República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-81416539-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia (2019-108558027)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino, Christian M. González Palazzo y Cora M. Musso (Vocal subrogante) para dictar sentencia en los autos caratulados “**FALABELLA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación**”, **EX-2019-108558027- -APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que mediante la presentación RE-2019-108452811-APN-SGASAD#TFN, se presenta por apoderado la firma FALABELLA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° 111/19 (DI VACD), dictada con fecha 12/11/19, por el Director de Valoración y Comprobación Documental, en las actuaciones SIGEA n° 13806-369-2007/9, mediante la cual se rechazó la impugnación oportunamente deducida contra el cargo n° 1/18, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a la mercadería declarada en las destinaciones de importación para consumo por ella realizada durante el año 2012. Explica que el fundamento del proceder aduanero se debió a que en virtud de contratos de licencia celebrados con diversos licenciantes la firma debió adicionar las regalías abonadas al valor de transacción de las mercaderías importadas a consumo. Realiza un reconocimiento parcial del ajuste de valor respecto a los períodos 2013-2015. Plantea la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos durante el período 2012. Sostiene que no operó ninguna causal suspensiva ni interruptiva establecida en el C.A. por lo que corresponde declarar prescripta dicha acción. Expresa que el planteo de la Aduana respecto al art. 17 de la ley 26.860 no alcanza a las deudas aduaneras y mucho menos a los contribuyentes que no se adhirieron al régimen allí estipulado. Hace transcripción de los debates parlamentarios sobre la ley, en lo que refiere al artículo en cuestión. Se refiere a la Resolución Gral. N° 3509/13. Considera que dicha Resolución tiene un claro exceso de facultades. Subsidiariamente, se agravia del reclamo del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias. Sostiene la inconstitucionalidad del reclamo tributario en dólares y los intereses resarcitorios. Expresa que ello es contrario a la buena fe, la equidad y la justicia. Manifiesta que existe una repotenciación de la deuda exigida por el servicio aduanero. Hace referencia a las Resoluciones n° 841/10, 50/19 y 598/19. Solicita morigeración de la tasa de interés pretendida por el Fisco. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2020-55266253-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal contesta el traslado

conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa. Por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora. Expresa la improcedencia de la excepción de prescripción para percibir tributos. Se refiere al art. 17 de la ley 26.860 y la Resolución Gral. N° 3509/13. Sostiene la validez del cargo formulado. Considera ajustado a derecho la exigencia del pago del IVA Adicional, Impuesto a las Ganancias e intereses. Expresa la imposibilidad del TFN de declarar la inconstitucionalidad de las normas. Se refiere a las Resoluciones 314/04 y 598/19. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- Que la Actuación SIGEA n° 13806-369-2007/9 se inicia a fs. 2 con el Informe de Valor de la División Empresas Vinculadas mediante Nota n° 1144/17. A fs. 8/9, obra liquidación de tributos respecto al período 2012-2015. A fs. 10/12 vta., la firma FALABELLA S.A. impugna el cargo formulado respecto al período 2012 y consiente los períodos 2013-2015. A fs. 26, obra Nota n° 181/18 de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental. A fs. 35, obra liquidación de tributos respecto al período 2012. A fs. 36/37, obra Dictamen n° 116/19. Finalmente, a fs. 39/42, con fecha 12/11/19, se dicta la Resolución n° 111/19 (DI VACD), apelada en autos.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde a este Tribunal analizar el planteo de prescripción respecto de la acción del Fisco para percibir tributos introducida por la actora en su presentación inicial, respecto del cargo n° 1/18, en referencia a las destinaciones del período 2012.

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la recurrente consintió parcialmente el cargo n° 1/18 (a fs. 10/12 vta. de las act. adm) formulado por el servicio aduanero como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías importadas por la firma, en las destinaciones documentadas entre los años 2012-2015, al que no se les habría incluido, en ninguno de los precios allí documentados, el valor de las regalías sobre la base de contratos celebrados por la recurrente con distintos proveedores del exterior que implicaban como condición de venta el pago de dichas regalías.

Que, al efecto, la actora consintió tanto en sede administrativa como en esta instancia que sobre el valor de aduana de las mercaderías correspondía adicionar el importe de las regalías, en relación a los períodos 2013-2015.

Que en cuanto a las destinaciones del período 2012, en referencia a la acción del Fisco para percibir tributos, la recurrente sostiene se encuentra prescripto, habiendo operado el plazo regulado en el art. 803 del Código Aduanero que establece el plazo de cinco años que comienza a correr a partir del día primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado de conformidad con el artículo 804, primera parte, del referido texto legal.

Que, en consecuencia, las operaciones documentadas durante el año 2012, -cuyo período prescriptivo comenzó a correr a partir del 1/01/2013- habrían prescripto en fecha 31/12/2017, toda vez que no existieron causales suspensivas ni interruptivas de las establecidas en los artículos 805 y 806 del Código Aduanero.

Que, no obstante, la Aduana sostuvo que el curso de la prescripción fue suspendido por el artículo 17 de la ley n° 26.840, de “Exteriorización voluntaria de la tenencia en moneda extranjera en el país o en el exterior”, publicada en el Boletín Oficial en fecha 3/06/2013, que estableció: “Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas

con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales". Entendiendo, que el término expresado en la norma "carácter general" abarca a todos los contribuyentes y/o responsables independientemente de si estos se hayan adherido, voluntariamente o no, a dicho régimen.

Que, asimismo, la AFIP para la aplicación de lo dispuesto en el artículo antes citado, dictó la Resolución Gral. n° 3509/013, que en el artículo 7 expresa: "La suspensión del curso de la prescripción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de esta Administración Federal y para aplicar multas relacionadas con los mismos, así como la caducidad de instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales, prevista con carácter general en el Artículo 17 de la Ley nº 26.860, alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables, hayan o no exteriorizado moneda extranjera en los términos del régimen reglamentado por esta resolución general.".

Que en esta instancia la recurrente sostiene que la suspensión de un año del curso de la prescripción del Fisco para percibir tributos establecido en el art. 17 de la ley n° 26.840 , no alcanza a aquellos contribuyentes que no se hayan adherido al régimen que allí se establece, por lo que entiende que no sería de aplicación al caso.

V.- Que, al respecto, es necesario precisar el alcance del precepto "carácter general" contenido en la norma precedentemente mencionada, toda vez que la Aduana entiende que por esa expresión emanada de la norma procede la aplicación de la suspensión anual de la prescripción, materia de agravios en los presentes autos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Fisco Nacional (D.G.I.) c/ Distribuidora del Plata S.R.L. s/ejecución fiscal", sentencia del 26/11/91, en relación al término expresó: "*…no cabe atribuirle por vía de interpretación un alcance que difiera de la literalidad de su texto"*. Agregando, asimismo, que: "*…alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula –a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone "con carácter general"*. (Cfr. Considerandos 4° y 5°).

Que la actora en su escrito de apelación alude a que en los debates parlamentarios de la ley 26.860, precisamente en alusión al referido artículo 17, se habría manifestado la intención de limitar el alcance del acto de prescripción suspensiva solo a aquéllos contribuyentes que se adhirieran al régimen de regularización de la mencionada ley en virtud de la respuesta -con carácter previo a la votación- del miembro informante de la Cámara de Diputados. Encontrando, con ello, sustento en la pauta hermenéutica del Alto Tribunal según la cual "*Los debates parlamentarios constituyen la interpretación auténtica de la ley*" (Fallos: 313:1333, entre muchos otros), a los fines de desentrañar la verdadera intención del legislador.

Que, por el contrario, la Procuración General de la Nación en la causa "Banco Columbia S.A. c/ D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo", de fecha 28/06/2019, se pronunció sobre el alcance del art. 7 de la Ley 26.860, estableciendo que: "*…cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y debe darse a las palabras de la ley el significado que tiene en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649)."*. Además, en cuanto a los debates parlamentarios expresó: "*…forzoso es reconocer que el entrecruzamiento de opiniones y de pluralidad interpretativa que se puede verificar en el marco del debate parlamentario no trasciende la inevitable subjetividad de las personas que lo componen y, por lo tanto, es inhábil para cambiar el sentido de lo expresamente sancionado en la ley, a la que deben –como regla- atenerse los operadores jurídicos (arg. De Fallos: 341:1768)."* (Cfr. Punto VII, Párrafos 8° y 13°).

Que, en consecuencia, resulta evidente que la ley ha sido clara al establecer su extensión y, en lo que refiere a los debates parlamentarios, estos no han sido de suficiente relevancia como para generar un criterio unificado que se exprese en la norma.

Que, por lo dicho, corresponde desestimar el planteo de prescripción opuesto por la parte actora.

VI.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados es importante aclarar que la recurrente no controvierte el ajuste de valor practicado por el servicio aduanero durante el período 2012, por lo que no cabe pronunciarse sobre ello.

Que, no obstante, corresponde referirse la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas respecto de las sumas correspondientes a las percepciones por IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, así como también, de la tasa de interés aplicada sobre los cuales la recurrente manifiesta agravios.

Que en cuanto a las percepciones del IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias que fuere exigida por el servicio aduanero, en la liquidación tributaria formulada, 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, en relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias, 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 adecuadamente 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 que se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

VII.- Que la recurrente considera que el reclamo en dólares estadounidenses no es procedente por cuanto se trata de una moneda que no es de curso legal en nuestro país y por cuanto su cómputo significa una violación de la ley de convertibilidad 23.928 que fue sancionada con posterioridad a la ley 23.905. Además, afirma que la ley 23.905 no alcanzaría ni el adicional del IVA ni el impuesto a las ganancias pues no constituyen derechos de importación y que, por ende, no corresponde que ellos se determinen en dólares estadounidenses. Se agravia, asimismo, de los intereses por considerar que son extremadamente confiscatorios y que lesionan el derecho de propiedad.

Que en relación al agravio expresado por la actora relativo 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.

VIII.- Que corresponde expedirse acerca del agravio relativo a la inconstitucionalidad de los intereses aduaneros, solicitada por la recurrente, en el recurso de apelación. Ello por cuanto la recurrente considera que los mismos generan una extrema confiscatoriedad y lesionan el derecho de propiedad.

Que, al efecto, me he pronunciado al respecto en el precedente "ALPEMAR S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación", expte. n° 36.110-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, sin perjuicio de dicha posición, 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.

IX.- 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) que, dentro del actual contexto económico, alcanza el 3% mensual, 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, en la actualidad 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.

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)

En similar sentido, 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 la Resolución Nro. 598/19 –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 en la especie serán del 0,83% y 1% mensual, respectivamente, es decir, del 9,96% y 12% anual.

X.- Que atento lo expuesto resulta ajustado a derecho que en sede aduanera se practique una nueva liquidación tributaria, teniendo en cuenta la clasificación y valoración de la mercadería realizada por el servicio aduanero a fs. 35 de las actuaciones administrativas.

Por lo expuesto, **VOTO por**:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N°111/19 (AD VACD) con excepción de las percepciones por el IVA adicional y por el Impuesto a las Ganancias, recaída en las actuaciones SIGEA N° 13806-369-2007/9 con más los intereses del art. 794 del Código Aduanero que deberán calcularse de acuerdo a lo señalado en el Considerando IX del presente voto.

2.- Las costas se imponen a la vencida, con excepción de lo relativo a las percepciones por el IVA adicional y por el impuesto a las ganancias, que se distribuyen por su orden.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que me adhiero a lo propuesto por el Dr. Garbarino con excepción a lo sentado en el punto I *in fine* respecto de cómo deberán calcularse los intereses adeudados por la recurrente, en tanto morigera la tasa de interés a aplicar, tal lo desarrollado en el Considerando IX de su voto.

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 N° 111/19 (AD VACD) recaída en el expte SIGEA N°13806-369-2007/9 con excepción de las percepciones por el IVA adicional y por el Impuesto a las Ganancias con más los intereses del art.794 del Código Aduanero.

2.- Costas a la actora vencida y por su orden en relación a los rubros del IVA Adicional y Ganancias que por este pronunciamiento se revocan.

La Dra. Musso dijo:

En mi carácter de Vocal subrogante sólo debo expedirme, en relación a la tasa de interés aplicable aspecto sobre el que no hay acuerdo en los votos precedentes. Respecto de la cuestión adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N°111/19 (AD VACD) recaída en el expte SIGEA N°13806-369-2007/9 con excepción de las percepciones por el IVA adicional y por el Impuesto a las Ganancias con más los intereses del art. 794 del Código Aduanero.

2.- Costas a la actora vencida y por su orden en relación a los rubros del IVA Adicional y Ganancias que por este pronunciamiento se revocan.

Regístrese y Notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.05 15:20:54 -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: 2022.08.05 15:38:35 -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: 2022.08.05 19:12:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.05 19:12:17 -03:00