República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-40711735-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Abril de 2022

Referencia: SENTENCIA SALA E EXPTE N° 30.236-A CINTELBA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación"

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "E", Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria -por excusación de la Dra Musso-,a fin de resolver en los autos caratulados: **"CINTELBA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 30.236-A.**

El Dr. Juárez dijo:

I.- Que a fs. 10/22 se presenta, mediante apoderado, la firma CINTELBA SA e interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA n° 6432/2011, recaída en el expediente SIGEA n° 12206-20694-2006, en cuanto rechaza la impugnación presentada por la firma contra el cargo n° 1134/2006, por el que se le reclamaban diferencias de tributos con relación a los DI nros. 01-073-IC04-001047-J, 01-073-IC04-002731-K, 01-073-IC04-002734-N, 01-073-IC04-017251-N, 01-073-IC04-025141-K, 01-073-IC04-030497-U, 01-073-IC04-064503-P, 01-073-IC04-078148-C, 01-073-IC04-110906-Y, 01-073-IC04-116725-T, 01-073-IC04-123508-Z, 01-073-IC04-143283-S, 01-073-IC04-153541-Z y 01-073-IC04-166115-R.

La firma recurrente plantea que la aplicación del método previsto en el art. 7 del Acuerdo de Valoración conduce a conclusiones irrazonables, al gravarse en realidad el valor del derecho de exhibición de los bienes en el país, tratándose de reproducciones realizadas en la República Argentina y, por lo tanto, no sujetas al pago de tributo alguno a la importación. Destaca que el pago del canon se extiende durante varios años, siendo racionalmente imposible atribuir a esa importación determinada cuál es la parte del canon que le hubiera correspondido a esa copia.

Por otro lado, la actora sostiene que es irrazonable que el servicio aduanero pretenda volver en el año 2006 sobre importaciones del año 2001, con costos cerrados de acuerdo con el criterio fiscal entonces vigente. Señala que la aplicación de un método tan especial requiere que los criterios sean constantes y se le de suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el valor en aduana. Manifiesta que

el pago del cargo suplementario es exigido en base a criterios ideados en el año 2005.

Respecto de los derechos de exhibición, se agravia de que el servicio aduanero niegue darles los mismos efectos que corresponden a los derechos de "reproducción". Entiende que el importe pagado al licenciante por el derecho a "exhibir/reproducir" una película no debe ser adicionado al valor en aduana determinado para dicha mercadería. Con cita de doctrina refiere a que el Comité estima que los pagos para obtener derechos de transmisión deben considerarse equivalentes al pago de los derechos de reproducción. Destaca que los derechos de exhibición fueron el resultado claro de una actividad realizada en el país, al ser necesario convertir de norma el material generado en NTSC para permitir su transmisión en un mercado con aparatos de TV PAL-N, ya que de otro modo no se podría visualizar la imagen.

Se agravia también de que se le reclame el IVA y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Sostiene que, una vez ocurrida la importación, el servicio aduanero no tiene facultades para exigir el pago de impuestos que recauda por cuenta de la DGI, menos aún en el caso de impuestos de ejercicio.

Otro de sus agravios se dirige contra la validez constitucional del factor de convergencia. Plantea que respecto de su aplicación a las importaciones es un impuesto, por lo que sería inconstitucional por no respetar el principio de legalidad.

La firma sostiene también que resulta inaplicable el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER). Funda ello en que el DNU que lo estableció se refiere a las deudas en general, pero nada dice con respecto a las tributarias en particular, resultando inaplicables los DNU a una cuestión tributaria.

Finalmente, se agravia de la tasa de intereses aplicada. Es de la idea de que esa tasa es lesiva del derecho de propiedad, del principio de razonabilidad y de la defensa en juicio. El incremento real y desproporcionado de la deuda tributaria es por el mero transcurso del tiempo, cuestión ajena a la voluntad del deudor.

La firma recurrente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución recurridas, con costas.

II.- Que a fs. 35/46 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la parte actora y, a continuación, sostiene que ha quedado suficientemente probado que, a los efectos de una correcta valoración, debe incluirse el canon que abona la importadora por el derecho intelectual de exhibición de la película, debiéndose sumar al precio pagado o por pagar.

Destaca que se trata de un derecho de licencia relacionado con las mercaderías objeto de valoración, que el comprador tiene que pagar como condición de venta. Entiende que la obra cinematográfica es una mercadería y su valor incluye los derechos intelectuales, sin importar que arribe en forma de casete. A su entender la actora parte de un error, asimilando "derechos de reproducción" a "derechos de exhibición". Plantea que los derechos de reproducción excluídos por el GATT aluden a la reproducción física, lo que no tiene vinculación alguna con el concepto de exhibición.

Agrega la representante fiscal que las obras cinematográficas licenciadas deben devolverse al distribuidor o licenciante, no habiendo venta de las mercaderías, lo que la lleva a destacar los fundamentos que llevaron en el estudio de valor a adoptar el método de valoración empleado. Con cita del estudio de valor, sostiene que el servicio aduanero determina el valor en aduana sobre la base de considerar el hipotético valor que tendrían los respectivos soportes físicos en el caso de que fueran objeto de una compraventa, adicionando los importes

pagados por los licenciatarios locales a los sellos extranjeros como retribución de los derechos otorgados bajo la licencia.

Respecto de las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, manifiesta que el servicio aduanero actúa como agente de percepción y que las normas aplicables establecen los montos de la percepción, cómo se determinan, las alícuotas aplicables y sobre qué precio.

Con relación a la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), plantea que, al producirse el hecho imponible bajo la vigencia de lo previsto por el art. 20 de la ley 23.905, la liquidación se efectuó en dólares estadounidenses, resultando de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 y 8 del decreto 214/2002.

Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso, con costas a la actora.

III.- Que a fs. 50 se tiene por contestado el traslado conferido, por agregadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 62/63 vta. y 93/94. A fs. 102 se clausura el período probatorio. A fs. 109 se elevan los autos a esta Sala “E”.A fs. 113 se ponen los autos para alegar, hace uso de ese derecho el Fisco nacional a fs. 120/121. A fs. 126 se dicta llamado de autos a sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas vinculadas a la presente, las cuales tramitaron mediante SIGEA n° 12206-20694-2006, resulta que las mismas se iniciaron como consecuencia de la impugnación presentada por la firma CINTELBA SA contra el cargo tributario formulado por diferencia de tributos basado en la fiscalización de valor llevada a cabo por el servicio aduanero respecto de 14 solicitudes de destinación de importación para consumo registradas en 2001 ante la Aduana de Ezeiza. A fs. 13/15 (refoliado) obra agregada la Nota n° 761/06 (DV EMVI). A fs. 26/31 obra agregada una pericia contable y a fs. 32 una pericia técnica realizada por un ingeniero en telecomunicaciones. A fs. 35/53 se dicta la Nota n° 55/11 (DV EMVI), en la que funcionarios de la División Empresas Vinculadas analizan la conformación del valor en aduana de las mercaderías involucradas. A fs. 58/59 alega la firma importadora. A fs. 73/76 vta. se dicta la resolución recurrida en autos. Corre por cuerda la actuación administrativa SIGEA n° 13681-150-2006, agregada sin acumular, mediante la cual se realizó el estudio de valor de las mercaderías involucradas.

V.- Que corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación formulada contra el cargo n° 1134/2006, por el cual se la intimó al pago de diferencia de tributos con relación a diversas solicitudes de destinación de importación para consumo, se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

La firma recurrente documentó entre enero y diciembre de 2001, en lo que aquí interesa, catorce solicitudes de destinación de importación para consumo de un total de 72 videos casete conteniendo obras audiovisuales y los ubicó en la PA SIM 8524.53.00.900Y que comprendía a “DISCOS, CINTAS Y DEMÁS SOPORTES PARA GRABAR SONIDO O GRABACIONES ANÁLOGAS, GRABADOS, INCLUSO LAS MATRICES Y MOLDES GALVÁNICOS PARA FABRICACIÓN DE DISCOS, EXCEPTO LOS PRODUCTOS DEL CAPÍTULO 37. -Las demás cintas magnéticas. -- De anchura superior a 6,5 mm. Las demás”, declarando valores FOB unitarios de US$ 3, US$ 5, US$ 6 y US$ 10.

Conforme el criterio del servicio aduanero, exteriorizado en el estudio de valor que corre por cuerda a las actuaciones administrativas y en el informe de fs. 35/53 de las actuaciones, en el valor en aduana de las mercaderías debía adicionarse el monto abonado en concepto de derechos de exhibición.

Es preciso señalar que en el sistema del valor del GATT/OMC, plasmado en el Art. VII del Acuerdo General y en

el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT (Acuerdo de Valor), se procura que las mercaderías sean valoradas en aduana por su "valor de transacción", en el entendimiento de que aquel resulta ser el "valor real" de las mercaderías.

En ese sentido, el Acuerdo define al "valor de transacción" como el precio realmente pagado o por pagar por una venta de mercaderías para exportación al país de importación con más/menos los ajustes del art. 8, siempre que no concurran determinadas circunstancias que pueden influir tanto sobre precio de transacción como sobre los ajustes que deban practicarse sobre el precio.

De conformidad con lo establecido en el párrafo 1 de la Introducción General del Acuerdo, el método del valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana. Es así que sólo en los casos en que no pueda determinarse el valor en aduana con arreglo a lo dispuesto en el art. 1 del Acuerdo, es que pueden aplicarse los métodos previstos en los arts. 2 a 7 del Acuerdo, los que corresponde aplicar en orden secuencial, en virtud del principio de prelación.

Esto conlleva que las aduanas no puedan elegir discrecionalmente uno u otro método de valoración de las mercaderías que se les presentan a despacho. Tal es así, que la nota general del Anexo I "Notas Interpretativas" del Acuerdo reza *"Salvo lo dispuesto en el art. 4, solamente cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de un artículo dado se podrá recurrir a las del artículo siguiente"*.

Así las cosas, es menester anticipar que la sola declaración de un precio inferior a los precios corrientes no resulta, por sí mismo, un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de transacción.

Sin embargo, y siendo que lo contrario hubiera impedido o cuando menos dificultado la labor de las aduanas en el combate del flagelo de la sub y la sobre facturación, que afectan no sólo a la renta fiscal sino a los esquemas de control de cambios, es que el Acuerdo reconoce expresamente en su Art. 17 el derecho de las administraciones de aduana de comprobar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración presentados a los efectos de la valoración en aduana.

El párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo agrega que *"... el artículo* (por el Art. 17 al que hacíamos referencia) *reconoce por lo tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor son completos y exactos..."*.

En ese mismo sentido, la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana (aprobada en su reunión del 12/5/1995) reconoce que cuando las aduanas tienen motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de la declaración, podrán pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas.

Ello así, ante una duda fundada, el servicio aduanero se encuentra facultado a investigar y recabar mayor información sobre el valor declarado, a los efectos de determinar si el mismo constituye o no el valor de transacción, de conformidad con el Acuerdo de Valor.

Ha de recordarse que, atento a la imposibilidad de verificar la totalidad de las mercaderías que se importan o se exportan, el servicio aduanero recurre al sistema de control selectivo -azaroso o inteligente-. En virtud de ello, el importador o exportador presenta ante el servicio aduanero una declaración previa, y es a partir de la confianza en la veracidad y exactitud de esa declaración que se sostiene el instituto del "despacho en confianza", que permite

el libramiento de mercaderías sin proceder a la verificación de las mismas.

De la fiscalización resultó que la firma importadora tenía contratos de licencia para la emisión televisiva de las obras audiovisuales involucradas. Siete de esos contratos eran con la firma PARAMOUNT PICTURES CORPORATION, uno con la firma GOLDCREST FILMS INTERNATIONAL y otro con la firma COMAREX SA DE CV. De tres de los contratos suscriptos con PARAMOUNT PICTURES CORPORATION (F600556, F600570 y F600788) y del contrato suscripto con COMAREX SA DE CV surge que el licenciatario asume la obligación de devolver las copias recibidas al licenciante después de la última fecha permitida de emisión.

En virtud de lo expuesto el servicio aduanero consideró, y no fue controvertido por la actora, que en esos casos no hubo compraventa. En el caso de los otros cuatro contratos suscriptos con PARAMOUNT PICTURES CORPORATION (601126, 601232, 601269 Y 601279) y de aquel suscripto con GOLDCREST FILMS INTERNATIONAL, no habiendo referencia a devolución alguna de los videos casete, el servicio aduanero consideró que en esos casos estábamos en presencia de contratos de compraventa.

El servicio aduanero consideró dos situaciones diferentes: una en la que, no habiendo compraventa, correspondía descartar la aplicación del método del valor de transacción y, por lo tanto, valorar a las mercaderías por otro método (en todos esos casos lo hizo por el método del último recurso previsto en el art. 7 del Acuerdo de Valor) y otra situación en la que debía practicarse, sobre el precio de transacción declarado, el ajuste previsto en el art. 8, párrafo 1, inc. c) del Acuerdo de Valor.

El primer supuesto lo aplicó a los videos casete conteniendo obras audiovisuales documentados al amparo de los DI nros. 01-073-IC04-001047-J, 01-073-IC04-002734-N, 01-073-IC04-030497-U, 01-073-IC04-143283-S y 01-073-IC04-153541-Z. El segundo supuesto a aquellos documentados al amparo de los DI nros. 01-073-IC04-002731-K, 01-073-IC04-017251-N, 01-073-IC04-064503-P, 01-073-IC04-078148-C, 01-073-IC04-110906-Y, 01-073-IC04-116725-T, 01-073-IC04-123508-Z, 01-073-IC04-166115-R y 01-073-IC04-025141-K.

VI.- Que siendo que, como quedara ya expuesto, la recurrente se agravia, por un lado, de que el servicio aduanero se haya negado a darle a los derechos de exhibición los mismos efectos que a los derechos de reproducción y, por el otro, de que el pago sea sobre el material objeto de adecuación en el país, cabe referirse en primer término a la procedencia del ajuste en cuestión.

En lo atinente a este punto el art. 8 del Acuerdo de Valor establece que: *"Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: […] c) los canones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados canones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar"*.

Las condiciones concurrentes para la procedencia del ajuste en cuestión son:

1. Que el correspondiente canón o derecho de licencia guarde relación con las mercaderías importadas;

2. Que el comprador tenga que pagar el canón o derecho de licencia directa o indirectamente;

3. Que el pago del canón o derecho de licencia sea condición de venta de las mercaderías importadas;

4. Que ese canón o derecho de licencia no se encuentre ya incluido en el precio realmente pagado o por pagar de

las mercaderías importadas.

No se encuentra controvertido en autos que el canon haya sido abonado por el importador (a su vez, comprador de las mercaderías). Lo que pareciera soslayar la firma recurrente es que esos derechos no están relacionados con las mercaderías objeto de valoración, ya que sostiene que no se pagaron sobre las mercaderías importadas, sino sobre el material que fue objeto de adecuación en el país.

No le asiste razón a la actora en ese punto. Lo cierto es que en los contratos no se impone obligación alguna de conversión del material importado, sino que ello derivaría de una necesidad de la propia firma importadora por limitaciones tecnológicas según sus propias manifestaciones. Lo que claramente se desprende de los contratos de licencia es que los derechos de exhibición se abonan respecto de las obras audiovisuales contenidas en las mercaderías importadas. Por lo demás, y de conformidad con el criterio exteriorizado en la Opinión Consultiva 4.4 por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, que se comparte, la transformación menor en una mercadería no excluiría que el canon o derecho de licencia se considere relacionado con la mercadería importada. En definitiva, lo que debe analizarse es la relación entre la mercadería importada y el canon, más allá de las posibles adaptaciones o transformaciones posteriores.

Si bien tampoco se encuentra controvertido por parte de la firma importadora en forma explícita que el pago del canon sea condición de venta de las mercaderías importadas para consumo, lo cierto es que este requisito guarda estrecha conexión con el anterior.

Cabe señalar que en la Nota Interpretativa 2 al art. 8.1.c) del Acuerdo, contenida en su Anexo I, se vuelve a hacer referencia al concepto de “condición de venta”, pero no se define allí al vocablo, como tampoco se lo hace en el articulado del Acuerdo (en el Anexo III, párrafo 7, se vuelve a hacer referencia al vocablo condición de venta -aunque en relación al concepto de precio realmente pagado o por pagar-, pero tampoco se lo define).

Participamos de la idea de que el pago del canon o derecho de licencia es “condición de venta” cuando, sin dicho pago, las mercaderías no hubieran sido vendidas por el vendedor.

En definitiva, lo que determina la existencia de una condición de venta es que las mercaderías sean vendidas sí, y solo sí, es abonado el canon o derecho de licencia, con la excepción del supuesto en que la vinculación entre comprador y vendedor influye en el no pago del canon (supuesto este último que no se presenta en el caso de autos).

En el caso de autos, de las claúsulas de los instrumentos por los que se documentaron los contratos de licencia resulta que la firma importadora no hubiera podido razonablemente adquirir las mercaderías sin pagar el canon, siendo que esas importaciones se producían al exclusivo efecto de la exhibición de las obras audiovisuales por televisión.

En cuanto a la equiparación de los derechos de exhibición a los de reproducción, adelanto que no se comparte la postura de la recurrente. Debe distinguirse el derecho de reproducción del derecho de exhibición. Mientras que en un caso estamos ante una mera copia de un original, v.gr. si se importara una película y se pagaran derechos para obtener copias de esa misma película para la comercialización de las mismas, en el otro el canon se abona por la exhibición comercial del original, cuya duplicación no se autoriza.

Es preciso destacar que mediante la Nota Interpretativa 1 al art. 8.1.c) del Acuerdo, contenida en su Anexo I, se excluye de ese ajuste exclusivamente a los derechos de reproducción. Dicha exclusión no tiene fundamento en que esos derechos no adicionen valor en sentido económico a la mercadería en cuestión -que sí lo hacen, al igual

que los de exhibición-, sino que se trata de una exclusión basada en cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia de los negociadores del texto del tratado internacional. Tratándose esa exclusión de un beneficio tributario que reduce la base imponible, debe interpretarse su alcance con carácter restrictivo, no siendo posible ampliar su alcance a unos derechos distintos a los previstos en la norma como pretende la recurrente.

VII.- Que corresponde analizar la procedencia de la aplicación del método del último recurso previsto en el art. 7 del Acuerdo de Valor para valorar a los videos casete conteniendo obras audiovisuales documentadas al amparo de los DI nros. 01-073-IC04-001047-J, 01-073-IC04-002734-N, 01-073-IC04-030497-U, 01-073-IC04-143283-S y 01-073-IC04-153541-Z.

La inexistencia de un contrato de compraventa en esos casos, que constituye uno de los elementos que integran el concepto de precio de transacción contenido en el art. 1 del Acuerdo de Valor, lleva a que no pueda determinarse el valor en aduana con arreglo al método de valor de transacción.

A criterio del suscripto, el servicio aduanero ha justificado debidamente en el estudio de valor que corre por cuerda a las actuaciones administrativas la inaplicabilidad de los métodos previstos en los arts. 2, 3, 5 y 6 del Acuerdo de Valor. Ello teniendo en cuenta el orden secuencial que debe respetarse, en virtud del principio de prelación.

Respecto de los métodos de mercaderías idénticas y similares previstos en los arts. 2 y 3 del Acuerdo, cabe tener presente que si bien en este mismo expediente se documentaron otros videos casetes conteniendo obras audiovisuales que fueron valorados por el servicio aduanero por el método de valor de transacción, lo cierto es que eso no vuelve a aquellos videos casetes ni idénticos ni similares a estos otros, toda vez que tienen incorporados contenidos intelectuales que no pueden considerarse idénticos o similares en los términos del Acuerdo de Valor.

Con relación al método deductivo previsto en el art. 5 del Acuerdo cabe señalar que tampoco resulta aplicable. Ello por cuanto las mercaderías importadas no son objeto de reventa en plaza.

En lo que hace al método reconstruido previsto en el art. 6 del Acuerdo, habría imposibilidad fáctica de obtener los costos de esas mercaderías. En particular porque la mayor parte de su valor viene explicado por el contenido intelectual incorporado.

Así las cosas, resulta conforme a derecho la aplicación del método del último recurso previsto en el art. 7 del Acuerdo. Esa aplicación procede con los límites impuestos por el acuerdo internacional, vale decir, que no se base en:

a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;

b) un sistema que prevea la aceptación, a afectos de la valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;

c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;

d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;

e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;

f) valores en aduana mínimos;

g) valores arbitrarios o ficticios.

No se evidencia que en autos el servicio aduanero haya violado esos límites, ni que resulten conclusiones irrazonables como planteara la actora. En efecto, la forma en que el servicio aduanero aplicó el método se condice con lo establecido en la Nota Interpretativa 2 al art. 7 del Acuerdo, contenida en su Anexo I. Aquella nota establece que *"los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7"*.

En definitiva, lo que ha habido es una flexibilidad razonable en la aplicación del método de valor de transacción previsto en el art. 1 del Acuerdo. El servicio aduanero, pese a no haber existido compraventa, valoró a los videos casete considerando precio de transacción a aquél declarado como precio FOB por la propia recurrente, adicionando el monto debidamente repartido de los derechos de exhibición (conf. art. 8.1.c del Acuerdo) de esas obras audiovisuales, tal como ocurriría por aplicación del método valor de transacción si hubiera habido compraventa.

VIII.- Que no existiendo una interpretación general emanada de autoridad competente (Presidente de la Nación, entonces Ministro de Economía, Secretario de Hacienda o Administrador Federal de la AFIP o en quien aquellos pudieron haber delegado esa potestad) con anterioridad al pago formulado por la firma importadora al tiempo del registro de las solicitudes de destinación, no corresponde la aplicación de lo dispuesto en el art. 793 del CA.

Cabe señalar que la autorización a retiro a plaza de la mercaderías sin observaciones no implica un criterio interpretativo regladamente fijado, toda vez que ello no es óbice para que, en el control *ex post* realizado de conformidad con el art. 249 del CA y hasta el plazo de prescripción, el servicio aduanero realice las observaciones y/o formule las denuncias que se estime corresponder y/o formule liquidaciones suplementarias de tributos respecto de esas mismas declaraciones comprometidas, sin distinción del canal de selectividad por el cual hubieran tramitado las solicitudes de destinación.

IX.- Que, en cuanto al factor de convergencia, resulta de aplicación lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Jurado Golf SA C/ EN – DGA – resol. 433/07 (ADEZ) s/ Dirección General de Aduanas" del 1/11/2011 que, con remisión al Dictamen de la Procuradora General, consideró con relación a la naturaleza jurídica del factor de convergencia que *"constituye, sin hesitación, una 'contribución' en los términos de los art. 4º y 17 de nuestra Constitución Nacional, de inocultable materia tributaria, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos -determinados por la norma- en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos"*.

Agregó que *"no puede sostenerse que tal contribución goce de cobertura legal suficiente ya que, en efecto, la ley 24.425 (invocada en los "vistos" del decreto 803/01) no crea detracción patrimonial coactiva alguna como la de que aquí se trata, ni autoriza su creación. Y, por otra parte, tampoco ello está contemplado en la órbita competencial habilitada para el Poder Ejecutivo Nacional por el inc. 1º del art. 99 de la Constitución Nacional (arg. Fallos: 182:410)"*.

En virtud de lo expuesto, el Máximo Tribunal consideró que el decreto 803/2001 creó un tributo, vulnerando el principio de reserva legal, contradiciendo así, los arts. 4; 17; 52; 75 incs. 1 y 2 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, motivo por el cual corresponde hacer lugar a la impugnación de la firma importadora en lo que hace a ese rubro, con costas por su orden, dado que el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es

de fecha posterior a la interposición del presente recurso.

X.- Que, con respecto al IVA reclamado, el art. 1, inc. c) de la ley de IVA establece entre los hechos imponibles de ese impuesto a la importación definitiva de cosas muebles. Al respecto, el decreto reglamentario expresa que *"se entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero"*.

Es preciso señalar que por el DNU 2394/91 y conc. facultó a la entonces Administración Nacional de Aduanas a intervenir en carácter de agente de retención y/o percepción del IVA, con arreglo de las disposiciones que dicte la Dirección General Impositiva (DGI), por lo tanto corresponde confirmar el reclamo de IVA.

Que, en virtud los agravios vertidos por la actora en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, es que debe señalarse la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. 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)".

Que, 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".

Que, 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, por lo que corresponde revocar las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias, con costas por su orden, en virtud de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también a la fecha de la presente interposición de recurso.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

Importe de ajuste FOB	Derechos de importación	T.E.	Base IVA	IVA 21%	Total Tributos
120.792	27.652,37	603,96	149.048,33	31.300,15	59.556,48

XI.- Que corresponde tratar a continuación el agravio de la recurrente referido a la aplicación del CER al monto reclamado en concepto de tributos.

En lo que aquí interesa, por el art. 1º del decreto 214/02 se dispuso la transformación a pesos de las obligaciones de dar sumas de dinero que, existiendo a la fecha de sanción de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario (6/1/2002), estuvieran expresadas en dólares estadounidenses y no se encontrasen ya convertidas a pesos. Asimismo, por el art. 8º del decreto 214/02 se dispuso que *"las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán en razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1)*".

Por su parte, el artículo antes citado, además de transformar a pesos la obligación, estableció la aplicación de lo dispuesto en el art. 4º de esa norma con relación al CER (lo que resultó ratificado posteriormente por la ley 25.820 que modificó el art. 11 de la ley 25.261 de Emergencia Económica y Reforma del Régimen Cambiario).

Cabe señalar que no resulta de aplicación al caso de autos, a los efectos de convertir en moneda de curso legal la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería de la operación que nos ocupa, el art. 639 del CA. Ello por cuanto el art. 20 de la ley 23.905 modificó, en lo que aquí respecta, al art. 639 del CA, siendo que por el segundo párrafo del artículo 20 de la mencionada ley se estableció que, a los efectos del pago de los derechos de importación, exportación, así como los demás tributos que gravan la importación y exportación (para consumo, en este caso), correspondería 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-.

Es dable advertir que la determinación en dólares estadounidenses de los tributos que gravan la importación para consumo, establecida por el art. 20 de la ley 23.905 -ya comentado-, no puede válidamente ser interpretada como un mecanismo de indexación por precios -que es lo se encuentra prohibido por los arts. 7º y 10 de la ley 23.928-. En efecto, es la propia ley de Convertibilidad la que, además de prohibir la indexación por precios, modificó el art. 617 del ex Código Civil, previendo como de dar sumas de dinero a la obligación de dar moneda que no sea de curso legal en la República, por lo que, en modo alguno, puede interpretarse que la determinación de una obligación en moneda extranjera constituya un mecanismo de indexación toda vez que, como fuera reiteradamente sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no cabe suponer que el legislador haya actuado con inconsecuencia o imprevisión al dictar las leyes (entre otros, Fallos: 307:518; 330:1910).

Ello así, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905, la obligación tributaria que nos ocupa -en lo que se refiere a los tributos que gravan la importación para consumo, de conformidad con el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente antes mencionado- nació expresada en dólares estadounidenses, subsistiendo como tal al 6/1/2002 (fecha de sanción de la ley 25.561 de Emergencia Económica y Reforma del Régimen Cambiario), no habiéndose pesificado con anterioridad a esa fecha, por lo cual resultó alcanzada por la pesificación dispuesta por el art. 8º del decreto 214/2002.

La liquidación de tributos que resultó notificada a la aquí recurrente fue practicada recién en noviembre de 2006 (ver fs. 15 ref./16 de las actuaciones administrativas) y notificada a la firma importadora y a la aseguradora aquí recurrente el 28/11/2006 (ver fs. 17 de las actuaciones administrativas), habiendo sido correctamente expresada en moneda nacional en el cargo formulado, siendo que a esa fecha, como ha quedado expuesto, ya se encontraba vigente el decreto 214/02, que dispuso la pesificación de la obligación tributaria -en lo que se refiere a los tributos que gravan la importación para consumo-.

Sentado lo que antecede, resulta procedente la aplicación del CER.

XII.- Que, en cuánto a la tasa de interés aplicable, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en autos "Arcana, Orazio s/ demanda de repetición objetos suntuarios" del 18/3/1986 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 308:283).

En materia aduanera ese mismo criterio se sostuvo en autos "Neumáticos Goodyear SA (TF 8659-A) c/ ANA" del 9/11/2000 (Fallos 323:3412) y más recientemente fue ratificado por la actual conformación del Máximo Tribunal en materia de tributos provinciales en los autos "Desarrollos al Costo SRL c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" del 2/5/2019.

Respecto de la improcedencia del cómputo de intereses al resultar de aplicación el CER planteada por la actora, cabe destacar que si bien por el art. 7º del decreto 410/02 se estableció que a las relaciones jurídicas previstas en el art. 8º del decreto 214/02, no le serían aplicables las tasas de interés estipuladas en el art. 4º del decreto 214/02, es preciso señalar que ello no constituye obstáculo alguno a la aplicación de intereses sobre el tipo de obligaciones allí previstas.

Cabe recordar que lo que establece el art. 4º del decreto 214/02 es la aplicación de una tasa de interés mínima para los depósitos y una máxima para los préstamos vinculados con el sistema financiero, es decir que, en el caso de deudas en moneda extranjera con el sistema financiero, lo que vino a establecer el art. 4º del decreto 214/02 es una limitación forzosa a la tasa de interés aplicable a esas deudas por parte de las entidades financieras, y no el devengamiento de intereses para obligaciones que originariamente no lo preveían, así como tampoco de ello se colige la prohibición de que las obligaciones no vinculadas con el servicio financiero devenguen intereses resarcitorios.

En definitiva lo que ocurrió es que, ante la existencia de interpretaciones divergentes respecto del alcance o no de esa limitación a las tasas de interés a aplicar a las obligaciones resultantes de contratos o relaciones jurídicas previstas en el art. 8º del decreto 214/2002 (en particular, a obligaciones entre particulares), el Poder Ejecutivo Nacional estableció en el art. 7º del decreto 410/02, que no le serán aplicables a las situaciones jurídicas alcanzadas por el art. 8º del decreto 214/2002 las tasas de interés estipuladas en el art. 4º del decreto 214/02, sin que ello implique -como se señalara anteriormente- la prohibición de aplicar intereses sobre ese tipo de obligaciones. Por el contrario, lo que se estableció es que ese tipo de obligaciones se encontraban excluidas de la limitación establecida respecto de las deudas con el sistema financiero.

No puede dejar de señalarse que, atendiendo a la naturaleza de ese coeficiente, es pacífica la jurisprudencia en sostener que su finalidad fue morigerar los efectos de la devaluación de la moneda nacional, compensando al acreedor por la pesificación de su crédito impuesta legalmente y, a su vez, no tornar de cumplimiento imposible la obligación originalmente debida en dólares por el deudor.

Al señalar la actora que, por la aplicación de los intereses sobre el monto con más el CER, se estaría produciendo un incremento desproporcionado de la deuda tributaria, parecería que pretende verse beneficiada exclusivamente con la pesificación dispuesta por la normativa de emergencia, sin su contrapartida, esto es, la aplicación del CER. Debe tenerse presente que no se trata de un mecanismo de indexación por precios -la cual se encuentra prohibida por lo dispuesto en los arts. 7º y 10 de la ley 23.928-, sino de compensación al acreedor (en este caso el Fisco nacional) ante el cambio forzoso de la moneda en que originariamente era debida la obligación tributaria.

En ese sentido, el art. 11 de la ley 25.561 (con la modificación introducida por la ley 25.820) estableció la

posibilidad de reajuste equitativo para el supuesto en que, por aplicación del coeficiente, la obligación resulte superior a la originalmente debida, cuestión que dista de presentarse en el caso de autos, toda vez que mientras que la cotización del dólar estadounidense al mes de marzo de 2022 fue de $ 109,97, el CER fue 42,61, vale decir, un 62% inferior.

En virtud de lo dispuesto, resultan de plena aplicación sobre la obligación tributaria aquí discutida los intereses resarcitorios devengados desde el vencimiento del plazo de 10 días contados desde la fecha de notificación del cargo tributario a la aquí recurrente (conf. art. 794 del CA), vale decir, desde el 13/12/2006.

Por ello, **VOTO** por:

1. Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA n° 6432/2011, recaída en el expediente SIGEA n° 12206-20694-2006, en cuanto exige el pago de tributos (derechos de exportación, tasa de estadística e IVA), declarando que su importe asciende a la suma de CINCUENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS ($ 59.556,48) con más el CER y los intereses del art. 794 del CA, que deben calcularse desde el 13/12/2006 hasta la fecha de su efectivo pago, y revocar el factor de convergencia y las percepciones de IVA adicional y ganancias.

2. Imponer las costas a la actora por el importe que se confirma y, en relación a los rubros que se revocan, imponerlas en el orden causado.

El Dr. Soria dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1. Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA n° 6432/2011, recaída en el expediente SIGEA n° 12206-20694-2006, en cuanto exige el pago de tributos (derechos de exportación, tasa de estadística e IVA), declarando que su importe asciende a la suma de CINCUENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS ($ 59.556,48) con más el CER y los intereses del art. 794 del CA, que deben calcularse desde el 13/12/2006 hasta la fecha de su efectivo pago, y revocar el factor de convergencia y las percepciones de IVA adicional y ganancias.

2. Imponer las costas a la actora por el importe que se confirma y, en relación a los rubros que se revocan, imponerlas en el orden causado.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones a la DGA y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Juárez y Juan Manuel Soria, en virtud de la excusación formulada por la Dra. Cora Musso –conf. art. 1162 del C.A. y art. 59 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación-.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 14:07:26 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 16:03:02 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 16:03:03 -03:00