República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-11813067-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Febrero de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-17111501- ENTRETELAS AMERICANAS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados "**ENTRETELAS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación**"; expediente **EX 2021-17111501-APN-SGASAD#TFN**.

El **Dr. Licht** dijo:

I.- Mediante IF-2021-17111436-APN-DTD#JGM, se presenta por apoderado la firma Entretelas Argentina S.A., e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 5956/2016 (DE PRLA), en cuanto la condena al pago de una multa por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del CA y le formula cargo por tributos. Manifiesta que antes del vencimiento del DIT n° 05 001 IT16 000668 J reexportó la totalidad de la mercadería importada. Plantea la prescripción de las acciones del fisco para perseguir el pago de los tributos y para aplicar penas. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Plantea la improcedencia del IVA adicional y ganancias. Impugna la liquidación de los tributos en dólares. Cita jurisprudencia. Asimismo, se agravia de la tasa de interés aplicada, considerando irrazonable que, además del pago en dólares se le exija un interés mensual del 3% (conf. Art. 794 del CA y Res. ME 841/10). Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas a la demandada.

II.- Mediante el IF-2021-37685255-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Formula una negativa genérica de los argumentos de la contraria. Se opone a la excepción de prescripción toda vez que al momento de llevarse a cabo el procedimiento no había operado el plazo, señalando que el mismo había sido suspendido y luego interrumpido por aplicación de los artículos 805 y 806 del C.A. En relación a la cuestión de fondo, sostiene que la actora no demostró que la mercadería importada temporariamente haya sido reexportada en su totalidad. Cita jurisprudencia. Con respecto a la exigencia del IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, transcribe los artículos 4 y 6 de la Resolución General n° 3543/1992, respectivamente. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Por último, solicita se confirme el fallo apelado, con costas.

III.- Por medio de la PV-2021-39835145-APN-VOCXVIII#TFN, se tiene por contestado el traslado y mediante la PV-

2021-47875830-APN-VOCXVIII#TFN por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa.

IV.- La Actuación nº 12197-12918-2007 se inicia con el Acta de denuncia n° 416/07, formulada el 7/8/07 contra la firma ENTRETELAS ARGENTINA S.A., por presunta infracción al régimen de importación temporaria, en relación al DIT n° 05 001 IT16 000668J, cuya carpeta corre por cuerda separada (ver IF-2021-37685610-APN-DTD#JGM). A fs. 6 obra la clasificación y aforo de la mercadería en infracción. A fs. 7 se liquidan los tributos. A fs. 13, con fecha 1/12/11, se instruye sumario. A fs. 19 se reliquidan los tributos y se determina el monto de la multa mínima. A fs. 20, con fecha 27/11/14, se corre vista de las actuaciones a la importadora (notificada el 2004/15, según constancia de fs. 25) y se cita en garantía a su aseguradora. A fs. 28/29, contesta vista la aquí recurrente. A fs 44, mediante Nota N° 754/16 (DV CEXA), la sección Operativa y Registral ratifica la denuncia formulada en su oportunidad. A fs. 49/50 vta., con fecha 29/11/16, se dicta la resolución n° 5956/2016 (DE PRLA), apelada en autos.

V.- A continuación se elevan los autos a la Sala "F" y quedan en estado de dictar sentencia.

Primera cuestión

VI.- En primer lugar, corresponde examinar, la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos y para imponer multas.

Tal como sostuve *in re*: “EX-2019-91486944- 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”, entre otras, encuentro que la interrupción o suspensión del curso de la prescripción opera en los casos en que se notifica el auto de apertura del sumario.

Ello es así en virtud de lo establecido en el artículo 1012 inciso b) del C.A. en cuanto dispone que “Sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este Código, deberán ser notificados (…); b) Los (…) que en alguna medida, afectaren derechos subjetivos o intereses legítimos” carácter que - sin duda- reviste el auto de apertura del sumario, en tanto su dictado ha sido previsto por el legislador como causa de interrupción o suspensión de la prescripción. En orden a ello, no puede pasar desapercibido que la notificación de los actos administrativos tiene trascendental importancia en el procedimiento administrativo (García de Enterría, E. - Fernández, T.R., "Curso de Derecho Administrativo", t. 1, p. 541), dado que resulta fundamental para preservar la seguridad jurídica (confr. Entrena Cuesta, R. "Curso de derecho administrativo", Madrid, 1981, 7a. ed., vol. 1, p.212), constituyéndose como un deber de información impuesto como carga a la administración en garantía de los derechos de los particulares (Garrido Falla, F. "Régimen de impugnación de los actos administrativos", ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1956, págs. 275 y ss.), vinculándose así su régimen con la garantía de la defensa en juicio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de la buena fe (González Pérez, J., "Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo", Madrid, 1977, pág. 582).

La circunstancia de que los artículos 805 inc. a) y 937 inc.a) del CA- aplicables al caso- establezcan que el curso de la prescripción se interrumpe por el mero dictado del auto por el cual se ordena la apertura del sumario, no autoriza sin más a acordar a ese acto administrativo efectos jurídicos con prescindencia de la debida notificación en contraposición con el principio general establecido en el artículo 11 de la Ley 19.549. Ello así, a poco que se advierta que es propio de la interpretación de las leyes indagar su verdadero sentido y alcance mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, teniendo en cuenta su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico vigente, con el que deben armonizar del modo que mejor concuerden con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos 297:142; 299:93, 301:460; 302:1600, 314:1445, 1717 y 1784, entre muchos otros). Es que, jurídicamente no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y cuando esta forma -como es el caso de la notificación- aparece como un procedimiento insoslayable para la

administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su "validez".

Con arreglo a lo dicho y en relación al caso que nos convoca, entiendo que el auto de apertura del sumario dictado el 01/12/2011 (ver fs. 13 del expte. adm.) debe reputarse incompleto, en tanto no se advierte, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de la notificación del mismo a la actora en tanto esta notificación constituye una exigencia impuesta por la ley cuyo incumplimiento afecta la validez misma del acto.

En virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la interrupción de la prescripción de acción del Fisco para imponer penas –art. 937, inc. a), del C.A.- ni la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805, inc. a), del C.A.

Habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2007 -en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el 26/04/06-, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2011 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del C.A.), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución DE PRLA n° 5956/16, aquí apelada, dictada el 29/11/16 (ver fs. 49/50 vta. de las act.).

Por otra parte, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expte. adm. correspondiente a la causa:

Acto	Fecha	Fs.
Acta de denuncia n° 416/07	07/08/2007	1
Instrucción de sumario	01/12/2011	13
Corrida de vista	27/11/2014	20
Notificación vista actora	20/04/2015	26
resolución DE PRLA n° 4615/16.	29/11/2016	49/50

Conforme surge del cuadro que antecede el auto de corrida de vista a la importadora, obrante a fs. 20 de las act., fue dictado el 27/11/2014, es decir, cuando el plazo prescriptivo se encontraba ampliamente vencido, no advirtiéndose razones que justifiquen la demora del servicio aduanero en el dictado del mismo.

En virtud de ello, corresponde declarar la prescripción de las acciones del fisco para imponer la multa y para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT n° 05 001 IT16 000668 J .

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Hacer lugar a la excepción de prescripción planteada por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación al DIT n° 05 001 IT16 000668 J, con costas a la D.G.A.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Que la cuestión prescriptiva debatida en la litis encuentra adecuada respuesta en los votos emitidos por el suscripto *in re* 35.294-A "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ apelación" y 37.697-A "3M ARGENTINA S.A.", que tramitaran por ante la Vocalía de la 18° Nominación y que resultan – en ese aspecto- sustancialmente análogas a la presente, por lo que corresponde remitirse a dichos argumentos, por razones de brevedad y economía procesal, en toda su extensión. ASÍ LO VOTO.

El **Dr. González Palazzo** dijo:

A la primera cuestión planteada por mi distinguido colega de grado, en tanto entiende que es menester la notificación del auto que dispone la apertura del sumario para dotarlo así de los efectos previstos en el art. 937 y 805 inc.a) del código de fondo, considero que nuestro Tribunal cimero en "Wonderland S.R.L. c/ Aduana Rosario" finiquitó la prístina discusión introducida. La académica instrucción en el debate sólo puede generar un innecesario dispendio jurisdiccional que afecta al ya demorado objetivo de arribar a lo pretendido: la sentencia definitiva.

Por ello, y ciñéndome al thema decidendum, adhiero a lo propuesto por el Dr. Garbarino en tanto entiende que corresponde rechazar el planteo de prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos cuestionados en la especie.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Rechazar el planteo de prescripción de las acciones del Fisco para imponer la multa y para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT n° 05 001 IT16 000668 J.

<u>Segunda Cuestión</u>

El **Dr. Licht** dijo:

I.- Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "F", corresponde analizar si en el presente caso se ha configurado la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

No resulta controvertido en autos que mediante el D.I.T. nº 05 001 IT16 000668 J, oficializado el 22/4/05 por ante la Aduana de Buenos Aires, la actora documentó la importación temporaria de:

Item	PA	Mercadería	AB (Modelo)	Cantidad (metro)
1	5208.11.00.300X	tejidos de algodón (densidad inferior a 48 hilos por cm2)	(TELA 605)	15.692,70
2	5208.12.00.500V	tejidos de algodón (densidad inferior a 50 hilos por cm2)	(TELA 283 L)	5.326,20

La operación se documentó al amparo del régimen del decreto 1439/96, con la finalidad de someterla a perfeccionamiento industrial para su posterior exportación.

En tales condiciones, el 26/4/05 se concedió el libramiento y se autorizó la permanencia de la mercadería importada temporariamente por un plazo de 365 días, cuyo vencimiento operó el 26/4/06.

Conforme el régimen suspensivo de importación temporaria al que se acogió la actora, la mercadería así documentada quedó sometida desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de ser exportada para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia -conf. art. 250 del C.A.-, o, eventualmente, a convertirse, en forma regular, su importación en definitiva, dentro de los plazos previstos en el art. 271 del C.A.

A su vez, las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de registro del D.I.T. que nos ocupa -Res. ANA 127/92 y sus modificatorias-, concretan en detalle la manera de demostrar por los beneficiarios del régimen, el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería, determinando las declaraciones, datos y requisitos que deben aportarse al efecto, así como la forma en que deben imputarse y descargarse dichos insumos al momento de la presentación de los respectivos P.E.

Al no existir constancias del cumplimiento de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria el servicio aduanero consideró incumplida la obligación de reexportar la totalidad de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., oportunidad en que, además se reclamó el pago de los tributos considerados adeudados.

Cabe señalar que corresponde a los beneficiarios de regímenes preferenciales, como el de la especie, la obligación de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera adecuada, el cabal cumplimiento de las condiciones a las que la reglamentación condiciona la ventaja de importar la mercadería sin el pago de los tributos que gravan la destinación definitiva de importación.

En el presente caso, dispuesta la apertura del sumario contencioso y la corrida de vista, en oportunidad de presentarse la importadora en sede aduanera sostuvo que había regularizado en legal tiempo y forma la situación de la totalidad de la mercadería introducida en forma temporaria, acompañando como prueba fotocopias autenticadas de exportaciones y CTC correspondientes, documentación que corre por cuerda separada a las act. adm.

Por su parte, la Sección Operativa y Registral EX-Ante informó a fs. 44 de las act. adm. que: “habiendo analizado la documentación obrante y aportada en autos (...) corresponde ratificar la Nota de fs. 5 (denuncia)”. Por ello, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros condenó a la importadora al pago de una multa por infracción al art. 970 del C.A. y la intimó, junto con su aseguradora, al pago de los tributos adeudados, en relación a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el D.I.T. n° 05 001 IT16 000668 J.

II.- Por lo expuesto, corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución aduanera apelada, y, en consecuencia, la procedencia de la multa y los tributos reclamados a la aquí actora, por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA, en relación al D.I.T. n° 05 001 IT16 000668 J.

De la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, así como de la prueba obtenida en esta instancia resulta que las descargas imputadas por la firma ENTRETELAS AMERICANAS S.A. sólo tienen respaldo parcial en dicha documentación.

En efecto, sólo los P.E. nros. 05 001 EC03 017819 N y 05 001 EC03 016575 L acreditan la reexportación de 5.326,20 metros de mercadería clasificada en la P.A. 5208.12.00.500V, imputadas al en las respectivas hojas de descargas, toda vez que pudo comprobarse que los insumos allí declarados se corresponden con los documentados en el ítem 2 del D.I.T. aquí involucrado. Y además, responden a la relación insumo-producto descripta en la Solicitud de CTC 061-004643/99 declarada en la descarga de los mencionados permisos. Nótese que dichos documentos son verosímiles y no fueron

atestados de falsedad por parte de la aduana.

Si bien no se aportó el certificado definitivo, en lo que ahora interesa el art. 9° de la Res. MEYOSP 72/92 textualmente dispone: “La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO tendrá a su cargo dictaminar sobre las declaraciones juradas de insumos, mermas, sobrantes y residuos, presentadas por los beneficiarios del régimen sobre la base de la Declaración Jurada que hace referencia el Artículo 8º de la presente resolución y emitir el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). Dicho Certificado mantendrá su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada. La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen”.

El art. 10° de la LPA 19549, aplicable en la especie supletoriamente atento a la materia administrativa bajo examen, establece que el silencio de la administración activa frente a pretensiones del administrado que requieran de su pronunciamiento, se interpretará como negativa. No obstante, la misma norma establece en el parráfo siguiente que “sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo”.

En virtud de lo expuesto, resulta que en la hipótesis en que la importadora hubiera presentado su solicitud y no hubiera recaído pronunciamiento a su respecto, debe estarse a que la misma es válida a los efectos de la declaración de insumos, mermas, sobrantes y residuos y tenerse por aprobado el certificado de tipificación en lo que hace a la consideración de si se reexportó la mercadería en supuesta infracción en los términos del mencionado art. 9° de la Res. MEyOSP 72/92.

A continuación, se inserta un cuadro para clarificar lo hasta aquí expuesto:

PE	Cumplido	item	PA	DIT	CTC	Observaciones	Cant. prod. (m)	Relación insumo/producto	Descargada declarada (m)
05 001 EC03 026645 K	19/8/05	5	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J	061-004644/99	Las copias de la sol. de CTC 061-004644/99, que la actora tanto en sede adm. como en esta instancia resultan incompletas. No se acompañó el anexo con el detalle de la relación insumo/producto. Sin ella es imposible acreditar la descarga pretendida.			
05 038 006827	1/8/05	4	5903.90.00.910M	05 001 IT16	061-004644/99	Mediante RE-2021-17110106-APN-			

U				000668 J		SGASAD#TFN la actora acompañó copia incompleta de la Sol de CTC 061-004644/99; 3 escritos dirigidos a la Subsecretaría de Comercio Exterior fechadas 1/6/99, 20/7/00 y 12/6/00 solicitando la obtención de CTC definitivo. Nótese que el anexo obrante en página 5 corresponde a la Sol. CTC 061-006373/99				
05 038 EC03 005158 Z	7/6/05	2	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J	061-004644/99	idem				
05 038 EC03 004991 U	31/5/05	1	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J	061-004644/99	idem				
05 073 EC03 007571 Z	30/6/05	2	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J	061-004644/99	idem				
05 001 EC03 017819 N	31/5/05	3	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J (item 2)	061-004643/99	FUSE TOP 600 XSOFT BCO, 1500 mm ancho	17.729,00	1,050m/1 m		4.788,60
05 001 EC03 016575 L	20/5/05	1	5903.90.00.910M	05 001 IT16 000668 J (item 1)	061-004644/99	idem				

		05 001 IT16 000668 J (item 2)	061-004643/99	FUSE TOP 600 XSOFT BCO, 1500 mm ancho			
1.3	5903.90.00.910M				512	1,050m/1 m	537,60
							5.326,20

Conforme surge del cuadro que antecede ha resultado acreditada la reexportación en tiempo y forma de los 5.326,20 metros de insumos declarados en el ítem 2 del D.I.T. n° 05 001 IT16 000668 J; no así de la mercadería declarada en el ítem 1, quedando, en consecuencia, un saldo de 5.692,70 metros de tejido en infracción. Por ello, corresponde reliquidar la multa impuesta, cuya graduación, aclaro, no ha sido materia de agravio en la presente causa.

Valor en aduana U$S	30% B.I.	Cotización al 26/4/21	Importe multa $
10.262,08	3.078,62	3,04	9.362,10

III.- El régimen legal aplicable determina que en caso de que ocurra el vencimiento del plazo de permanencia sin cumplirse con la obligación de regularizar la situación de dicha mercadería, la deviene aplicable, a los efectos tributarios, la disposición contenida en el art. 274, apartado 1, inc. a), del C.A., que prevé que se considerará importada para consumo -en forma irregular, conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, la mercadería cuya situación aduanera no hubiera sido regularizada y que, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondieren (apartado 2 del art. citado).

La liquidación tributaria practicada a fs. 19 de las act. adm., ha sido cuestionada por la recurrente en relación a los rubros IVA adicional y ganancias.

Al respecto, debe señalarse la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

Justamente, sobre esa base, concluye 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 (art. 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 así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

IV.- En cuanto al planteo de la improcedencia de la dolarización de la deuda tributaria, corresponde precisar que el art. 20 de la ley 23.905 (B.O. 18/2/1991) modificó, en lo que aquí respecta, el art. 639 del C.A., ya que estableció que a los efectos del pago de los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que gravan la importación y exportación, corresponde aplicar el tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago -esto es, la cotización del dólar estadounidense tipo vendedor al cierre del día anterior al efectivo pago-.

En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria surgida de la liquidación practicada por el servicio aduanero a fs. 19 de las act. adm., conforme se detalla a continuación:

Valor en aduana U$S	IVA (21%)
10.262,08	2.155,04

Los intereses adeudados por la importadora son los devengados a partir del vencimiento del plazo de diez días desde la notificación de la corrida de vista del sumario (20/4/15, según constancia de fs. 26 de las act.), por lo cual los intereses deben computarse a partir del 6 de mayo de 2015.

V.- 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.

En este sentido, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y, en consecuencia, reducir 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 314/04, y sus modificatorias, entre las que se encuentra la Res. 50/19 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.

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 2.155), en concepto I.V.A. -importe que deberá convertirse utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago-, con más los intereses devengados desde el 6/5/15 y hasta la fecha de total y efectivo pago, calculados de conformidad con lo explicado.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la Resolución DE PRLA n° 5956/16, declarando que la multa se reduce a la suma de NUEVE MIL TRES CIENTOS SESENTA Y DOS PESOS CON DIEZ CENTAVOS ($ 9.362,10).

2.- Con relación a lo resuelto en el punto anterior, costas conforme los mutuos vencimientos los que se estiman en un 70% a cargo de la actora y en 30% a cargo de la demandada.

3.- Confirmar parcialmente la deuda tributaria en concepto de IVA, que asciende a la suma de DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 2.155), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando V del presente voto desde el 6/5/15 hasta la fecha del efectivo pago.

4.- Costas por su orden en relación a los rubros de IVA adicional y adelanto de ganancias.

Con respecto al IVA, costas conforme los mutuos vencimientos los que se estiman en un 70% a cargo de la actora y en un 30% a cargo del Fisco nacional.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Que habida cuenta el modo en que se decide y los fundamentos esbozados por el suscripto -en disidencia- in re “Alpemar S.R.L.”, del 21 de diciembre de 2018, adhiero en lo sustancial, al voto del Dr. Miguel Licht.

No obstante, en atención a lo señalado en el Considerando V del voto que antecede, corresponde dejar sentado que, de plena conformidad con la postura que vengo adoptando desde mi voto como Juez Subrogante de la Sala E en la causa “La Mercantil Andina S.A.” de fecha 31/7/2012 -y a los cuales me remito en mérito a la brevedad-, este Tribunal Fiscal ostenta plenas facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y reglamentaciones tributarias aduaneras, toda vez que el principio de supremacía constitucional contemplado en el art. 31 de nuestra Carta Magna le plantea el desafío imperativo de desplazar la prohibición del art. 1164 del Código Aduanero, por ser contrario a nuestra Ley Fundamental (en el mismo sentido vide Spisso, Rodolfo: "Acciones y Recursos en materia tributaria", de. Lexis Nexis, segunda edición, pág. 35), siendo que una interpretación en sentido contrario sólo puede fundarse en una exégesis irrazonable de la norma, que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que se le estaría otorgando una indebida preeminencia a lo dispuesto en el texto aduanero por sobre los postulados de la Convención Americana de Derechos Humanos, dejándola parcialmente inoperante, lo que resulta contradictorio con el orden jurídico, tanto convencional como constitucional.

Por lo tanto, no cabe más que concluir en que el Tribunal Fiscal de la Nación no puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien, está obligado a ello (confr. Giuliani Fonrouge, Carlos M.: "Derecho Financiero", 4ta. Edición, págs. 833/834); por lo que corresponde remover los obstáculos legales que impiden tal decisión, en virtud de que el artículo 1164 del Código Aduanero deviene inconstitucional, por resultar violatorio del art. 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).-

Admitir lo contrario implicaría, en definitiva, conculcar la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra contemplado 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 08/03/98; “Caso del Tribunal Constitucional del Perú” – Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú –, consid. 66 y ss., del 31/01/01; “Baena Ricardo y otros c/ Panamá”, consid. 129 y ss., del 02/02/01; “Ivcher Bronstein c/ Perú”, consid. 100 y ss., del 06/02/01; “Gelman c/ Uruguay”, consid. 193, del 24/02/11), que deviene vinculante – conf. art. 68 de la C.A.D.H. – para los distintos poderes del Estado Nacional.

Por lo demás, en cuanto a la imposición de la multa objeto de autos corresponde dejar sentado que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes “ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013 y “BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración a tales efectos, la DGA carece de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción recurrida en la litis, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos, por lo que corresponde que la multa sea impuesta por este Tribunal Fiscal (o, en su caso, por la Justicia Federal); extremo sobre el que no corresponde pronunciamiento alguno en atención al modo en que se resuelve el presente.

En efecto, toda vez que, en definitiva, la condena es fijada por el Tribunal Fiscal de la Nación y no por la Administración, entiendo que la forma en que se resuelve es la más adecuada en aras de la seguridad jurídica y la legalidad, al resultar sus efectos compatibles con los demás derechos fundamentales, preservando la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siendo que, en tal sentido, siempre se deben aplicar, en debida forma, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.). ASI TAMBIÉN LO VOTO.-

El **Dr. Gonzalez Palazzo** dijo:

Sentado lo anterior, y centrándome en la solución del entuerto, comparto sustancialmente la solución propuesta por el Dr. Licht -introducida como segunda cuestión-, aunque parcialmente pues no comparto el alcance que el colega preopinante formula como pauta para el cómputo de los intereses, que constituyen, en definitiva, el quantum que conformará la acreencia de la Administración, en tanto ordena 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..y hasta el 01/08/19 fecha en la que por imperio de la Resolución N°598/19 (B.O. 18/07/19)…comenzó a regir la nueva tasa para intereses resarcitorios del 0,83% nominal mensual…" (ver Considerando V de su voto).

Al respecto, cabe traer a colación y recordar que la Corte ha resuelto en "Neumáticos Goodyear S.A." 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".

Sentado ello, cabe destacar que la norma cuestionada por la recurrente era conocida al momento de asumir su obligación frente a la Aduana y consecuentemente y sistémicamente aceptada pues, claro está, el giro de sus negocios se encuentra vinculado a la operatoria del comercio exterior. Esa actividad supone un riesgo, que fue asumido y aceptado. Ese riesgo sólo devendría irrazonable si fuere el mismo Estado el que por inacción procesal o una acción abusiva deliberada, actual y concreta pusiera en crisis la tutela judicial efectiva de sus derechos, lo que obligaría al operador judicial a asumir un temperamento proactivo acorde a los requerimientos constitucionales –que comprende a los convencionales- por lo que, no verificándose en la especie tales extremos, el agravio recogido por mi colega de grado no puede prosperar en sentido positivo.

No puede soslayarse en tal sentido que la reclamante no 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).-

Concretamente, el juego sistémico entre la Resolución 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la

Resolución General AFIP 3271/12 y 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) se encuentra plenamente vigente y debe ser aplicado máxime cuando su validez no ha sido tachada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ponerlo en crisis por la vía que 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.

A modo de colofón, estimo pertinente expresar que, este juzgador no es ajeno a la espasmódica fluctuación de la moneda nacional ni desconoce la demora que se evidencia –desde antaño- en la tramitación de reclamos como el aquí ventilado (germinando una patología perniciosa para el Estado), por lo que resulta necesario que las autoridades competentes generen acciones concretas que mitiguen las disvaliosas consecuencias que pudieren acaecer en contextos macro económicos que pudieren abonar incertidumbre –y eventualmente perjuicio- a los operadores del comercio exterior. ASÍ LO VOTO.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la Resolución DE PRLA n° 5956/16, declarando que la multa se reduce a la suma de NUEVE MIL TRES CIENTOS SESENTA Y DOS PESOS CON DIEZ CENTAVOS ($ 9.362,10).

2.- Con relación a lo resuelto en el punto anterior, costas conforme los mutuos vencimientos los que se estiman en un 70% a cargo de la actora y en 30% a cargo de la demandada.

3.- Confirmar parcialmente la deuda tributaria en concepto de IVA, que asciende a la suma de DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 2.155), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando V del voto del Dr. Licht desde el 6/5/15 hasta la fecha del efectivo pago.

4.- Costas por su orden en relación a los rubros de IVA adicional y adelanto de ganancias.

Con respecto al IVA, costas conforme los mutuos vencimientos los que se estiman en un 70% a cargo de la actora y en un 30% a cargo del Fisco nacional.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Dres. Miguel Nathan Licht (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.04 19:13:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.07 15:41:17 -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: 2022.02.07 15:45:29 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.07 15:45:30 -03:00