República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-120385101-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Noviembre de 2022

Referencia: Sentencia (2019-49882380)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/Recurso de Apelación**”, Expte. N° Ex 2019-49882380-APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que mediante el IF-2019-49881216-APN-DTD#JGM se presenta, por apoderado, la firma denominada “COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A.” e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 6405/2016 de fecha 12 de diciembre de 2016 dictada, en el marco de las actuaciones SIGEA N° 12210-5718-2010, por el Responsable del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros que la intima al pago de la suma de U$ 5.176,17 (dólares cinco mil ciento setenta y seis con diecisiete ctvs.) en concepto de derechos de importación; tasa de estadística e IVA más la suma de $ 19.626,45 (pesos diecinueve mil seiscientos veintiséis con cuarenta y cinco ctvs.) en concepto de IVA adicional y anticipo de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses. Dichas sumas se le exigen en su condición de garante de la firma importadora “RENACITY INVESTMENT S.A.”, 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 destinación de importación temporaria N° 05 073 IT14 001107 F.

Plantea la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos regidos por la legislación aduanera. En subsidio, impugna la liquidación tributaria. Manifiesta que conforme los términos de la póliza Nº 1.563.875, el límite máximo a garantizar en concepto de tributos es el importe de $ 58.000.- (pesos cincuenta y ocho mil) y que resulta improcedente la pretensión de pago que exceda el importe acordado de común acuerdo entre las partes. Solicita se adecue el tipo de moneda y el quantum intimado por tal concepto al límite del compromiso asumido. También se agravia por haber sido intimada al pago de tales tributos en una moneda distinta a la de curso legal. Plantea la improcedencia del IVA adicional y el anticipo de ganancias toda vez que los mismos no serían impuestos aduaneros y, por ende, no se encuentran alcanzados por la cobertura de la póliza. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada en lo que es materia de agravios, con expresa imposición de costas a la demandada.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sea objeto de un expreso reconocimiento de su parte.

En primer lugar, manifiesta que el servicio aduanero se ha manejado dentro de los plazos de prescripción quinquenal del art. 805 C.A., tanto para la apertura del sumario y su corrida de vista, como para dictar la resolución aduanera recurrida por lo que la excepción interpuesta por la actora debe ser rechazada de plano.

Considera que resultan aplicables las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias toda vez que la DGA tiene asignada como función en el art. 9, párrafo 2, incisos a) y d) de esa norma, la percepción recaudación y fiscalización de "los tributos que gravan la importación y la exportación", expresión prístina inclusiva de los impuestos internos exigibles en el marco de operaciones de comercio exterior y no solo de los derechos estrictamente aduaneros. Cita legislación (Resol. DGI 3431/91 y 3543/92) y jurisprudencia de la Excma. Cámara que harían a su pretensión.

Manifiesta que se encuentra acreditado en las actuaciones administrativas que la infracción ha tenido lugar ya que la importadora RENACITY INVESTMENT S.A. no ha podido probar que ha cumplido en tiempo y forma con las obligaciones inherentes al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria.

Entiende que la aseguradora, de acuerdo con las leyes y reglamentaciones aduaneras vigentes, responde con la garantía exigida hasta la total extinción de las obligaciones asumidas por el tomador del seguro cuyo incumplimiento cubre.

Manifiesta que por aplicación del art. 20 de la Ley 23.905 el monto tributario se mantiene en dólares estadounidenses, ya que ni la ley de emergencia pública ni su reglamentación ha derogado o suspendido su aplicación.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución objeto de apelación, con costas a la parte actora.

III.- Que con fecha 29 de noviembre de 2019 se declaró la causa de puro derecho, quedando la presente en estado de dictar sentencia con el llamado de autos dispuesto oportunamente en la litis.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-5718-2010 se inician a fs. 1 con el Acta denuncia nro. 236/10, en la que se deja constancia que la firma "RENACITY INVESTMENT S.A." se encontraría incursa en la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero toda vez que no habría reexportado o importado a consumo, en tiempo y forma, la mercadería importada temporariamente al amparo de la destinación Nº 05 073 IT14 1107 F (ver carpeta de la destinación de importación temporaria a fs. 4) cuyo vencimiento habría operado el 27/04/2006. A fs. 11, con fecha 13/12/2011 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del Código Aduanero. A fs. 16 obra la liquidación de tributos y multa. A fs. 17 y vta., se corre vista de todo lo actuado a la importadora imputándosele la infracción prevista en los términos del art. 970 del C.A., y, en el mismo acto, se cita a la firma "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A." en su carácter de garante de la obligación tributaria conforme la póliza Nº 1.563.875. Dicha citación fue notificada a la firma aseguradora en fecha 1/11/16 tal como se desprende de la cédula que obra a fs. 23 y vta. A fs. 26/28 la firma "MERCANTIL ANDINA CÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A." contesta la vista conferida. Finalmente, a fs. 39/41 se encuentra la Resolución (DE PRLA) Nº 6405 de fecha 12/12/2016, apelada en la especie.

V.- Que, ante todo, es necesario aclarar que la firma 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 presunta prescripción de la acción del fisco para percibir tributos, de la forma en la que el servicio aduanero liquida el capital y los intereses, de la improcedencia de las percepciones de IVA adicional y ganancias y, por último, del límite de su responsabilidad.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

Que a tales efectos, la recurrente invoca el fallo de la Sala “G” de este Tribunal Fiscal in re “Compañía de Seguros La Mercantil Andina S.A.” de fecha 14/09/18. Al respecto, cabe aclarar que esta Sala “F” in re “LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A.” en fecha 6/3/2015, siguiendo el voto preopinante del suscripto, resolvió declarar la inconvencionalidad -y, por ende, la inconstitucionalidad (en los términos del art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional)- de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto la prescripción no puede quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera, concluyendo en que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia la norma declarada inconvencional solo operaba hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debía notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante. No obstante, corresponde destacar que dicha declaración de inconvencionalidad no puede ser aplicada en la especie, toda vez que con posterioridad -26 de febrero de 2016- a dicho precedente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dictó 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”

Que, en tal sentido, debe tenerse presente, asimismo, 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).

Que 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 la mayoría de 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, en tanto no se verifican en la especie circunstancias excepcionales como para dejarla sin efecto y aplicar la doctrina del “margen de apreciación nacional” a tal fin, como lo hiciera esta Sala con fecha 3 de febrero de 2022 en el Expediente Nro. 2019-112544550 caratulado “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.”.

VII.- 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 artículo 803 del C.A., que comenzó a correr el 1/01/07, 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 27 de abril de 2006), debiendo haber operado el 1/1/2012, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Que, en fecha 13/12/11, el servicio aduanero dispuso instruir el sumario habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 1/1/07, 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 13/12/11 "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 al menos 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 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 prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, sin costas por su tratamiento conjunto con el fondo.

VIII.- Que la recurrente se agravia, en primer lugar, de la forma en la que el servicio aduanero liquida el capital.

Que en relación al agravio expresado por la actora relativo al capital, es decir, a la aplicación al caso de autos de lo dispuesto en el artículo 20 de la ley nro. 23.905, cabe remitirse a lo expuesto por la Procuradora Fiscal en la causa “Volkswagen Argentina SA (TF 22179-A) c/ DGA”, dictamen al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia dictada el 23 de agosto de 2011, en el sentido de que dicha norma no fue dejada de lado por la ley 23.928; es decir, que resulta razonable considerar vigente lo dispuesto en el artículo 20 de le ley 23.905 en cuanto estableció que los derechos de importación y de exportación, así como los demás tributos que gravaren tales operaciones, “se determinarán en dólares estadounidenses”, y el pagó podría efectuarse –entre otras opciones- en la moneda nacional, caso éste en que “la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”, tal como se establece en la nota externa nº 2/2004 emitida por la Dirección General de Aduanas y en la resolución general AFIP nº 3271/12.

IX.- Que la recurrente se agravia de los intereses aduaneros pues entiende que se le estaría aplicando a la deuda un doble sistema de actualización que resultaría a todas luces inconstitucional, con grave afectación al derecho de

propiedad y a los principios de legalidad y razonabilidad que deberían primar en materia tributaria.

Que, al efecto, me he pronunciado al respecto en el precedente “ALPEMAR S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación”, expte. n° 36.199-A, sentencia de fecha 21/12/18, en cuanto a que las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal (nuevamente “Fallos” 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos –nominados en su artículo 75, inciso 22, segundo párrafo, con más los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos que el Congreso apruebe con ulterioridad, bien que éstos en las condiciones de su tercer párrafo– (confr. Corti, Arístides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en “Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación”, EDICON, Mayo de 2010, volumen II, pág. 133). Todo ello sin perjuicio de la doctrina legal establecida por el Acuerdo Plenario de la competencia aduanera de este Tribunal con fecha 26/4/2022 in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.”, en relación a la imposibilidad de esta magistratura de declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

Que, no obstante la vigencia de dicha doctrina plenaria, tampoco debe perderse de vista que conforme a una constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros). Y dentro de esta doctrina, siempre se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros), lo que en la especie no ha acontecido.

X.- Que, de la misma forma, en el mencionado antecedente jurisprudencial he sostenido que el hecho de que en la especie no proceda realizar el control de constitucionalidad solicitado por la firma recurrente no implica, per se, que el juez no pueda aplicar los principios generales del derecho para analizar la razonabilidad de una tasa de interés en moneda extranjera (dólar estadounidense) pues la sociedad le ha encomendado la más alta de las funciones a las que puede acceder un ciudadano, que no es la de aplicar las normas mecánicamente, sino la impartir justicia en todo su esplendor.

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 nº 841/10 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%).

En consecuencia, conforme dicha 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 del 36% y 48% para intereses resarcitorios y punitorios, respectivamente; sin que a tales efectos pueda tomarse el parámetro máximo dispuesto por el artículo 794 del Código Aduanero.

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.

Por su parte, también corresponde recordar que la elevación de las tasas para los intereses resarcitorios y punitorios, tuvo como objeto "…estimular el cumplimiento en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos" (ver Considerando de la Resolución nº 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas). 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.

Que, 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).

Por lo demás, y sin perjuicio de la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los conocidos precedentes "Orazio Arcana" del 18 de marzo de 1986 y "Neumáticos Goodyear S.A." del 9 de noviembre de 2000, la que indudablemente ha respondido, en cada oportunidad, al contexto económico y social en el que dichos pronunciamientos fueron emitidos , cabe colegir que la utilización de tasas con guarismos diferenciales de la magnitud de las que se aplican en los supuestos donde interviene el Fisco Nacional como actor y como demandado patentizan un evidente contrastre y marcan una desproporción totalmente irrazonable, no cumpliendo con su verdadera función, cual sería resarcir la mora en el cumplimiento de las obligaciones, sino que más bien constituyen un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro de los derechos de los particulares; máxime cuando la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que "el poder estatal de crear impuestos no es omnívodo 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).

Bajo tales premisas, 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 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.

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 tributaria, aplicando la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en las Resoluciones Nros. 598/2019 y 559/2022 –siendo que dicha normativa es sobreviniente a la doctrina sustentada oportunamente por el suscripto en materia de tasas de interés en el precedente *supra* relatado-, por lo que las tasas de interés resarcitorio y punitorio aplicables a las obligaciones objeto de la presente litis serán del 0,83% y 1% mensual, respectivamente, es decir, del 9,96% y 12% anual.

XI.- 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. 16 de las actuaciones administrativas que fuera expreso motivo de agravio por parte de la firma asegurado en el punto **iv.2.c** de su escrito recursivo (vide fs. 7 del recurso de apelación que luce en IF-2019-49881216-APN-DTD#JGM)

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.

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

Que tal como fuera señalado en el Considerando anterior no corresponde reclamar a la recurrente el importe de los tributos reclamados, en pesos, en concepto de percepción del 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° 05 073 IT14 001107 F.

Que la suma total de los tributos nominados en dólares estadounidenses asciende a la suma de U$S 5.176,17. 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 $ 58.000 (ver la póliza N° 1563875, que obra agregada en RE-2019-49879532-APN-SGASAD#TFN, que fue extendida por "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A." a favor de la aduana en su condición de garante de la importación temporaria de marras). 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 circunscrita por el límite máximo asegurado en la póliza que totaliza la suma, en concepto de capital, de cincuenta y ocho mil pesos $ 58.000, con más los intereses del art. 794 del C.A. calculados conforme lo señalado en el Considerando X del presente voto, desde el 16/11/16 hasta la fecha del efectivo pago.

Por ello **VOTO** por:

1.- Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) Nº 6405, de fecha 12/12/16, en tanto exige el pago de tributos a la firma "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A." por la suma de CINCO MIL CIENTO SETENTA Y SEIS DÓLARES ESTADOUNIDENSES con DIECISIETE CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 5.176,17.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA más los intereses calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando X del presente voto, desde el 16/11/16 hasta la fecha del efectivo pago. La responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que asciende a la suma de CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS ($ 58.000) monto al que deberán adicionársele los intereses del art. 794 del C.A. calculados del modo ya señalado.

2.- Costas conforme los mutuos vencimientos que se estiman en un 76% a cargo del Fisco y 24% a cargo de la actora.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que me adhiero a lo propuesto por el Dr. Garbarino con excepción a lo sentado en el Considerando IX de su voto en relación a cómo deberán calcularse los intereses adeudados por la recurrente, en tanto morigera la tasa de interés a aplicar.

Cabe recordar en tal sentido que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Neumáticos Goodyear S.A." ha resuelto 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 consecuente -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.

Por ello, **voto por:**

1. Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N°6405 de fecha 12/12/16 recaída en el expte SIGEA N°12210-5718-2020, respecto de la firma COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A., declarando que el importe de los tributos adeudados por ella asciende a la suma de CINCO MIL CIENTO SETENTA Y SEIS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON DIECISIETE CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 5.176,17) que deberán convertirse al tipo de cambio vendedor, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art.794 del C.A., que deberán calcularse desde el 16/11/16 hasta la fecha del total y efectivo pago.
2. Declarar que el monto exigible a la actora es el de CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS ($58.000). Ello con más los intereses devengados desde el 10/05/11 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.
3. Costas por sus mutuos vencimientos.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

En mi carácter de Vocal subrogante, sólo debo expedirme respecto de la tasa de interés aplicable. Respecto de la cuestión adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N°6405 de fecha 12/12/16 recaída en el expte SIGEA N°12210-5718-2020, respecto de la firma COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A., declarando que el importe de los tributos adeudados por ella asciende a la suma de CINCO MIL CIENTO SETENTA Y SEIS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON DIECISIETE CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 5.176,17) que deberán convertirse al tipo de cambio vendedor, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deberán calcularse desde el 16/11/16 hasta la fecha del total y efectivo pago.
2. Declarar que el monto exigible a la actora es el de CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS ($58.000). Ello con más los intereses devengados desde el 10/05/11 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.
3. Costas por sus mutuos vencimientos.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.07 16:59:04 -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: 2022.11.08 10:50:35 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.08 16:17:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.08 16:17:38 -03:00