexportar antes del vencimiento del plazo de permanencia de las importaciones temporarias 00 045 IT05 000010 Y (ítem 1) y 01 045 IT05 000002R (ítem 1, subitem 2), consecuencia de la orden de interdicción dictada por el Señor Juez en lo Penal Económico, recaída con relación a un tractor de carretera para semirremolques marca PETERBILT y un collar antimagnético 8" K-MONEL serie 9693-6 (causa 5663 "Schlumberger Argentina SA s/averiguación de contrabando; ver actas de allanamiento del 23/05/2002 y 24/05/2002, fs. 57/62 y fs. 65/66 act. adm.), da lugar a un reclamo tributario, puesto que el reproche infraccional ha quedado fuera de discusión, toda vez que la AFIP-DGA consintió la sentencia de fs. 86/91 que revocó la multa.

IV.- Que, de acuerdo con el código que rige la materia aduanera, la destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y un plazo determinados 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 (art. 250 del CA).

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 04/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33505651#253324556#20191226115124802

Un elemento esencial de la importación temporaria, junto con el deber de afectar la mercadería introducida a la finalidad para la cual se concedió el régimen, es la obligación de reexportarla. En esto reposa la diferencia con la importación para consumo. Y el incumplimiento de esta obligación esencial tiene consecuencias en el aspecto infraccional y en el tributario. La importación de la mercadería bajo el régimen de importación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 256, apartado 1, del CA). Excepcionalmente, en el apartado 2, la ley autoriza al PEN a establecer su aplicación de modo parcial y bajo determinadas condiciones, toda vez que ésta norma regula los supuestos de consumo o desgaste de cierto tipo de cosas. De modo concordante, el retorno de la mercadería, su reexportación para consumo tampoco se halla sujeta al pago de tributos, puesto que lo que tuvo en miras el legislador es que ingreso y posterior egreso de la mercadería de un territorio aduanero vea neutralizada la aplicación de las restricciones, tributarias y no tributarias, que pudieran alcanzar dichas operaciones (cfr. "Código Aduanero Comentado", Tomo I, Mario A. Alsina, Enrique Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Completado y Actualizado por Enrique Barreira Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor G. Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana L. Sumcheski, Guillermo Vidal Albarracín (h), Abeledo Perrot, 1ra. Edición, año 2011, páginas 494 y ss).

En cuanto a las consecuencias jurídicas que trae aparejado el incumplimiento de reexportar en término, la ley 22.415 en el art. 274, apartado 1, establece que en el supuesto que hubiese vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con dicha obligación se considerará importada para consumo. Asimismo, el apartado 2 dispone que "En los supuestos previstos en el apartado 1, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere". A su vez, la autorización a reexportar la mercadería una vez vencido el plazo

acordado para hacerlo queda supeditada al pago de los tributos que graven la importación para consumo (art. 275 del CA).

V.- Que con relación a la obligación tributaria, el código aduanero se ocupa de establecer cuál es el hecho gravado por excelencia, al establecer que el derecho de importación grava la importación para consumo (art. 635 del CA). A su vez, también regula el momento en que dicho tributo queda determinado. En lo que al caso interesa, el art. 638, inc. e) del CA, establece el instante en que la importación temporaria se transforma de modo irregular en definitiva, quedando gravada por los derechos de importación que se encuentren vigentes, cristalizados, en ese momento. El sujeto deudor y responsable de la obligación tributaria es la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera (art. 777 del CA).

Aun cuando, en la especie, ha quedado fuera de debate la imputación a la infracción prevista en el art. 970 del CA, a los efectos de resolver el caso cabe formular algunas precisión. En primer lugar, el art. 902, apartado 1 del CA explícitamente establece que "No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniere o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previsto en este código". En segundo término, el tipo previsto en el art. 970 es el que pena la transgresión a las obligaciones esenciales de la destinación suspensiva.

Por su parte y de modo concordante, las normas que regulan el instituto de la prescripción supeditan la exigencia tributaria a resultas de la investigación de la comisión de una infracción. Esto es así por cuanto el art. 805 del CA establece que "La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella

decisión". Autorizada doctrina en la materia explica que esta causal radica en que la acción del fisco para percibir el tributo no se halla expedita, debiendo esperarse hasta la finalización del sumario abierto para investigar la existencia de un ilícito aduanero con el objeto de comprobar si ha tenido lugar el hecho generador del tributo (cfr. "Código Aduanero Comentado", Tomo II, Mario A. Alsina, Enrique Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Completado y Actualizado por Enrique Barreira Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor G. Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana L. Sumcheski, Guillermo Vidal Albarracín (h), Abeledo Perrot, 1ra. Edición, año 2011, páginas 913 y ss).

.**VI.-** Que, ahora bien, la parte actora alega un hecho impediente del cumplimiento de su obligación de reexportar, que –como ya se dijo- no se encuentra controvertido y consiste en una interdicción dictada por el órgano judicial. Lo encuadra como su supuesto de fuerza mayor. Sobre este punto radica la suerte del litigio, en la medida en que, de resultar admitido este argumento, no es plausible concluir, válidamente, que el importador haya incumplido las obligaciones impuestas por el régimen de destinación suspensiva, ni que la mercadería amparada pueda ser considerada como importada para consumo, lo cual excluye la configuración del hecho gravado (arg. arts. 274, aparatado 1 del CA y art. 635 y 638, inc. e) y por ende, deja vacía de causa la exigencia tributaria (art. 902 del CA). Por el contrario, si la actora no logra acreditar configurada la fuerza mayor, es decir la imposibilidad absoluta de cumplir la obligación asumida, deberá cancelar la obligación tributaria.

Al respecto, deviene imprescindible apuntar que los caracteres fundamentales que ostenta la fuerza mayor son la imprevisibilidad y la inevitabilidad. Además, la doctrina y la jurisprudencia concuerdan en que el acontecimiento debe ser ajeno o extraño a la persona del deudor, sobreviniente a la constitución de la obligación y subsistente a la época en que ella debe cumplirse. Pero, a su vez, el hecho o acontecimiento debe hacer imposible el cumplimiento de

la obligación. (confr. art. 514 del Código Civil y su comentario en la obra dirigida por el Dr. Belluscio, T. II, págs. 661 y ss.). Para que el hecho de un tercero constituya fuerza mayor, debe haber ocurrido sin mediar culpa del deudor, sin que éste sea responsable por la conducta de ese tercero y debe impedir absolutamente el cumplimiento de la obligación.

VII.- Que el Tribunal Fiscal, en la sentencia apelada, afirma dogmáticamente que la actora no obró de modo diligente, sin precisar en qué conductas de la encartada se evidencia la falta de la debida diligencia, como si, todavía, para resolver el caso hubiera que examinar el presupuesto de la responsabilidad desde la "culpabilidad". Este razonamiento –además de infundado- arrastra un error, dado que el caso fortuito o fuerza mayor se ubican en otro elemento previo de la responsabilidad que no es otro que la "causalidad", anterior al momento de la revisión acerca de si la conducta es culposa. No tiene importancia si hubo un obrar diligente luego del secuestro de la mercadería importada temporariamente, el cual el importador jamás pudo prever al momento de asumir la obligación de reexportarla en término. El caso fortuito exonera la responsabilidad porque interrumpe la posibilidad de cumplir la obligación de hacer, esto es, la reexportación de la mercadería antes del vencimiento del plazo de permanencia. A todo evento, lo determinante del caso es el resultado de la pesquisa penal que culminó con el sobreseimiento de la firma en la causa en la que se investigó la posible comisión del delito de contrabando, lo cual demuestra no ha sido su conducta la causa del hecho fortuito que configura la interdicción.

A esta altura, sólo cabe concluir antes que un incumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen a cargo de la importadora, esas obligaciones se desvanecieron mientras se mantuvo la medida dictada en la causa que investigaba el contrabando. En rigor, lo que ha sucedido es la fractura de la continuidad de la cadena causal en el cumplimiento normal de la destinación suspensiva, que ha absorbido

las obligaciones asumidas en forma previa. La incidencia sobre la posibilidad de cumplir el deber de reexportar que tuvo la orden judicial –mientras mantuvo su vigencia- es total, sin que sea posible soslayar que, en definitiva, era el sujeto estatal quien exigía de modo simultáneo el cumplimiento de dos obligaciones contrapuestas, la una excluyente de la otra. Esto es así, en la medida en que la circunstancia que, por cuestiones de técnica de organización de la Administración, exista un órgano que ejerce el control aduanero, la AFIP-DGA, y otro órgano que ejerza la función eminentemente jurisdiccional como lo es el Poder Judicial, no quita que se trate un mismo y único sujeto jurídico: el Estado.

En su consecuencia, le asiste razón a la actora cuando afirma que no ha nacido el hecho generador de la obligación tributaria en este caso, puesto que no ha mediado un incumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **el Tribunal RESUELVE:** admitir los agravios formulados por la parte actora, dejar sin efecto lo resuelto en los puntos 3 y 4 de la sentencia apelada y, en su consecuencia, revocar en su totalidad la resolución (AD POCI) nº 136/14, rectificada por la disposición 42/14, recaída en la actuación 12743-496-2011.

Con costas de ambas instancias al Fisco Nacional – AFIP DGA, por no existir mérito para la dispensa (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 04/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33505651#253324556#20191226115124802