República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-125111469-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Noviembre de 2022

Referencia: TFN Nº 38.942-A Aseguradora de Créditos y Garantías SA

Reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino, Christian M. González Palazzo, y Cora M. Musso (Vocal Subrogante), a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”, Expte. N° 38.942-A,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 17/22, se presenta, por apoderado, la firma denominada "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones (DE PRLA) N° 4055 y 4140, de fechas 31/05/17 y 2/06/17, respectivamente, ambas dictadas por la Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-950-2009 y 12206-16014-2006, respectivamente.

Que por la Resolución N° 4055 se le exige, a la recurrente, tributos por la suma de U$S 9.426,66.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más la suma de $ 17.635,50.- en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses. Y por la Resolución N° 4140 se le exige la suma de U$S 6.257,42.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más la suma de $ 11.857,62.- en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses

Que las sumas reclamadas a la firma aseguradora y que fueran mencionas ut-supra se le exigen en su condición de garante de la firma importadora “DANCAN 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 al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria llevada a cabo a través de las destinaciones nros. 05 073 IT14 002828 Z (Resolución N° 4140) y 06 073 IT14 003362 L (Resolución N° 4055).

Destaca que la tramitación sumarial presenta falencias procedimentales de gravedad. Estima que el transcurso de más de diez años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del fallo administrativo condenatorio resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos conforme el precedente “LOSICER”

(Fallos: 335:1126).

Manifiesta que el sumario se instruyó para interrumpir la prescripción en curso. Agrega que resulta claramente contrario a derecho que pueda admitirse que el instituto de la prescripción se vea totalmente desvirtuado al convalidarse la duración indefinida de un sumario aduanero en absoluto exceso al plazo fijado por la ley. .

Considera que ha operado la prescripción del impuesto a las ganancias y al valor agregado en los términos del art. 56 y siguientes de la ley 11683.

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

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

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

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

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

En primer lugar, menciona que operó la suspensión del plazo de prescripción del art. 805 inc. a) del Código Aduanero, razón por la cual no se produjo la prescripción denunciada. Respecto del reclamo de prescripción del impuesto al valor agregado y a las ganancias, señala que se rigen por la normativa aduanera ya que se garantizó por el régimen general “todo” en idénticas condiciones.

Advierte que las percepciones de IVA por importaciones definitivas encuadran dentro de los importes tributarios que compete requerir a la DGA por las resoluciones 3431/91 (DGI) y 2281/2007 (AFIP) sin que se le pueda pretender restringir competencia para los tributos “no aduaneros” teniendo en cuenta que esas percepciones tienen naturaleza tributaria.

En cuanto a la inconstitucionalidad genérica denunciada, recuerda que el Tribunal Fiscal de la Nación no puede tratarla porque lo tiene prohibido (art. 1164 del C.A.). amen de que en el caso el art. 1132 del C.A., le permite a la actora acudir al fuero contencioso administrativo.

Rechaza el planteo de la recurrente en relación a la improcedencia de los intereses. Cita jurisprudencia de la Excma. Cámara que diferencia lo atinente a la mora de los particulares en el pago de los tributos de la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto.

Menciona que en el caso no quedaron acreditadas las reexportaciones en los expedientes administrativos y, por dicha razón, se tiene por producida la infracción y por ocurridos los hechos imponibles. Añade que es la actora

quien debe acreditar un extremo -que en definitiva- no ha sido acreditado debidamente.

Señala que la actora garantizó por el régimen general todo por lo que no corresponde ahora -y de manera ventajosa- pasar por alto el temperamento que surge de las propias actuaciones, pretendiendo evadir parte de la carga tributaria garantizada a su mandante. Agrega que la mentada obligación contractual tiene por objeto que el profesional de seguros cumpla con las obligaciones asumidas en dicho contrato.

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

III.- Que en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12206-16014-2006 el servicio aduanero formula denuncia a fs. 7 contra la firma importadora "SMI ARGENTINA S.A." por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A. por el posible incumplimiento a las obligaciones inherentes a la destinación de importación temporaria nro. 05 073 IT14 002828 Z cuyo vencimiento habría operado el 24/10/07 (v. sobre contenedor del DIT a fs. 10). A fs. 13 se efectúa la valoración y clasificación de la mercadería en presunta infracción. A fs. 14 obra la liquidación de tributos. A fs. 16 obra la liquidación de tributos y multa. A fs. 19 con fecha 18/12/12, el servicio aduanero dispone la apertura de sumario y, en el mismo acto, corre vista de todo lo actuado a la firma importadora y, asimismo, se cita a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." en su carácter de garante de la obligación tributaria. La segunda se notificó en fecha 17/10/13. A fs. 29/34 la firma aseguradora contesta la vista conferida. A fs. 35 se provee la contestación de la firma involucrada. A fs. 40/44 obra la Resolución nro. 4140, de fecha 2/06/17, dictada por la Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduanero, que es ahora apelada en la especie.

Que, por otra parte, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-950-2009 el servicio aduanero formula denuncia a fs. 1 contra la firma importadora "SMI ARGENTINA S.A." por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A. por el posible incumplimiento a las obligaciones inherentes a la destinación de importación temporaria nro. 06 073 IT14 003362 L cuyo vencimiento habría operado el 03/11/07 (v. sobre contenedor del DIT a fs. 4). A fs. 6 se efectúa la valoración y clasificación de la mercadería en presunta infracción. A fs. 12 obra la liquidación de tributos y multa. A fs. 15 con fecha 18/12/12, el servicio aduanero dispone la apertura de sumario y, en el mismo acto, corre vista de todo lo actuado a la firma importadora y, asimismo, se cita a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." en su carácter de garante de la obligación tributaria. La segunda se notificó en fecha 17/10/13. A fs. 25/30 la firma aseguradora contesta la vista conferida. A fs. 31 se provee la contestación de la firma involucrada. A fs. 36/40 obra la Resolución nro. 4055, de fecha 31/05/17, dictada por la Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduanero, que es ahora apelada en la especie.

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

Que, en tales condiciones, la recurrente se agravia de que el paso del tiempo ha impedido a su mandante ejercer el derecho de defensa; de la supuesta invalidez del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos; impugna la aplicación de intereses de conformidad con la Resolución nro. 314/2004 y la Resolución (MEyFP) nro. 841/2010 y, por último, se refiere al límite de su responsabilidad en base a las pólizas de caución.

V.- Que, en primer lugar, considero necesario referirme a los agravios de la recurrente en relación con que el proceso infraccional, iniciado por el servicio aduanero, resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 Constitución Nacional y por el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

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

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

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

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

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

la Constitución Nacional, por lo que el planteo de la firma actora deviene improcedente.

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

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

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

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

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos SIGEA N° 12206-16014-2006 y 12210-950-2009 surge que el servicio aduanero dispuso las instrucciones de sumario en fecha 18/12/12, es decir, antes de que opere el cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 1/01/13 (atento a que la presunta comisión de la infracción aduanera acaeció en el año 2007 para ambas destinaciones).

Que las mentadas instrucciones de sumario dan cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. atento a que, al momento de su apertura, el servicio aduanero contaba con las carpetas originales de las destinaciones N° 05 073 IT14 002828 Z y 06 073 IT14 003362 L que constituyen la causa y antecedente de la obligación, como así también, a ese momento, ya se habían practicado las liquidaciones tributarias (v. fs. 14 y 7/9 de las act. adm. SIGEA nros. 12206-16014-2006 y 12210-950-2009, respectivamente) con posterioridad a la clasificación y valoración de la mercadería. De ahí que, en la especie, los autos de apertura de sumario no han sido dictados al solo efecto de suspender el transcurso del plazo de prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

Que, sobre la base de las consideraciones anteriores, corresponde destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el art. 803 del C.A., que comenzó a correr el 1/01/08, en los términos del art. 804 inc. b), del C.A., (atento a que los hechos gravados, es decir, los vencimiento de los plazos de permanencia de las destinaciones de importación temporaria tuvieron lugar en el año 2007), debiendo haber operado el 1/01/2013, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Que, en fecha 18/12/12, el servicio aduanero dispuso instruir los sumarios habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 1/01/08, la cantidad de tiempo exacta de 4 (cuatro) años; 12 (doce) meses y 18 (dieciocho) 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 18/12/12 "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).

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

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

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

Que, 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.

VIII.- 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

IX.- Que incumbe referirse a las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias que fueran exigidas por el servicio aduanero, en las liquidaciones tributarias formuladas a fs. 14 y 7/9 de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12206-16014-2006 y 12210-950-2009, respectivamente.

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.

X.- Que es menester expedirse sobre el límite máximo garantizado por la recurrente a favor de la Dirección General de Aduanas en las destinaciones nros. 05 073 IT14 002828 Z y 06 073 IT14 003362 L mediante las pólizas 870390 y 916043, respectivamente.

Que tal como fuera señalado en el Considerando anterior del presente voto no corresponde reclamar a la recurrente el importe de los tributos reclamados, en pesos, en concepto de percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional. Sin embargo, sí corresponde exigir a la recurrente el importe de los tributos nominados en dólares estadounidenses en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA que ascienden a la suma U$S 6.257,42.- y U$S 9.426,66.- toda vez que no se ha acreditado en autos la reexportación de la mercadería introducida al amparo de las destinaciones N° 05 073 IT14 002828 Z y 06 073 IT14 003362 L, respectivamente.

Que las pólizas nros. 870390 y 916043 en virtud de las cuales la aduana funda su exigencia a la firma aseguradora están garantizadas por las sumas máximas de $ 45.600 y $ 71.740, respectivamente (ver las pólizas que obran agregadas a fs. 84/85 y 71/72, respectivamente, de las actuaciones administrativas, que fueron extendidas por “ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A.” a favor de la aduana en su condición de garante de las importaciones temporarias 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. Por lo expuesto, la responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscrita por el límite máximo asegurado en las pólizas.

Que la suma máxima garantizada por la póliza de caución nro 870390, en concepto de capital, asciende a cuarenta y cinco mil seiscientos pesos $ 45.600. La responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por dicho límite máximo, en concepto de capital, para las obligaciones emergentes de la destinación de importación temporaria nro. 05 073 IT14 002828 Z.

Que la suma máxima garantizada por la póliza de caución nro 916043, en concepto de capital, asciende a setenta y un mil setecientos cuarenta pesos $ 71.740. La responsabilidad de la firma aseguradora queda circunscripta por dicho límite máximo, en concepto de capital, para las obligaciones emergentes de la destinación de importación temporaria nro. 06 073 IT14 003362 L.

Que a dichas sumas máximas, en concepto de capital, deberán adicionarse los intereses del art. 794 del C.A.

calculados conforme lo señalado en los Considerandos VII y VIII del presente voto, desde el 1/11/13 hasta la fecha del efectivo pago.

Por ello voto por:

1.- Rechazar la excepción de la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos opuesta por la firma importadora, sin costas atento su tratamiento conjunto con el fondo.

2.- Confirmar, parcialmente (excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional), las Resoluciones (DE PRLA) nros. 4055 y 4140, de fechas 31/05/17 y 2/06/17, respectivamente, en tanto exigen el pago de tributos a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." por las sumas de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS dólares estadounidenses con SESENTA Y SEIS centavos de dólar (U$S 9.426,66.-) y SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SIETE dólares estadounidenses con CUARENTA Y DOS centavos de dólar (U$S 6.257,42.-), respectivamente, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA más los intereses calculados de conformidad con lo señalado en los Considerandos VII y VIII del presente voto desde el 1/11/13 hasta la fecha del efectivo pago. En relación al límite máximo de la póliza, cabe remitirse a lo dispuesto en el Considerando X in fine del presente voto.

3.- Costas conforme los mutuos vencimientos que se estiman considerando las sumas máximas garantizadas por las pólizas (nros. 870390 y 916043) en un 34% a cargo de la actora y un 66% a cargo del Fisco.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que me adhiero a lo propuesto por el Dr. Garbarino con excepción a lo sentado en el Considerando VIII 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) Adherirme a lo propuesto por el Dr. Garbarino en el punto 1 de su voto.

2) Confirmar parcialmente (excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional) las Resoluciones DE PRLA N°4055 y 4140 de fechas 31/05/17 y 02/06/17 –respectivamente- en tanto exigen el pago de tributos a la firma "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" por la suma de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS DOLARES ESTADOUNIDENSES con SESENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 9.426,66) y SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SIETE DOLARES ESTADOUNIDENSES CON CUARENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 6.257,42) respectivamente en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA 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 01/11/13 hasta la fecha del total y efectivo pago.

3) Declarar que el monto exigible a la actora es el de CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS PESOS ($45.600) –póliza 870390- y SETENTA Y UN MIL SETECIENTOS CUARENTA PESOS ($71.740) –póliza 916043- Ello con más los intereses devengados desde el 01/11/13 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

4) Costas por sus mutuos vencimientos respecto a los demás rubros, los que se estiman en un 34% a cargo de la actora y 66% a cargo del Fisco nacional.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

En mi carácter de Vocal subrogante en la Vocalía de la 18° nominación, debo expedirme solo con relación a la tasa de interés aplicable al caso de autos, aspecto en el que no existe acuerdo en los votos de los Dres. Garbarino y González Palazzo. Con relación a la cuestión, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente (excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional) las Resoluciones DE PRLA N°4055 y 4140 de fechas 31/05/17 y 02/06/17 –respectivamente- en tanto exigen el pago de tributos a la firma "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" por la suma de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS DOLARES ESTADOUNIDENSES con SESENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 9.426,66) y SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SIETE DOLARES ESTADOUNIDENSES CON CUARENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 6.257,42) respectivamente en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA 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 01/11/13 hasta la fecha del total y efectivo pago.

2) Declarar que el monto exigible a la actora es el de CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS PESOS ($45.600) –póliza 870390- y SETENTA Y UN MIL SETECIENTOS CUARENTA PESOS ($71.740) –póliza 916043- Ello con más los intereses devengados desde el 01/11/13 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

3) Costas por sus mutuos vencimientos respecto a los demás rubros, los que se estiman en un 34% a cargo de la actora y 66% a cargo del Fisco nacional.

Regístrese, notifíquese a la DGA a la CUIT (33-69345023-9) y al Dr. Jorge Argentino Patricios (20-08253389-4). Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduanos devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.18 15:49:23 -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: 2022.11.18 15:55:43 -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: 2022.11.18 16:56:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.18 16:56:49 -03:00