Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-86120676-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Septiembre de 2021

Referencia: TFN Nº 39.770-A

Reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino, Christian M. González Palazzo, y Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante), a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”,** Expte. **N° 39.770-A,**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 11/16 y vta., se presenta, por apoderado, la firma denominada "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 3387, de fecha 22/05/18, dictada por la Responsable (Int.) del Dpto. de Procedimientos Legales Aduaneros, en la actuación SIGEA N° 12210-4880-2009, mediante la que se le exigen tributos por la suma de U$S 16.203,90.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más la suma de $ 28.811, en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses. Dicha suma se le atribuye en su condición de garante de la firma importadora “Waicon Vision S.A (ex Laboratorio Pfortner Cornealent S.A.C.I.F.”), a la que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. en virtud del presunto incumplimiento a la obligación asumida en la importación temporaria N° 07 073 IT14 000165 K.

En primer lugar, destaca que la tramitación sumarial presenta falencias procedimentales de gravedad. Estima que el transcurso de más de 10 años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del fallo administrativo condenatorio resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos conforme el precedente “LOSICER” (Fallos: 335:1126). Entiende aplicable doctrina sentada por la Sala “F” de este Tribunal Fiscal en los autos caratulados “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA s/apelación” de fecha 17 de abril del 2018 (TFN Expte. N° 31.734-A) por lo que considera que debe prosperar la prescripción, en los términos del art. 803 y concordantes del Código Aduanero.

Señala que la instrucción de sumario debe cumplir con los requisitos necesarios exigidos en el art. 1094 del C.A., para poder producir la interrupción y suspensión de la prescripción. Afirma que ha operado la prescripción del reclamo referido a las percepciones de ganancias e IVA. Deja planteada la inconstitucionalidad de cualquier

interpretación, que se hiciere de las normas, que permitiera que pueda admitirse que el instituto de la prescripción se vea totalmente desvirtuado al convalidarse la duración indefinida de un sumario aduanero.

Considera que se calculó erróneamente la percepción del impuesto a las ganancias. Agrega que no corresponde su exigencia cuando dicha percepción se reclama fuera del período anual en el que se produjo el hecho imponible. Manifiesta que no se encuentran acreditados los extremos previstos por la legislación para determinar la procedencia de las percepciones exigidas por lo que deben ser excluidas de la liquidación. Destaca que la DGA es incompetente para determinar las percepciones de ganancias e IVA.

Se agravia de que la tasa de interés contemplada en el art. 794 del C.A. es la misma sobre un capital en pesos que en dólares estadounidenses. En ese sentido, sostiene que la tasa de interés resarcitorio del treinta y seis por ciento (36%) anual para deudas en pesos, no puede ser aplicada en forma alguna a obligaciones en dólares. Cita jurisprudencia de la Excma. Cámara en la que se resolvió fijar una tasa de interés menor.

Manifiesta que es necesario contar con el instrumento de la póliza afectada a la operación en trato.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 28/35, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Realiza una negativa genérica de los hechos y el derecho invocado por la recurrente.

En primer lugar, afirma que el transcurso de casi diez años no es un plazo irrazonable en términos convencionales. Entiende que mientras no se cumplan los plazos de prescripción no puede considerarse operada la garantía del plazo razonable. Agrega que por el precedente “LOSICER” (Fallos: 335:1126) el Alto Tribunal obliga a tener en cuenta lo establecido en el art. 8 incs. 1 y 25 del pacto de San José de Costa Rica pero sólo para personas humanas y no para las empresas.

Manifiesta que la recurrente pretende que se aplique el art. 56 de la ley 11.683 cuando correspondería eventualmente aplicar los artículos 803, 804 y especialmente el 805 del Código Aduanero. Añade qué pretender aplicar en el procedimiento aduanero otra normativa que no sea la específica aduanera no tiene mucho sentido y que, si además tenemos presentes los términos de la póliza, la teoría de los actos propios impide también que ahora la garante quiera hacer valer otro tipo de disposiciones.

Sostiene que no quedó acreditada la reexportación de la mercadería importada temporariamente en el expediente administrativo y que, por dicha razón, se tiene por producida la infracción y por ocurrido el hecho imponible. Enfatiza que la garantía prestada alcanza a todos los conceptos contenidos en el DIT.

En relación con el límite de la póliza, expresa que no corresponde que se desnaturalice su destino con los límites de aseguramiento. Agrega que la actora no ha negado haber garantizado la obligación tributaria por lo que si el alcance de la póliza se ajusta a la ley debe interpretarse nula cualquier exclusión a su respecto.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-4880-2009 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 460/09, labrada por el servicio aduanero, en contra de la firma importadora Waicon Vision S.A (ex Laboratorio Pfortner Cornealent S.A.C.I.F.”) por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A. por el posible incumplimiento a las obligaciones inherente a la destinación de importación

temporaria N° 07 073 IT14 000165 K cuyo vencimiento habría operado el 19/01/08 (v. sobre contenedor del DIT a fs. 4). A fs. 6 se efectúa la valoración y clasificación de la mercadería en presunta infracción. A fs. 10 obra la liquidación de tributos y multa en pesos utilizando, para convertir los primeros a pesos, un tipo de cambio por dólar de $ 3,1520. Con fecha 13/12/13, el servicio aduanero dispone la apertura de sumario y, en el mismo acto, correr vista a la firma importadora y a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." en su carácter de garante de la obligación tributaria. A fs. 14 el servicio aduanero rectifica la vista conferida a fs. 10 modificando la liquidación de los tributos en pesos por una reliquidación, de parte de ellos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA), en dólares estadounidenses. Como dan cuenta las constancias del Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera las firmas importadora y aseguradora se notificaron de la corrida de vista y su rectificación en fecha 18/01/18 tal como surge de fs. 17 y 18, respectivamente. A fs. 19/25 la firma aseguradora contesta la vista conferida. A fs. 30 se provee la contestación de la firma aseguradora quedando la causa en estado de resolver. A fs. 36/41 obra la Resolución N° 3387, de fecha 22/05/18, dictada por la Responsable del Depto. de Procedimientos Legales Aduanero, que es ahora apelada en la especie.

IV.- Que, ante todo, es necesario aclarar que la recurrente no se agravia de la procedencia de la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, es decir, no niega su carácter de aseguradora de la firma importadora ni tampoco ser responsable del reclamo tributario (Nótese que la recurrente no discute el fondo del asunto, es decir, no alegó ni mucho menos intenta demostrar que la firma importadora reexportó la mercadería ingresada en forma temporaria), aunque no en los términos que se le exigen.

Que, en tales condiciones, la recurrente se agravia de la duración del procedimiento en tanto afectaría su garantía constitucional y convencional de debido proceso, de la prescripción de los tributos reclamados por el servicio aduanero, de los alcances de la cobertura brindada, de la improcedencia de la percepción del impuesto a las ganancias y el IVA adicional, como así también de la tasa de interés aplicada por el servicio aduanero para los tributos reclamados.

V.- Que, en primer lugar, considero necesario referirme a los agravios de la recurrente con relación a que el proceso, iniciado por el servicio aduanero, ha excedido todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso infraccional con franca violación a la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 C.N.) y al art. 8° inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incorporada al art. 75 inc. 22 de nuestra Constitución Nacional.

Que corresponde destacar que dicha garantía convencional no puede ser aplicada en la especie tal como me expedido en los autos caratulados "ABB S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" de fecha 13/5/19 -expte. N° 35.759-, criterio que he compartido en los autos caratulados "HTI CONO SUR S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" de fecha 2/12/19 -expte. Nº 38.908-A-, entre otros, que tramitaran por ante esta Vocalía de la 16a Nominación (Sala "F"), toda vez que con fecha 26 de febrero de 2016 la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dictado la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que "El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado"

En tal sentido, debe tenerse presente que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como "un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a Derechos Humanos (Corte I.D.H., "Otros tratados" objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-l/82 del 24 de setiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39).

Además, como el referido Tribunal lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está "destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso" (Corte I.D.H., Restricciones a la pena de muerte (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84).

Y si bien es cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas "…no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención…" (Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51), no lo es menos que poseen "…efectos jurídicos innegables…" (Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26) para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos; máxime cuando la OC en cuestión ha sido firmada por los actuales integrantes de dicha Corte Internacional, por lo que corresponde que este Tribunal Fiscal aplique dicha doctrina -sin perjuicio de la opinión personal del suscripto en cuanto al amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos- del mismo modo en que lo hace respecto de las sentencias del referido Tribunal internacional.

Por lo demás, tampoco en la litis se verifica análogo o similar lapso de dilación del procedimiento aduanero que aquellos analizados en los precedentes de nuestra Corte Suprema que fueran expresamente citados por la recurrente en su líbelo inicial (”Losicer” y “Bossi y García S.A.”), y que, en supuestos excepcionales, permitirían apartarse de la referida restricción establecida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y aplicar la doctrina de nuestro Tribunal Cimero, *solamente en materia infraccional* (pues en materia tributaria nunca lo ha hecho), en relación a la violación de la garantía del derecho de defensa en juicio consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional, por lo que el planteo de la firma actora deviene improcedente.

VI.- Que incumbe, en segundo lugar, entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la supuesta invalidez del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

Que corresponde aclarar que la declaración de nulidad en sede administrativa y judicial resulta ser siempre una decisión *in extremis*, es decir, que si existe la posibilidad de “salvar” el acto procesal viciado se deberá preferir la conservación de este, siempre y cuando se trate de un vicio subsanable.

Que la resolución por la que se dispone la apertura del sumario es un acto administrativo de suma importancia por medio del cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto necesariamente previo a la resolución que dispone correr vista de lo actuado a los presuntos responsables a efectos de que presenten sus defensas

Que el art. 1094 del Código Aduanero establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario y, en este sentido, dispone que el mismo “...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las

demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos SIGEA N° 12206-4480-2006 surge que el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario en fecha 13/12/13, es decir, antes de que opere el cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 1/1/14 (atento a que la presunta comisión de la infracción aduanera acaeció en el año 2008).

Que la mentada instrucción de sumario da cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. atento a que, al momento de su apertura, el servicio aduanero contaba con la carpeta original de la DIT N° 07 073 IT14 000165 K (v. fs. 4 de las act. adm.) que constituye la causa y antecedente de la obligación, como así también, a ese momento, ya había practicado la liquidación tributaria (v. fs. 7 y 10 de las act. adm.) con posterioridad a la clasificación y valoración de la mercadería (v. fs. 6 de las act. adm.).

Que si bien hubo una nueva liquidación tributaria con posterioridad a la instrucción de sumario ello no obsta a que igualmente esa apertura de sumario sea válida puesto que esta segunda liquidación rectifica, más no sustituye, la primera realizada en los plazos establecidos por el Código Aduanero (v. fs. 14 de autos). De ahí que, en la especie, el auto de apertura del sumario no ha sido dictado al solo efecto de suspender el transcurso del plazo de prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

Que, sobre la base de las consideraciones anteriores, corresponde destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el art. 803 del C.A., que comenzó a correr el 1/01/09, en los términos del art. 804 inc. b), del C.A., (atento a que el hecho gravado, es decir, el vencimiento del plazo de permanencia de la destinación de importación temporaria tuvo lugar en fecha 19 de enero de 2008), debiendo haber operado el 1/01/2014, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Que, en fecha 13/12/13, el servicio aduanero dispuso instruir el sumario habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 1/01/09, la cantidad de tiempo exacta de 4 (cuatro) años; 12 (doce) meses y 13 (trece) días. De acuerdo con el art. 805, inc. a), del C.A., el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió desde la apertura de sumario, es decir, desde el 13/12/13 "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión” (art. 805 inc. a).

Ahora bien, cuando el inc. a) del art. 805 del Código Aduanero expresa “...decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo” se refiere a la fecha de notificación de la Resolución aduanera. Ello es así, por cuanto con el simple dictado de la Resolución aduanera, el servicio aduanero no posee aún el ejercicio de la acción para percibir los tributos, es decir, no tiene abierta la vía ejecutiva, sino que, además, necesita notificar esa Resolución y esperar a que la misma quede firme para habilitar la acción. De allí que el art. 805, inc. a) del C.A., debe interpretarse en el sentido de que la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario hasta que quede firme la Resolución aduanera, notificada, que pone fin al procedimiento.

Que, en definitiva, el procedimiento infraccional, en sede aduanera, se ha desarrollado dentro del marco normativo y de acuerdo con los plazos allí establecidos. Por lo expuesto, entiendo que corresponde rechazar el agravio respecto de la invalidez del auto de apertura de sumario y la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, sin costas por su tratamiento conjunto con el fondo.

VII.- Que incumbe referirse a las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias que fueran exigidas por el servicio aduanero, en la liquidación tributaria formulada a fs. 14 de las actuaciones administrativas.

Que resulta de aplicación la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.”, de fecha 26/11/2019, donde se expidió, con relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias. Allí el Alto Tribunal expresó que “cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.”; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.”. Ello así, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

VIII.- Que, por otra parte, la recurrente impugna la aplicación de intereses de conformidad con la Resolución 314/2004 y la Resolución (MEyFP) 841/2010. Al respecto, expresa que la tasa de interés resarcitorio alcanza el tres por ciento mensual, es decir, el treinta y seis por ciento anual para deudas en pesos. Considera que dicha tasa no puede ser aplicada en forma alguna a obligaciones en dólares estadounidenses sin violentar los arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional por lo que solicita que se aplique una tasa de interés acorde con esta última moneda.

Que, bajo tales premisas, la Resolución General (AFIP) N° 3271/12 dispuso que al efectuar las liquidaciones de deudas por tributos aduaneros (derechos de importación y exportación entre otros) por hechos imponibles generados luego de la sanción de la ley 25.561, el monto del impuesto originariamente determinado en dólares estadounidenses debía mantenerse en dicha moneda hasta el día anterior a su cancelación. En síntesis, el capital de la obligación tributaria se mantiene “actualizada en dólares hasta su efectivo pago”. Asimismo, la mentada Resolución en cuanto a los intereses aplicables dispone que *los mismos deberán ser calculados sobre el capital adeudado –en pesos- hasta la fecha de su pago, de acuerdo con lo establecido en el art. 794 y concordantes del Código Aduanero”*.

Tanto en materia impositiva como aduanera la tasa y el mecanismo de aplicación de los intereses resarcitorios y punitorios son fijados con carácter general por la SECRETARÍA DE HACIENDA de conformidad con los arts. 37 y 52 de la ley 11.683, y los arts. 794 y 797 del Código Aduanero, respectivamente. Es en esos términos que en el año 2010 el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la Resolución N° 841 por la cual elevó la tasa aplicable a intereses resarcitorios al tres por ciento (3%) mensual y la tasa correspondiente a intereses punitorios al cuatro por ciento (4%) mensual manteniendo la tasa aplicable a los casos de repetición en el cincuenta centésimo por ciento (0,50%).

Que, por su parte, la Resolución 50/2019 (B.O. 8/2/19) dispuso modificar los arts. 1 y 2 de la resolución Nº 314/2004 del ex Ministerio de Economía y Producción con vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación, es decir, desde del 1º de marzo de 2019. La mentada Resolución, en su lugar, dispuso que “…la tasa de interés resarcitorio mensual prevista en el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y en los artículos 794, 845 y 924 del Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones), vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual equivalente a uno coma dos (1,2) veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta (180) días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre”. Y en su art. 2º dispone que “… la tasa de interés punitorio mensual prevista en el artículo 52 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y en el artículo 797 del Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus

modificaciones), vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual equivalente a uno coma cinco (1,5) veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta (180) días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre.

Que la elevación de las tasas para los intereses resarcitorios y punitorios tuvo como objeto "…adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales..." (ver Considerandos de la Res. 50/2019). Hay que aclarar que nada se considera más lejos de la realidad que pensar que, en materia aduanera, la actual tasa vigente para los intereses resarcitorios y punitorios permite a los contribuyentes morosos financiarse con el Fisco Nacional lo que, en definitiva, no favorecería el cumplimiento en plazo de las obligaciones tributarias.

Que dicho discurrir podría operar en el ámbito de los tributos locales y nacionales pero con excepción de la materia aduanera donde, por la aplicación de esa resolución, sobre el capital en dólares -ya que el tipo de cambio para convertir las sumas de dólares en pesos es el vigente el día anterior al del efectivo pago- se aplica una tasa de interés anual de aproximadamente 44% y 55% para intereses resarcitorios y punitorios, respectivamente; sin que a tales efectos pueda tomarse el parámetro máximo dispuesto por el artículo 794 del Código Aduanero puesto que no existe tasa de interés de descuento de documentos comerciales para deudas en dólares estadounidenses.

De allí que, en la especie, el Fisco Nacional (AFIP-DGA) pretende cobrar una deuda en moneda extranjera, aplicando intereses resarcitorios que resultan manifiestamente exorbitantes, y que no encuentran ningún parámetro o justificativo en la realidad social y económica de nuestro país.

Y si bien es cierto que la mora de los contribuyentes al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias concibe la posibilidad de fijar una tasa de interés elevada -la que no favorece a persona determinada sino a la sociedad toda-, ello no resulta adecuado ni conciliable con los irrenunciables principios de justicia, ética y equidad cuando esa tasa resulta ser manifiestamente desproporcionada, y termina afectando de modo palmario derechos constitucionales y convencionales de los contribuyentes.

En esos términos, una tasa que luzca desproporcionadamente alta no cumple con su verdadera función, cual sería resarcir la mora en el pago del tributo, sino que más bien constituye un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro de los derechos del simple ciudadano; máxime cuando la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que "el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo ni ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requiere que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas" (Fallos 235:883, 332:1571; entre muchos otros)

En similar sentido, destacada doctrina ha sostenido que "...la tasa de interés del 3% mensual aplicada sobre una divisa extranjera actualizada al día del pago por el tipo de cambio vigente (…) produce una confiscación al patrimonio del contribuyente, y convierte el monto de la deuda en una sanción encubierta a la falta de pago de la deuda originaria (lo que no siempre ocurre por causas imputables al contribuyente), pretendiendo el Estado obtener un enriquecimiento sin causa y no el resarcimiento por la carencia oportuna de los dineros públicos, provocando a su vez empobrecimiento del contribuyente." (vide Bibiloni Mario, "Procedimiento improcedente y confiscatorio de las determinaciones tributarias aduaneras suplementarias, publicado en el diario "El Cronista, Sección Fiscal y Previsional, en fecha 22/12/14).

Por lo demás, la Sala "V" de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal ha arribado a una

conclusión similar en el expediente N° 28.208-A caratulado “Procesadora de Boratos Argentinos S.A.” donde sostuvo que “...la tasa de interés utilizada en la liquidación impugnada conduce a un resultado excesivo, ya que el monto resultante de aplicar las tasas previstas en las Resoluciones MEyP Nº 492/06 y 891/10, del 2% y 3%, respectivamente, ha excedido notablemente la razonable expectativa de conservación del patrimonio del Fisco y de la retribución correspondiente a la privación del uso del capital; lo cual deriva en un enriquecimiento sin causa para el acreedor, en tanto se aparta palmariamente del importe total de los intereses que hubiera devengado esa misma deuda, considerada en dólares estadounidenses.”.

Por lo tanto, por estrictas razones de equidad, tal como lo he expresado al sentenciar las causas "ALPEMAR S.R.L. c/DGA s/ recurso de apelación” del 21/12/18 -expte. N° 36.110-A-; y “COMPAÑIA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”, del 26/06/19 -expte. N° 39.643-A-, entre otras, la deuda aduanera en cuestión debe fijarse en sus justos y éticos límites, máxime en el actual contexto social de inestabilidad y crisis económica y financiera

Que, por ello, corresponde admitir el agravio formulado por la firma actora en ese sentido, morigerar la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA en la resolución cuestionada y ordenar que se practique una nueva liquidación aplicando la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en la Resolución ME N° 21/91 -a título referencial-, que era del uno por ciento (1%) mensual y hasta el 1/08/19, fecha en la que por imperio de la Resolución Nº 598/19 (B.O. 18/07/19), que derogó la Resolución Nº 314/2004, y sus modificatorias, entre las que se encuentra la Res. 50/2019 del ex Ministerio de Economía y Producción, comenzó a regir la nueva tasa para intereses resarcitorios del 0,83% nominal mensual en aquellas obligaciones nominadas en dólares estadounidenses.

Que cabe aclarar que la Resolución *Nº 598/19* determina que sus disposiciones surten efecto a partir del 1° de agosto de 2019, es decir, hacia adelante, siendo que, hacia atrás, es decir, para la cancelación de las obligaciones cuyo vencimiento hubiera operado antes de la fecha de entrada en vigencia de esa resolución, se deberán aplicar los regímenes vigentes durante cada uno de los períodos que éstos alcancen. La Resolución *MH Nº 598/19 que surte efectos a partir del 1/08/19 fija la tasa de los intereses resarcitorios en el 0,83% nominal mensual para aquellas obligaciones expresadas en dólares estadounidenses o que deban abonarse de acuerdo con el monto de categoría su otros conceptos similares vigentes a la fecha de su efectivo pago (arts. 794, 845 y 924 del Código Aduanero, ley 22.415 y sus modificaciones (ver González Seoane, Martín, “Modificaciones recientes a las tasas de interés en materia tributaria”, Derecho Público Integral (DPI), diario digital, Suplemento Tribunales Fiscales Nº 4, de fecha 29/08/19).*

IX.- Que es menester expedirse sobre el límite máximo garantizado por la recurrente.

Que tal como fuera señalado en el Considerando VII del presente voto no corresponde reclamar a la recurrente el importe de los tributos reclamados, en pesos, en concepto de percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional. Sin embargo, sí corresponde exigir a la recurrente el importe de los tributos nominados en dólares estadounidenses en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA toda vez que no se ha acreditado en autos la reexportación de la mercadería introducida al amparo de la destinación N° 07 073 IT14 000165 K.

Que la suma total de los tributos nominados en dólares estadounidenses asciende a la suma de U$S 16.203,90. Ahora bien la póliza en virtud de la cual la aduana funda su exigencia a la firma aseguradora está garantizada por la suma máxima de $ 116.000 (ver la póliza N° 924354, que obra agregada a fs. 52/53 de autos, que fue extendida por “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.” a favor de la aduana en su condición de garante

de la importación temporaria). Ello así el importe que el servicio aduanero tendría derecho a cobrar en virtud del incumplimiento al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria excede el importe máximo asegurado por la firma recurrente, por lo que dicho organismo fiscal sólo debe limitarse a reclamar dicho monto inferior y no más, pues en dicho caso operaría un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco Nacional.

Que, por lo expuesto, la responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por el límite máximo asegurado en la póliza que totaliza la suma, en concepto de capital, de ciento dieciséis mil pesos $ 116.000, con más los intereses del art. 794 del C.A. calculados conforme lo señalado en el Considerando IX del presente voto, desde el 2/02/18 hasta la fecha del efectivo pago.

Por ello **voto por:**

1.- Rechazar la excepción de la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos opuesta por la firma importadora, sin costas.

2.- Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 3387, excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional, en tanto exige el pago de tributos a la firma aseguradora "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." por la suma U$S 16.203,90.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello más intereses. La responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que asciende a la suma $ 116.000.- monto al que deberá adicionársele los intereses del art. 794 del C.A., calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del presente voto desde el 2/02/18 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Costas conforme los mutuos vencimientos.

El Dr. Christian González Palazzo:

I.- Que comparto la propuesta realizada por el Dr. Garbarino para dar solución al entuerto traído a debate, excepto en cuanto al alcance del considerando IX que se cristaliza en el punto 2° “in fine” de la parte resolutiva de su voto, en tanto fija discrecionalmente la tasa de interés que deberá aplicar el fisco para exigir el pago de la acreencia que por esta sentencia se reconoce.

II.- Amén de lo dicho precedentemente, también estimo pertinente dejar sentado que, habida cuenta lo expuesto en el discurrir de su voto, en relación a los sujetos alcanzados por la Convención Americana de Derechos Humanos entiendo que, si bien la CIDH se ha expedido en el marco de OPINIÓN CONSULTIVA OC-22/16 DE 26 de febrero de 2016 solicitada por la República de PANAMÁ en el marco de la discusión respecto de la titularidad de derechos de las personas jurídicas en el sistema interamericano de derechos humanos (interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13 , 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46 y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1.a y b del protocolo de San Salvador, que las personas jurídicas no son titulares de derechos convencionales, por lo que no pueden ser consideradas como presuntas víctimas en el marco de los procesos contenciosos ante el sistema interamericano (Considerando 70), no menos cierto es que también dejó sentado que *“los Estados, al adoptar medidas necesarias para hacer efectivos los derechos humanos, lo deben hacer también con respecto de personas jurídicas que se encuentren bajo su jurisdicción, a fin de evitar que eventuales acciones de ellas puedan comprometer su responsabilidad internacional en esta materia. De modo que las personas jurídicas están, en todo caso, obligadas a respetar, en el correspondiente orden interno o nacional, los derechos humanos y, en el evento de que ello no acontezca, los pertinentes Estados pueden ver comprometida su responsabilidad internacional en la medida que no garanticen su libre y pleno ejercicio por toda persona natural sujeta a su*

jurisdicción" (Considerando 31).

Si bien la CIDH –hasta ahora sólo en una OC- refrenda una restricción en tanto "quienes" son los sujetos pasibles de la preservación convencional –persona humana o natural-, subsiste la obligación de los operadores judiciales –en su interpretación funcional más amplia que la estrictamente orgánica- de preservar la responsabilidad internacional de la República ante los eventuales reclamos que quienes conforman las personas jurídicas en el legítimo uso de su derecho pudieren incoar ante la Comisión Interamericana de DDHH derivándose en hipotéticas condenas que hubieren de recaer por la inobservancia de lo establecido en la Convención.

El conflicto que sugiere la OC 22-16 se devela a la luz de nuestra Carta Magna, pues las garantías judiciales de la Convención, son un "corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art.18 de la Constitución Nacional el cual es de aplicación a todas las personas sujetas al ordenamiento jurídico argentino sin distinciones", por lo que, en definitiva las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica deben entenderse complementarias de los derechos y garantías reconocidas en nuestra Carta Magna, no pudiendo restringirlos o alterarlos (art.75 inc.22 CN), por consiguiente no puede invocarse dicha convención para restringir los derechos del contribuyente.(Palma Patetta y Macchi SH C/ DGA S/ Recurso directo de organismo externo, Expte 56559/2015, Sala V CNCAF, Rta 27/4/2017).

En síntesis, velar por el cumplimiento de la Convención y hacer efectivo sus preceptos, implica –en todos los supuestos- cumplir con la Carta Magna preservando el interés del Estado, blindando con legalidad y eficiencia de las disfuncionalidades y yerros de quienes lo integrándolo orgánicamente lo exponen a reclamos que, a la larga, habrá de afrontar, con su Tesoro, toda la Nación.-

Dicho lo anterior, y como bien desarrolla el Dr. Garbarino a lo largo de su voto, el plazo que insumió la sustanciación del proceso y el contexto fáctico que lo enmarcó, difieren sustancialmente con sustrato fáctico verificado en "Zurich Argentina Cia Argentina de Seguros S.A. C/ DGA" (Rta.01/02/16) de esta Sala, por lo que -en definitiva- cabe rechazar el agravio esbozado en el sentido impetrado.

III.- En cuanto a la solución expuesta en razón de la responsabilidad tributaria de la recurrentes, he de adelantar que tampoco advierto razones que habiliten a quien suscribe a establecer pautas para morigerar o modificar tasa de interés alguna, por cuanto considero que ello implica arrogarse una función que no es propia de la misión jurisdiccional, máxime cuando en autos no se ha siquiera intentado demostrar empíricamente lesividad concreta que la norma en crisis genere a sus derechos, por lo que en definitiva "no se justifica una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad" ("Provincia de Santa Cruz" Fallos 316:42).-

Centralmente sobre el agravio receptado en los considerandos del voto preopinante, si bien comparto sustancialmente sus cuestionamientos, no comparto la solución jurídica que allí propone, y para ello habré de remitirme a lo oportunamente resuelto por el Máximo Tribunal en "Neumáticos Goodyear S.A." en tanto señalara que "Uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte es la consideración de sus consecuencias" (Fallos 323:3412).

Justamente, la Corte fue contundente en "Orazio Arcana" al señalar que "resulta obvio el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda" (Fallos 308:284) criterio ratificado en adonde sentó que "Se

justifica que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas" (Fallos 316:42).

El criterio cimero ha sido recientemente ratificado en "Desarrollos al Costo C/ Buenos Aires, Provincia de S/ Acción declarativa de inconstitucionalidad" (CSJ 311/2013 Rta.02/05/19), adonde refiriéndose a la citada doctrina destacó que "los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía"

Concretamente, el Fisco deberá oportunamente ceñir la liquidación de sus acreencias aplicando la normativa vigente según la resolución que determina las tasas correspondientes dictadas por las autoridades competentes, pues así fue la voluntad del legislador plasmada en lo normado en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 y en los arts.794 y 797 del Código Aduanero (Ley 22415) máxime cuando su validez no ha sido tachada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ponerlo en crisis por la vía propuesta implicaría socavar indebidamente la estanqueidad divisoria de los poderes que el constituyente plasmó en nuestra Carta Magna y a cuya custodia nos conmina a todos los operadores judiciales de la República. (CSJN, Fallos: 155:248; 272:231; 273:418; 310:112; 311:2580)

Lo dicho encuentra eco en lo resuelto por la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal en "Procesadora de Boratos C/ DGA" (Expte. 21840/2012, TF 28.181-A) adonde con meridiana claridad expone que "acceder a esta altura de la causa, sin mediar producción de prueba idónea, a la descalificación de las tasas de interés fijada por las Resoluciones 492/06 (MEyP) y 841/10 (MEyFP), a aplicar una tasa no vigente (v. gr: la tasa prevista en la Resolución ME 21/91), implicaría sustituir a la Administración en su ámbito de discrecionalidad sin sustento fáctico y jurídico suficiente. En efecto la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a criterios de oportunidad, mérito y conveniencia que nos son susceptibles de revisión judicial, y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico (CSJN; FALLOS 308:2246 y sus citas 311:2128; 321:1252, espc. Consid. VII y sus citas)…" concluir sentando que "resulta razonable que los intereses superiores a aquellos por los cuales puedan los particulares obtener créditos en el mercado financiero, ya que "de no ser así, los contribuyentes podrían contemplar la alternativa –claramente perniciosa para el bien común- de obtener un financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente sus obligaciones tributarias.." dando pautas claras y contundentes de la improcedencia e inconveniencia de lo propuesto por el vocal preopinante.-

En el caso traído a debate no se verifica una injustificada e irrazonable demora del aparato estatal en la resolución de una cuestión que no presenta significativa complejidad, ni omisión o acción actual y concreta por parte de quienes lo integran que permitiera identificar el cercenamiento de garantías constitucionales –ora convencionales- con el juego sistémico normativo en crisis, motivo por el cual me encuentro convencido de que no se colige razonabilidad jurídica suficiente que permitan a este Tribunal de justicia receptar de modo alguno el agravio de la actora.

Por lo dicho voto por:

1) Rechazar la excepción de prescripción del Fisco para exigir tributos interpuesta por la recurrente "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.".

2) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 3387 en tanto exige el pago de tributos a la actora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." por la suma de DIECISEIS MIL DOSCIENTOS TRES dólares estadounidenses con 90 centavos de dólar (U$S 16.203,90) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses que correspondan liquidar en los términos del art.794 del CA. teniendo en cuenta para ello que la responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que asciende a la suma de CIENTO DIECISEIS MIL pesos ($116.000).

3) Revocar parcialmente la Resolución DE PRLA en tanto exige el pago de percepción de impuesto a las ganancias e IVA Adicional de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del voto del Dr. Garbarino.

4) Costas conforme los mutuos vencimientos.

El Dr. Licht dijo:

1. **Planteamiento del problema jurídico.**

Corresponde al Tribunal decidir, en primer lugar, si el procedimiento administrativo incoado para la determinación de la obligación tributaria es contrario al principio de plazo razonable.

2. **Solución del problema jurídico planteado**.

Con fundamento en el Art. 75 de la Constitución Nacional es competencia del Congreso de la Nación expedir el Código Aduanero y, específicamente, establecer el plazo de prescripción de las obligaciones jurídicas. Atento ello, es menester recordar que el legislador tiene discrecionalidad limitada para establecer el plazo aplicable, siempre y cuando respete el bloque de legalidad que emerge de las normas, principios y valores contemplados en la Constitución Nacional y las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos.

A este respecto se ha señalado que no corresponde a los jueces sustituir al legislador, sino aplicar la ley tal como éste la concibió, ya que está vedado a los tribunales el juicio sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades. Por ello, al Poder Judicial no le compete juzgar sobre la oportunidad, el criterio o la bondad de las leyes siendo el poder político al que le corresponde evaluar la necesidad de introducir las modificaciones pertinentes, ponderando la situación, a la luz de la información acopiada y dentro de los marcos constitucionales, único aspecto este último sobre el cual deben pronunciarse los jueces. Analizar los restantes importa tanto como violentar la esfera propia, el ámbito de reserva de los otros poderes del Estado (Doctrina de Fallos: 306:1074).

Por tanto es la ley la encargada de diseñar en todos sus pormenores las reglas dentro de las cuales se extinguirá la obligación tributaria, cuales son las causales que interrumpirán o suspenderán el curso de la prescripción. Va de suyo que en esta tarea el legislador tiene ciertos límites, representados fundamentalmente en su obligación de observar la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En ese estado de cosas no encuentro argumento alguno que me lleve a la convicción que la redacción de la norma aplicable pueda ser tachada de inconstitucionalidad por ausencia de razonabilidad. A todo evento abrevo que la endilgada falta de razonabilidad del plazo de duración del procedimiento administrativo obedece a una lectura equivocada de las situaciones jurídicas que determinan la interrupción o suspensión del curso de la prescripción. Como vengo sosteniendo en disidencia, el curso de la prescripción opera en los casos en que se notifica el auto de apertura del sumario (cfr "EX2019-91486944-APN-SGASAD#TFN, AFIANZADORA LATINOAMERICANA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ apelación"; EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN "AIT S.A.

c/ DGA s/ apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”).

Sentado lo anterior, quedaría pendiente de considerar si, aun no encontrándose prescripta la obligación, el procedimiento se llevó adelante en un plazo razonable. A diferencia de lo sostenido por el voto preopinante, encuentro que el derecho a ser juzgado en un tiempo razonable constituye un principio raigal del ordenamiento jurídico argentino aplicable a las personas de existencia visible como de existencia ideal.

Sin embargo, debe establecerse una diferencia sustantiva en el orden de las consecuencias jurídicas entre la inobservancia del plazo razonable en el marco de un proceso judicial de naturaleza tributaria de otro que tiene por fin la determinación de la responsabilidad sancionadora. Es que, en efecto, en el proceso contencioso tributario, la relación jurídica procesal se representa en forma triangular. De modo tal que la inobservancia de los deberes del sentenciante no pueden producir un menoscabo respecto de la posición jurídica de algún contendiente, pues implicaría hacerlo responsable por el hecho de un tercero por el que no debe responder. En cambio, la situación es manifiestamente distinta cuando se trata de considerar el derecho que asiste al imputado de cometer un ilícito en orden a su derecho a obtener un pronunciamiento que defina su posición frente a la ley en el tiempo más breve posible.

Ello no significa, claro está, que la razonabilidad del plazo se halla ausente en los procesos de naturaleza jurisdiccional de cualquier índole, sino que las consecuencias han de ser ponderadas eventualmente en un juicio de responsabilidad del estado por falta o ausencia del servicio de justicia. En tal sentido, a título ejemplificativo, cabe hacer notar la duración excesiva del proceso ante estos estrados administrativos de naturaleza jurisdiccional no pueden perjudicar los intereses del fisco nacional. No debe olvidarse que los sujetos de la relación jurídica tributaria se presentan en un plano de igualdad en el contencioso tributario como respecto de la relación sustantiva. Es el paradigma que efectivamente ha permitido edificar la autonomía dogmática de nuestra disciplina jurídica bajo la inspiración de las enseñanzas del profesor Nawiasky. Es pertinente hacer notar que las facultades instructoras que asisten a éste tribunal no tienen la entidad para convertirlo en un órgano que debe resolver las causas como lo haría un órgano de la administración al sustanciar un recurso de impugnación en sede administrativa. Se advierte en tal sentido, que entre el Estado y los contribuyentes debe propiciarse en el campo de las contribuciones patrimoniales públicas, recrear una relación que apunte a la igualdad jurídica de las partes, tomando en cuenta la preeminencia del primero de los sujetos que asume en tal rama del Derecho la “triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presentan” (Ramón Valdés Costa: Instituciones de Derecho Tributario, prefacio, p. XI, Depalma, Buenos Aires, 1994). En la misma línea, Geraldo Ataliba alumbra que sólo puede sostenerse que se está en presencia de un “Estado de Derecho” en la medida en que el régimen jurídico adoptado por el mismo asuma que: a) el Estado se somete a la justicia; b) la justicia aplica una ley preexistente; c) la justicia es ejercida por una magistratura imparcial (obviamente independiente) rodeada de todas las garantías; y d) el Estado se somete como una “pars” cualquiera, llamada a juicio en iguales condiciones con las otras “pars” (“Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”, Parágrafo I: “Estado de Derecho”, capítulo en la obra colectiva: “Ensayos Tributarios en Homenaje al 50º Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach”, ps. 27 y ss., en particular p. 27, Asociación Argentina de Estudios Fiscales – Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, 1994).

En consecuencia y a la luz de los principios enunciados he de rechazar el agravio planteado por la demandante. Y, en consecuencia, prestar adhesión por los fundamentos esgrimidos precedentemente a los votos de mis colegas preopinantes.

3. **Segundo problema jurídico.** Corresponde al Tribunal analizar el problema relativo a la posibilidad de

morigerar la tasa de interés aplicable de conformidad con las resoluciones administrativas N° 314/2004 y 841/2010.

4. **Solución del problema planteado.**

En relación a la posibilidad de morigerar la tasa de interés aplicable, advierto que podría hacerse sin declarar la inconstitucionalidad de la reglamentación aplicable y sin necesidad de violentar la norma procesal que limita las facultades jurisdiccionales de este organismo administrativo jurisdiccional.

Como dije al fallar en la causa: ““PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA c/ DGA s/recurso de apelación”, EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN (sentencia del 18/02/21), éste tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma ley asimilándose a los jueces de la Constitución y brincando con juegos interpretativos la máxima que impone el sometimiento de la administración a la ley. No obstante ello, también advertí que ese obstáculo legal no encorsetaba la posibilidad de resolver el caso sometido a decisión mediante una justa ponderación de los principios aplicables y sin necesidad de declarar la inconstitucionalidad de norma alguna.

En ese orden de ideas, hice hincapié en que la limitación legal tenía exclusiva relación con los casos que demandaban su solución mediante una subsunción de los hechos en las normas aplicables. Añadiendo que solamente ante los casos de ausencia de complejidad sustancial, en donde el control de constitucionalidad debía ser directo, no podía prescindirse de resolver el caso sino mediante una declaración de inconstitucionalidad que me estaba prohibida realizar.

En sentido contrario, advertí que no era menester la declaración de inconstitucionalidad si la resolución del caso demandaba recurrir a la ponderación de los valores, principios y normas con incidencia en la situación examinada. Así fue que, recientemente, el pasado 30 de abril de 2020, en la sentencia dictada in re “C., J. C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios”, ED-CMXIX-139, Revista de Derecho Administrativo, mayo 2020 - Número 5, la Corte Suprema declaró inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas monetarias contra el Estado Nacional, regulado en el art. 22 de la Ley 23.982, respecto del crédito de una persona mayor de 70 años de edad, discapacitada, y con serios problemas de salud. Así lo hizo el Alto Tribunal al encontrar que el caso del actor no estaba exceptuado normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, que implica una serie de trámites y plazos de espera para su percepción, considerándose entonces en el voto principal a la situación planteada como un “caso no previsto” que, por razones de equidad, debía ser resuelto por aplicación de normas análogas. En cuanto aquí es de específico interés, debe hacerse notar que el voto principal (suscripto por los Dres. Maqueda, Lorenzetti y Rosatti) evita expresa e intencionalmente declarar la inconstitucionalidad del art. 22 de la Ley 23.982, siquiera en cuanto a su aplicación al caso concreto. A todas luces es significativo que en este nuevo pronunciamiento el Alto Tribunal elija apartarse de la declaración de inconstitucionalidad y se incline directamente por la inaplicabilidad de la ley en el caso concreto.

En ese marco interpretativo, debe considerarse que la Corte Suprema no ha hecho otra cosa que prescindir de la norma aplicable cuando conduce ocasionalmente a un resultado injusto en su aplicación concreta a un caso particular, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma y priorizar el espíritu del legislador, resolviendo el caso como este lo hubiera hecho de haberse representado las circunstancias del mismo, aun cuando esto implique dejar de lado el texto de la previsión normativa aplicable al caso. Esto es precisamente lo que ha hecho el voto preopinante al considerar la exorbitancia manifiesta de cobrar una tasa de interés del 3% mensual aplicada sobre una divisa extranjera actualizada al día del pago por el tipo de cambio vigente.

5. Resultado.

1. Adhiero al rechazo de la excepción de prescripción.

2. Adhiero al voto del doctor Garbarino en cuanto propone la reducción de la tasa de interés.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar la excepción de la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos opuesta por la firma importadora, sin costas.

2.- Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 3387, excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional, en tanto exige el pago de tributos a la firma aseguradora "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." por la suma U$S 16.203,90.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello más intereses. La responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que asciende a la suma $ 116.000.- monto al que deberá adicionársele los intereses del art. 794 del C.A., calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del voto del Dr. Garbarino desde el 2/02/18 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Costas conforme los mutuos vencimientos.

Regístrese, notifíquese a la CUIT 20-08426456-4 y 33-69345023-9, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 15:53:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 16:29:55 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 21:31:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 21:31:51 -03:00