República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-111043776-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Octubre de 2022

Referencia: Sentencia (2021-117207525)

Reunidos los Señores Vocales Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **"COOPERATIVA AGROPECUARIA PRODUCTORES Y CONSUMIDORES LIMITADA** c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación", Expte. N° **2021-117207525**;

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que mediante el escrito que luce en IF-2021-117207437-APN-DTD#JGM se presenta la firma del epígrafe, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 368 de la Aduana de Córdoba, de fecha 24/09/13, sólo para los ítems que integran la liquidación vinculados a los rubros IVA adicional e Impuesto a las Ganancias en lo que se refiere a la base de cálculo tanto para la multa como para los tributos. En relación con el resto de los tributos involucrados y la multa, excluida de la misma las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias, señala que ha presentado ante la aduana una solicitud de acogimiento a la Ley de Alivio fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 (Ley 27653).

Sin perjuicio de la discusión del tema de fondo vinculada a la declaración de una posición arancelaria, manifiesta que ha impugnado la liquidación que fuera notificada junto a la corrida de vista.

Considera que el servicio aduanero no debió haber incluido en la liquidación las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias pues su mandante goza de exenciones impositivas por ser una Cooperativa. Añade que tampoco debieron haberse incluido dichos rubros por aplicación de la doctrina de la Corte Suprema in re "CLADD ITA S.A.".

Sostiene que la liquidación no debió haberse notificado en dólares convertidos al tipo de cambio del día anterior al efectivo pago. En ese sentido, explica que no existe norma alguna que autorice a sostener la vigencia del art. 20 de la ley 23905, en cuanto a la determinación y liquidación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, pues ello se había dispuesto antes de la sanción de la ley 23928 como forma de evitar la depreciación de los tributos adeudados por los importadores y exportadores.

Por último, se agravia de que el servicio aduanero ha notificado los tributos supuestamente adeudados en dólares,

no efectuando la discriminación en lo que se refiere a IVA y Ganancias que debió haber sido en pesos. Invoca el fallo “Volkswagen Argentina S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas.

II.- Que mediante la presentación que luce en IF-2022-32243159-APN-TD#JGM, la representante fiscal contesta el recurso interpuesto por la firma actora. Efectúa la negativa procesal de rigor para luego hacer un breve racconto de los hechos acontecidos en sede aduanera.

Señala que, al contestar la vista conferida en instancia administrativa, la recurrente sólo impugnó la liquidación tributaria, y no así la liquidación de la sanción (multa), cuya revisión pretende en esta instancia. Añade que esa conducta debe ser analizada a la luz del principio de preclusión previsto en el artículo 1006 del C.A., debiendo considerarse consentida la composición de la multa.

Menciona que en autos se imputó a la actora la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954, inciso a) del C.A. En ese sentido, advierte que la sanción prevista en la mencionada figura infraccional se compone de la totalidad del perjuicio fiscal que ocasiona la conducta reprochada abarcando, en este caso en concreto, los conceptos de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias entre otros rubros.

Afirma que la contraria no podría pretender usufructuar un beneficio tributario ante una situación irregular -como es el caso de autos- no buscada por el legislador al conceder dicho beneficio.

Dice que la actora pretende, en el presente caso, que se deje de lado la aplicación de la legislación vigente relativa a la moneda de determinación de las obligaciones aduaneras y tasa de interés aplicable, por lo que la única vía habilitada por el ordenamiento jurídico para ello es la declaración de inconstitucionalidad. A este respecto, advierte que la contraria no introduce un planteo de inconstitucionalidad adecuadamente fundado.

Invoca la doctrina del fallo “Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179-A) c/ DGA” donde el Alto Tribunal concluyó que los importes de las “determinaciones tributarias aduaneras suplementarias” deben ser calculados en dólares hasta el momento de su efectivo pago y que, sobre ellos, deben calcularse los intereses previstos en el artículo 794 del C.A.

En relación a la tasa de interés, menciona que una vez vencido el plazo de diez días desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos, el deudor debe pagar, juntamente con aquellos, un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, y dicha tasa de interés, que se devenga desde la fecha que señalada el artículo 794, es la que ha fijado la Secretaría de Hacienda. Ninguno de los argumentos esgrimidos por la recurrente habilitan a apartarse de la aplicación ineludible de las normas de carácter federal (la ley 23.905, el C.A. y sus normas reglamentarias) y de las tasas de interés vigentes en cada momento de la obligación tributaria.

Se allana parcial y exclusivamente en relación a la inclusión -en la liquidación tributaria- de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Pretende que se tenga presente el allanamiento parcial formulado en relación a la liquidación tributaria, y se impongan las costas en el orden causado conforme el voto de la Doctora Elena Highton de Nolasco recaído en la causa “Metrogas SA c/ Neuquén Provincia s/ acción declarativa” (CSJN, 25/09/07, T 330, P 4.256).

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la Resolución N° 368/2020 (AD CORD)

objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

III.- Que, ante todo, es necesario aclarar que la recurrente sólo cuestiona la inclusión de los conceptos de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias en la liquidación tributaria y la inclusión de dichos rubros en la base de cálculo de la multa.

En tales condiciones, tal como lo solicita la representación fiscal, debe entenderse que, tanto la comisión de la infracción, como así también el resto de los conceptos que integran la liquidación tributaria y la proporción de la multa que no han sido materia de agravio, han quedado consentidos, quedando firmes y adquiriendo el carácter de cosa juzgada (conf. artículo 1139 del C.A.).

IV.- Que es necesario aclarar que la representación fiscal se allana, en esta instancia, parcial y exclusivamente en relación a la inclusión -en la liquidación tributaria- de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias pero no así respecto de la inclusión de dichos conceptos en la base de cálculo de la multa.

V.- Que la representación fiscal considera que el cuestionamiento de la actora destinado a atacar la composición de la base de cálculo de la multa deviene extemporáneo pues al contestar la vista conferida en instancia administrativa, sólo impugnó la liquidación tributaria, y no así la liquidación de la sanción (multa), cuya revisión pretende ante esta instancia. Añade que la conducta de la actora debe ser analizada a la luz del principio de preclusión previsto en el artículo 1006 del C.A., debiendo considerarse consentida la composición de la multa, atento que los conceptos que integran su base de cálculo no han sido cuestionados en el plazo con el que contaba la contraria para contestar la vista en sede aduanera, no pudiendo hacerlo en instancias posteriores.

Que cabe adelantar que el argumento de la representación fiscal, en cuanto a la extemporaneidad del planteo de la recurrente, no puede prosperar en sentido positivo.

Que la recurrente apeló por ante este Tribunal Fiscal en los térmios del artículo 1132 del Código Aduanero la resolución definitiva del Administrador de la Aduana de Córdoba dictada en el procedimiento para las infracciones. Esa apelación no se limita única y exclusivamente a lo que fue materia de agravio al momento de contestar la vista en sede aduanera. El orden jurídico vigente en materia aduanera (Título tercero “Recursos”, Capítulo Segundo “Recurso de apelación y demanda contenciosa” y Tercero del “Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación” del Código Aduanero) le confiere a este Tribunal Fiscal plenas facultades para ejercer la revisión y el control de las decisiones aduaneras en los procedimientos para las infracciones. No hay impedimento alguno en las defensas que los administrados puedan articular al optar por recurrir las resoluciones aduaneras por ante este Tribunal Fiscal. En efecto, el propio Tribunal Cimero ha destacado desde el precedente de Fallos 247:646 (“Fernández Arias”, del 19 de septiembre de 1960) que “La actividad de todo órgano administrativo –como lo es la DGA (la referencia y cursiva me pertenece)- se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional que no es lícito transgredir, entre las que figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de los órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente.

Que, en definitiva, las decisiones de los órganos administrativos estén sujetas a control judicial amplio y suficiente” (confr. doctrina de Fallos 328:651: “Angel Estrada y Cía. S.A.”, del 5 de abril de 2005) siendo que dicho mandato resultaría imposible de cumplimentar en caso de declararse la extemporaneidad del planteo efectuado por la recurrente por no haber sido este articulado al momento de contestar la vista, en franca violación de los preceptos contenidos en los artículos 18 y 109 de la Constitución Nacional, pues lisa y llanamente se excluiría en la litis la debida e imprescindible intervención jurisdiccional de este Tribunal Fiscal.

Que recoger la postura de la representación fiscal implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y

efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a una Magistratura jurisdiccionalmente apta –siendo este Tribunal el UNICO del país con competencia aduanera exclusiva, su jurisdicción en asuntos aduaneros jamás puede ser "limitada"- para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fuera señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Fallos 315:1492, jerarquía supralegal (art. 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; arts. 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; art. 2, numeral 3° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; entre otros), como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ("Caso de la Panel Blanca" -Paniagua Morales vs. Guatemala -, Consid. 149 y ss, del 8/3/1998; "Caso del Tribunal Constitucional del Perú" -Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú-, Consid. 66 y ss, del 31/1/2001; "Baena Ricardo y otros c/ Panamá", Consid. 129 y ss., del 2/2/2001; "Ivcher Bronstein c/ Perú", Consid. , 100 y ss, del 6/2/2001; "Gelman c/ Uruguay", Consid. 193, del 24/2/2011), que deviene vinculante -confr. art. 68 de la CADH- para los distintos poderes del Estado Nacional.

Que, por ende, es deber de este Tribunal Fiscal, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico en todos sus aspectos. Ello así, en el ejercicio de su sublime misión de impartir justicia tiene la obligación de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto al debido proceso adjetivo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, máxime cuando por imperio del bloque convencional supra referido los Estados deben garantizar que los recursos judiciales o jurisdiccionales efectivos sean resueltos de acuerdo con el artículo 8.1 de dicho ordenamiento, por lo que los tribunales de justicia siempre deben adoptar decisiones que permitan resolver el fondo de las controversias que se le planteen; y no eludir la decisión sobre los derechos de la firma peticionaria, pues, de ese modo, se le estaría impidiendo el goce del derecho a un remedio judicial, en los términos del artículo 25 de la mencionada Convención.

VI.- Que, por otra parte, la representación fiscal señala que sin perjuicio de que se haya producido la caducidad de la acción de su mandante para reclamar las percepciones de IVA Adicional y Ganancias, por aplicación del criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos caratulados "Cladd ITA SA c/ EN – DGA resol 2590/06 (expte.604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", dichos tributos no tienen incidencia en el cálculo de la multa, atento que al momento de la comisión de la infracción y del hecho imponible las percepciones de IVA Adicional y Ganancias eran debidas por la contraria y, por lo tanto, formaron parte del perjuicio fiscal en base al cual se debe calcular la sanción, conforme lo previsto por el artículo 954, inciso a) del C.A.

Que cabe destacar que en autos se imputó a la actora la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954, inciso a) del C.A. que, en su parte pertinente, expresa: "el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio".

Que no se encuentra controvertida la comisión de la infracción endilgada por el servicio aduanero. Lo que la actora discute es la cuantía de la sación de multa impuesta.

Que, al respecto, la figura infraccional en trato se compone de la totalidad del perjuicio fiscal que ocasiona la conducta reprochada en una proporción que va de uno a cinco veces. De ahí que si se eliminan los conceptos de

IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias de la liquidación tributaria no debería adoptarse un temperamento distinto para determinar el monto de la sanción de multa. En otras palabras, eliminados los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias de la liquidación tributaria el importe resultante del perjuicio fiscal es menor y, en consecuencia, también debe ser menor el importe de la multa puesto que la norma en trato dispone que el reproche infraccional se determina de UNO (1) a CINCO (5) veces en relación con el perjuicio fiscal ocasionado.

VII.- Que, por otra parte, la representación fiscal afirma que la sanción de multa debe incluir las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias puesto que al momento del hecho que torna aplicable la sanción prevista en el artículo 954, inciso a) del C.A. dichos rubros eran exigibles a la importadora.

Que tampoco dicho razonamiento puede prosperar pues lo cierto es que el argumento esgrimido por la representación fiscal también sería aplicable a los tributos toda vez que al momento de importar a consumo la mercadería está sujeta al pago de las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las ganancias, no obstante, una vez transcurrido el período fiscal dichas percepciones dejan de ser exigibles por aplicación del fallo “Cladd ITA SA c/ EN – DGA resol 2590/06 (expte.604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)" y, por ende, tampoco pueden incluirse en la base de cálculo de la multa. El adecuado proceder del servicio aduanero, en el trámite de las actuaciones administrativas, indicaba practicar una nueva liquidacion de tributos y multa previo al dictado, en el mes de octubre del año dos mil veinte, de la resolución definitiva toda vez que el mencionado fallo de la Corte ya era ampliamente conocido. En ese marco, el servicio aduanero debió descontar de la liquidación los rubros IVA adicional e Impuesto a las ganancias. En virtud de ello, corresponde revocar la resolución aduanera en lo que a este aspecto se refiere.

VIII.- Que la forma en que voto el presente torna inoficioso el examen del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:

1) Tener por allanada a la Dirección General de Aduanas en relación con la percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias exigidas en la Resolución N° 368 (AD CORD) dictada, en fecha 1/10/20, en el marco de la actuaciones administrativas SIGEA N° 16585-39-2014.

2) Revocar la Resolución N° 368/2020 (AD CORD), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 16585-39-2014 en cuanto ha sido materia de agravio (los conceptos de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias en la liquidación tributaria y en la base de cálculo de la multa).

3) Costas a la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Garbarino.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Tener por allanada a la Dirección General de Aduanas en relación con la percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias exigidas en la Resolución N° 368 (AD CORD) dictada, en fecha 1/10/20, en el marco de la actuaciones administrativas SIGEA N° 16585-39-2014.

2) Revocar la Resolución N° 368/2020 (AD CORD), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 16585-39-2014 en cuanto ha sido materia de agravio (los conceptos de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias

en la liquidación tributaria y en la base de cálculo de la multa).

3) Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.18 14:14:32 -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: 2022.10.18 14:33:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.18 14:33:56 -03:00