Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-46313308-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

Referencia: SENTENCIA. EX-2021-53522437-HB FULLER ARGENTINA SAIYC

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"HB FULLER ARGENTINA SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL Y COMERCIAL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2021-53522437- -APN-SGASAD#TFN**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que mediante IF-2021-53522349-APN-DTD#JGM se presenta la firma referida en el epígrafe, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución nº 8145/2018, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA nº 112197-7833-2013, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $75.426,52 por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT nº 08 001 IT14 002655 X y se le exige el importe de u$s 20.319,64 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y $ 128.839,93 en concepto de IVA Adicional y Ganancias. Destaca que tomó conocimiento del sumario siete años después de la oficialización de los P.E. y no obstante ello, acompañó la documentación en sede aduanera que acredita la cancelación de la mercadería en tiempo y forma. Plantea la prescripción del fisco para percibir los tributos y exigir la multa. Destaca que la apertura de sumario de fecha 11/11/2014 fue un acto de mero trámite emitido al solo efecto de interrumpir la prescripción penal. Pone de resalto que la duración del proceso infraccional viola ostensiblemente las garantías del administrado. Invoca jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("*Bossi y García" del 08/11/2011 y "Losicer, Jorge Alberto y Otros" del 26/06/2012*). Asimismo, aduce que no ha cometido la infracción que se le imputa y que se reexportó la totalidad de la mercadería mediante los P.E. números 08001EC03017606K, 08001EC03015412D, 08001IC81000678V, 08001EC03017495Z, 08001EC03014583L, 08001EC03017330E, 08001EC030164887Z y 08001EC03016347L y que importó para consumo mercadería mediante los DI nros. 08001IC81001739U, 08001IC81000643N,

08001IC82001370M y 08001IC84002212K. Pone de resalto que la Secretaría de Industria, Comercio y Minería del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos no emitió el CTC; lo que entiende que no le es imputable a la importadora. Se agravia porque la aduana no analizó la documentación acompañada en sede aduanera debido a que se encontraba al filo de la prescripción penal y tributaria; por lo que termina condenando a la aquí actora con fundamento en que "*el CTC declarado en el SIM no es el que se encuentra adjuntado en la documentación acompañada en cuerda separada*". Solicita se declare la nulidad de la resolución aquí apelada con fundamento en que la aduana no explica de manera adecuada porqué entiende que no se ha cancelado el DIT. Asimismo, destaca que si bien no desconoce que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de importación temporaria se encuentra a cargo de la importadora, dicha exigencia no debe exceder el marco de lo razonable. En subsidio, impugna la liquidación tributaria por haber sido efectuada en dólares estadounidenses. Aduce que no existe norma alguna que autorice a sostener la vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 ya que ello se había dispuesto antes de la sanción de la ley 23.928 como forma de evitar la depreciación de los tributos adeudados por los importadores y exportadores. Asimismo, sostiene que la tasa de interés del art. 794 del Código Aduanero –fijada en un 3% mensual- implica una doble repotenciación de la deuda, toda vez que entiende que de aplicar una tasa de interés tan alta sumado a que los tributos se liquidan en dólares se genera una situación de desproporcionalidad; por lo que solicita se ordene una nueva liquidación estableciendo una tasa de interés razonable a una deuda determinada en dólares, puntualmente solicita una tasa del 0,83% mensual. A su vez, impugna los rubros de IVA Adicional y Ganancias por aplicación del fallo *"Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ENDGA Resol. 2590/06 (Expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas"*. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 898 del C.A. Ofrece prueba, efectúa reserva de caso federal y finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2021-85950573-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal, por medio de sus apoderadas y contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa un breve relato de lo acontecido en sede aduanera y realiza una negativa genérica de las afirmaciones efectuadas por la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Con relación a la prescripción tributaria, cita el art. 805 del C.A, y concluye que la acción del Fisco no se encuentra prescripta por encontrarse desde la fecha de apertura del sumario suspendido el plazo de prescripción para exigir los tributos. Cita jurisprudencia y el art. 1094 del C.A. Destaca que en el auto de apertura sumario se imputa la presunta infracción al art. 970 del C.A., por lo que el hecho constitutivo infraccional estaba determinado, concordantemente con la denuncia obrante a fs. 1 de las actuaciones administrativas. Es por ello que sostiene que el auto de apertura de sumario resulta válido para suspender el cómputo de la prescripción tributaria. Con relación a la prescripción penal, aduce que el cómputo del plazo de prescripción se interrumpió con el auto de apertura de sumario, conforme lo dispuesto en el art. 937, inc. a), del C.A. Aduce que no se configura un retardo de justicia exclusivamente imputable a la autoridad administrativa jurisdiccional y destaca que no hay en sede aduanera una solicitud de pronto despacho. Por otro lado, aduce que una de las características de la figura infraccional en trato es que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de Importación Temporaria recae sobre la importadora; siendo ella (o su responsable solidario) quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido total y acabadamente con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado, lo cual no sucede en autos. Alega que las expresiones de la parte actora no alcanzan a desvirtuar las pruebas aportadas en la causa, verificándose la existencia de la infracción aduanera que se le

imputa a la firma importadora y produciéndose en consecuencia el siniestro que autoriza a la D.G.A. a reclamar el pertinente pago de multa a H.B. FULLER SAIC, y también los tributos adeudados. Agrega que la D.G.A., en su carácter de Asegurada o acreedora frente al incumplimiento del tomador del seguro (importador) no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Subraya que la exigencia de cumplimentar con la reexportación de la mercadería o su regularización dentro del plazo legalmente otorgado por la Aduana y en legal forma, constituye una ineludible obligación del importador que permite la razonable posibilidad de constatación del debido cumplimiento del régimen de beneficio al que voluntariamente se acogió la aquí actora. Señala que la normativa aplicable es clara cuando exige el cumplimiento de determinados requisitos para verse beneficiado con el régimen elegido por el importador. Agrega que el Servicio Aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, y por ende con aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato, los que la aseguradora conocía al tiempo de garantizar, por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Resalta que el "siniestro" se produjo y la actora debe afrontar el pago del correspondiente importe de tributos. Cita normativa aduanera. En lo atinente a los intereses, aduce que procede la aplicación de lo dispuesto en el art. 794 del C.A. Asimismo, en cuanto al planteo vinculado a la liquidación tributaria, aduce que el art. 20 de la ley 23.905 no se encuentra derogado por la ley 23.928, pues, a tenor de lo dispuesto en su art. 7°, ésta sólo estaba dirigida hacia las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional -australes al momento de su sanción-, mientras que las obligaciones cuya suerte aquí se debate debían ser determinadas en dólares. Cita jurisprudencia y concluye que la moneda en la que se liquidaron los tributos –dólares estadounidenses- resulta ajustada a derecho. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2021-88074177-APN-TFN#MEC se intima al fisco a acompañar las actuaciones administrativas vinculadas a estos autos en forma digitalizada, las que son acompañadas mediante IF-2021-96031723-APN-DTD#JGM. Mediante PV-2021-106311441-APN-VOCXVIII#TFN se tiene presente la documental acompañada por la actora. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas n° 12197-7833-2013 obran digitalizadas en la causa mediante RE-2021-96031298-APN-DTD#JGM. Las mismas se inician con el acta de denuncia n° 3444/2013 labrada el 28/10/13, por la infracción *prima facie* tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT n° 08001IT14002655X. A fs. 2 se agrega en sobre contenedor el DIT. Con posterioridad obran digitalizadas las copias de los P.E. nros. 08 001 EC03 017606, 08001EC03015412D, 08001EC03017495Z, 08001EC03017495Z, 08001EC03014583L, 08001EC03017330E, 08001EC03016487Z, 08001EC03016347L, 08001IC81001739U, 08001EC03016347L y de los DI nros. 08001IC81000678V y 08001IC81000N. Luego se agregan copias de las solicitudes de CTC números 0319931/06, s01: 223084/06 y s01:019767610/02. A fs. 3 obra la Nota n° 5382/2013 (SE PRTE), de donde surge que la denuncia se formula por la totalidad de la mercadería. A fs. 4 obra el informe de la Sección Ramo "B" de la División Verificación. A fs. 5 obra la liquidación tributaria. A fs. 6 se instruye sumario con fecha 11/11/14 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. A fs. 7 como medida para mejor proveer se pone en conocimiento del presidente de la firma importadora que se ha iniciado

sumario contencioso y que se ha implementado un plan de facilidades de pago. A fs. 8 obra la liquidación tributaria y la base de la multa. A fs. 9/11 luce el reflejo de datos de la AFIP. A fs. 12 obra la consulta de garantía global o unitaria. A fs. 13/14 se agrega el reflejo de datos de la AFIP. A fs. 16/16 vta. el 20/04/15 se corre vista a la importadora y se cita a la aseguradora CHUBB en su carácter de garante del DIT en trato, de lo que se notifica la aseguradora el 11/2/16 (no resultando legible la foja). A fs. 20/24 contesta la vista conferida la aseguradora. A fs. 25 (refoliado) el 2/6/16 se presenta la firma importadora y ratifica la presentación efectuada en el escrito donde se contesta la vista que le fuera conferida. A fs. 34 obra la notificación dirigida a la importadora del auto de la corrida de vista con fecha 30/3/16. A fs. 35/38 (refoliado) contesta la vista conferida el gestor de la firma importadora. A fs. 39 (refoliado) obra el *print* de pantalla de seguimiento de destinaciones suspensivas. A fs. 39 (refoliado) vta. se remiten las actuaciones a la Sección Operativa y Registral para que analice la documentación acompañada que corre por cuerda separada y evalúe si se ha cancelado el DIT. A fs. 39 mediante Nota n° 85/18 (DV CEXA) se ratifica la denuncia de fs. 3 con fundamento en que el CTC declarado en el SIM no es el que se encuentra adjuntado en la documentación que corre por cuerda separada. A fs. 40 obra la consulta de garantía global o unitaria. A fs. 41 pasan las actuaciones a resolver. A fs. 42/43 vta. obra la Resolución DE PRLA n° 8145/18, aquí apelada.

Que en las actuaciones administrativas –alcance n° 12197-7833/2013/2- obra el escrito presentado por la actora mediante el cual interpone pronto despacho en sede aduanera con fecha 26/12/17.

V.- Que, en primer término, corresponde expedirse respecto al planteo de nulidad esgrimido por la importadora –única apelante en autos- vinculado a que la aduana no explica por qué entiende que no se ha cancelado el DIT.

Que, conforme surge de la parte dispositiva de la Resolución apelada en autos, el área técnica del servicio aduanero ratifica la denuncia efectuada con fundamento en que el CTC declarado en el SIM no se encuentra adjuntado en la documentación acompañada por la aquí recurrente.

Que, es por tal motivo que la aduana entiende que en el caso particular no ha sido acreditado que la mercadería ingresada mediante el DIT nº 08 001 IT14 002655X haya sido reexportada en tiempo y forma, ya que el CTC resulta imprescindible para verificar la relación insumo-producto. Es por esto que el servicio aduanero entiende que la importadora no dio cumplimiento con las obligaciones emergentes de un régimen de excepción al que se acogió en forma voluntaria; por lo que el planteo de la actora debe ser rechazado ya que la condena se encuentra debidamente fundamentada.

VI.- Que, a continuación, corresponde analizar el agravio de la actora vinculado a que la aduana no analizó la prueba ofrecida en sede aduanera.

Que, corresponde precisar que ello no le causa a la aquí actora indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, dado la posibilidad de ofrecer y producir prueba con total amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna; por lo que las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de nulidad.

VII.- Que corresponde, a continuación, resolver el planteo de prescripción efectuado por la actora.

Que al respecto debe señalarse que el Código Aduanero respecto de dicho planteo específicamente establece en los arts. 803, 804 y 934 y 935 del CA, que la acción del fisco para percibir tributos e imponer penas prescribe por el transcurso de cinco (5) años, que deben comenzar a computarse desde el 1° de enero del año siguiente al que se hubiere cometido la infracción endilgada, que en el caso acaeció el 3/04/09. Siendo ello así el plazo de prescripción comenzó a correr desde el **01/01/2010** y su vencimiento acaecería el **31/12/2014**.

Que los arts. 805, inc. a) y 937 inc. a) del C.A. respectivamente disponen que: "*La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión...*" *y que "La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario...*".
Que, en consecuencia, en la causa con el dictado del auto de instrucción de sumario que data del 11/11/14 el plazo de la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos se vio suspendido hasta el dictado de la resolución apelada de fecha 30/10/18, encontrándose suspendida por la interposición del recurso ante este Tribunal (cfme art. 805 inc a) del CA) en lo que respecta a dicho rubro y por ende corresponde rechazar el planteo de la actora referido a esta cuestión.

Que, en lo que respecta a la prescripción penal, el auto de instrucción de sumario de fecha 11/11/14, interrumpe el plazo quinquenal establecido por el Código, debiendo computarse un nuevo plazo de cinco años, que en el caso comenzó a correr el 12/11/14 (conforme lo resuelto por la CSJN en la causa "Parquerama SA" sent. del 22-2- 94 (Fallos:308:1095) y a la fecha en que fue dictada la resolución apelada (30/10/18) aún no había vencido.

Que por los motivos expuestos no cabe más que rechazar el planteo de prescripción penal formulado por la recurrente.

VIII.- Que a lo expuesto debe adicionarse que no resulta de aplicación al caso la doctrina jurisprudencial invocada por la actora referida al "plazo razonable" establecida por la CSJN en los autos "*Bossi y García*" del 08/11/2011 y "*Losicer, Jorge Alberto y Otros*" del 26/06/2012, atento que en la primera de las causas se trataba de un procedimiento recursivo que se había prolongado durante más de veintitrés años y en el segundo, de un sumario administrativo que se extendió hasta casi veinte años y, en los presentes autos se trata de un procedimiento infraccional iniciado con fecha 28/10/13 (ver denuncia obrante a fs. 1 de las act adm) en el que dentro de los plazos prescriptivos establecidos por el CA, la Aduana ha tramitado el sumario infraccional que diera origen a la resolución apelada ante este Tribunal.

IX.- Que sentado lo que antecede, corresponde a continuación, analizar si resulta ajustada a derecho la Resolución nº 8145/18, en cuanto condena a la aquí actora por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

Que cabe destacar que el art. 970 del Código Aduanero sanciona con una multa al que no cumpliere con

las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: "*La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar*" el apartado 2 dispone "*...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere"*.

Que no se encuentra discutido en autos que mediante la destinación n° 08 001 IT14 002655X, oficializada el 04/04/08, la firma HB FULLER ARGENTINA S.A. documentó la importación temporaria de 20,25 toneladas de resina de petróleo, mercadería clasificada en la PA 3911.10.20.110R, marca: EXXON, artículo: Escorez 5400, en los términos de lo normado en el Decreto nro. 1330/04 por un plazo de 360 días, con vencimiento el 9/04/09.

Que es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora probar fehacientemente que ha cumplido con la obligación de reexportar la mercadería importada temporariamente por el régimen especial.

Que la forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga del DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditar la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido por la norma.

X.- Que la importadora sostiene que ha cancelado la totalidad de la mercadería importada temporariamente a través de la siguiente documentación: 08001EC03017606K, 08001EC03015412D, 08001IC81000678V, 08001EC03017495Z, 08001EC03014583L, 08001EC03017330E, 08001EC030164887Z, 08001EC03016347L, 08001IC81001739U, 08001IC81000643N, 08001IC82001370M y 08001IC84002212K.

Que, como ya se dijo en el considerando V, el servicio aduanero condena a la aquí actora con fundamento en que el CTC declarado no es el que se encuentra adjuntado en la documentación acompañada en sede aduanera.

Que corresponde destacar que conforme surge del art. 15 del Decreto 1330/04 -normativa que ampara la destinación en trato-: "*El beneficiario del presente régimen deberá previamente obtener el Certificado de Tipificación de Importación Temporaria (C.T.I.T.), que emitirá la SECRETARÍA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.*
El Certificado determinará la relación insumo-producto, detallando insumos, mermas, sobrantes, residuos y/o pérdidas que conformen el producto. (...)"

Que conforme surge de la compulsa de las actuaciones administrativas la actora acompañó la solicitud ante la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa (S01:0319931/06 y S01:0223084/06); no habiéndose emitido con posterioridad el CTC definitivo; demora que no resulta imputable a la aquí actora, tal como sostiene la recurrente.

Que, en consecuencia se analizará la descarga efectuada por la actora teniendo en consideración dichas solicitudes de C.T.C.

Que de las hojas de descarga de los P.E. números 08001EC03017606K, 08 004 EC01 015412D, 08001EC03014583L y 08001EC03017330E surge que al descargarse los insumos correspondientes al DIT n° 08 001IT14 002655X involucrado en autos, se indica la solicitud de CTC n° S01:0319931/06 –la cual tipifica varias relaciones insumo-producto, cada una de ellas con pérdidas y mermas y con una relación no coincidente de insumo-producto-.

Que los P.E. mencionados documentan la exportación de varios productos (es decir, cada uno de ellos tienen varios ítem, los que a su vez tienen varios subitem).

Que, en consecuencia, al no haberse indicado en la hoja de descarga a qué subitem de producto se refiere; resulta imposible verificar si han sido correctamente descargados los insumos. Notése por ejemplo, que en el P.E. n° 08 001 EC03 017606K (hoja de descarga obrante a fs. 43 de las actuaciones administrativas) se indican varias destinaciones que cancelan el ítem 1 del P.E., el que tiene 6 subitem.

Que, por este motivo, no se tendrán en cuenta las descargas efectuadas mediante estos P.E.

Que lo mismo ocurre con la descarga efectuada con el P.E. n° 08001EC03017495Z, en donde se indica la solicitud de CTC n° S01:0223084/06 (solicitud que tipifica varias relaciones insumo-producto, todas con mermas y pérdidas y con una relación diferente de insumo-producto). Asimismo, en la hoja de descarga se indican los DIT que descargan el ítem 1 del P.E., el que está compuesto por varios subitem.

Que, en consecuencia, y toda vez que no se indicó al efectuar la descarga a qué subitem de producto se refiere, resulta imposible poder verificar si fue efectuada correctamente la descarga (ver fs. 62/63 de las actuaciones administrativas)**.**

Que, por igual motivo tampoco puede ser considerada la descarga efectuada con el P.E. nº 08 001 EC03 01687Z.

Que respecto al P.E. nº 08 001 EC03 016347L, al no ser correcta la cantidad de insumos descargados teniendo en cuenta la relación insumo-producto emergente del CTC 2609/04 -la que establece que con 54 insumos de ESCOREZ 5400 se producen 100 productos de la mercadería clasificada en la P.A. 3506.91.90.000X, código de artículo: D3151ZP, obteniendo 3% de pérdidas-, corresponder tener por no descargados a estos insumos.

Que, en consecuencia, la actora no ha reexportado en tiempo y forma la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante los P.E. indicados en el escrito de apelación.

Que, cabe destacar que conforme surge de las solicitudes de CTC y del CTC acompañado a autos las relaciones insumo-producto tienen perdidas y mermas; por lo que de haberse reexportado los insumos importados temporariamente -lo que no se encuentra acreditado en autos, como se dijo- las mermas debieron haberse reexportado a través de un P.E. aparte o importado a través de un DI aparte; indicándose el CTC respectivo.

Que no se tiene en cuenta la descarga efectuada con los Despachos de Importación para consumo con transformación nº 08001IC81000678V y 08 001 IC81 000643N ya que no se indica CTC en la hoja de descarga.

Que en cuanto a la descarga efectuada mediante el DI nº 08 001 IC81 001739U tampoco se tiene en cuenta ya que se indica la solicitud de CTC 0223084/06, solicitud que tipifica varias relaciones insumo-productos; no pudiendo saber la suscripta a qué relación se refiere.

Que cabe destacar que no obran copias de los DI 08001IC82001370M y 08001IC84002212K ni en sede aduanera ni en esta instancia; razón por la que no pueden ser tenidos en cuenta.

Que, por las razones expuestas, se encuentra -sin lugar a dudas- configurada en autos la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., lo que obliga a confirmar la multa impuesta en la Resolución nº 8145/2018, la que asciende a $ 75.426,52.

XI.- Que, teniendo en cuenta lo expuesto en el considerando precedente, corresponde rechazar la solicitud de aplicación del principio *in dubio pro reo* (art. 898 del C.A.)

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

Que, en primer término, corresponde señalar que la actora se agravia de la moneda en que se liquidan los tributos -dólares estadounidenses-.

Que por aplicación del art. 20 de la ley 23.905 deben liquidarse en dólares y se aplicará el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago; por lo que la moneda en la que efectúa la liquidación tributaria la aduana resulta ajustada a derecho.

Que, cabe destacar que en el precedente "*Volkswagen Argentina SA c/AFIP-DGA*", de fecha 23/8/2011, la CSJN apoyó la postura de la Procuradora Fiscal, quien entendió que el art. 20 de la ley 23.905 no fue dejado sin efecto por la ley 23.928, porque según lo dispuesto en su art. 7 ésta solo estaba dirigida a las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional, mientras que las obligaciones cuya suerte se debate debían determinarse en dólares.

XIII.- Que, seguidamente corresponde pronunciarse respecto del agravio de la actora vinculado a los rubros de IVA Adicional y Ganancias por aplicación del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "*CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)"*, sentencia del 26/11/2019.

Que en dicha causa la CSJN se expidió, señalando 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, la C.S.J.N sostuvo 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, en consecuencia, resulta de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluído, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas.

XIV.- Que por lo expuesto precedentemente corresponde reliquidar los tributos exigibles, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero a fs. 8 de las actuaciones administrativas.

Que, considero pertinente destacar que la aduana excluyó el rubro del derecho adicional por la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "FRISHER (TFN 26.236-A)" -ver fs. 8 de las actuaciones administrativas-.

Valor en aduana: u$s 52.716,68

Derecho de Importación (14%) u$s 7.380,34

Estadìstica (0,5%) u$s 263,58

Base IVA u$s 60.360,6

IVA (21%) u$s 12.675,73

TOTAL: u$s 20.319,64

Que, en consecuencia, el importe de los tributos emergentes del DIT nº 08001IT14002655X asciende a **VEINTE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE DOLARES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DOLARES (u$s 20.319,64) en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A.**

XV.- Que, a continuación, corresponde pronunciarse respecto del agravio formulado por la aquí actora vinculado a la tasa de interés aplicable.

Que, discrepo con las interpretaciones relativas a la tasa de interés aplicable a los administrados que deben

abonar estas deudas aduaneras en dólares, en cuanto proponen morigerar la alícuota legalmente aplicable, al "prescindir" de la normativa, inclinándose por la inaplicabilidad de la ley basada en un precedente jurisprudencial.

Que el fundamento de mi criterio radica en la necesidad de respetar las tasas establecidas por cada norma, según el tiempo en que comenzaron a regir las mismas. Considero que en este ámbito -de jurisdicción administrativa- está vedado dejar de aplicar las Resoluciones oportunamente pertinentes, aún para intentar evitar un resultado que se presume inequitativo (pero cuya confiscatoriedad no se encuentra cabalmente demostrada en estos actuados).

En este sentido, se ha pronunciado la propia Corte en el caso "*Provincia de Santa Cruz"* (Fallos 316:42), cuando sostuvo que no se justifica una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad.

Por el contrario, y en concordancia con la letra expresa de la norma -de cuya aplicación no encuentro graves razones para apartarme- observo que la intención del Legislador al momento de haber elevado las tasas, que luego fueron modificadas por la vía de otra Resolución, por la cual resultaron inferiores, tendía en ese tiempo a permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado. Esta posición también se sostuvo cuando la Excma. C.S.J.N. sentenció: *"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). Asimismo, destaco que el Máximo Tribunal aún no ha anulado ó morigerado "*per se*" las tasas que surgen de las normas que rigen específicamente esta materia.

Como consecuencia de los razonamientos precedentes, se deduce que la DGA deberá en cada caso aplicar la normativa vigente según la resolución que determine las tasas correspondientes, dictadas por las autoridades competentes, según lo indicado en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 y en los arts.794 y 797 del Código Aduanero (Ley 22415) máxime cuando su invalidez no ha sido declarada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación. "*Aplicar una morigeración distinta, ajena a lo normado, por la vía de este Tribunal, a nuestro juicio implicaría pasar por alto los fines tenidos en cuenta por la autoridad competente, que legisló en cada momento las tasas aplicables a este tipo de deudas con el organismo fiscal. Ello, según su propia evaluación de oportunidad, mérito y conveniencia. En tal sentido, no puede olvidarse que la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a tales criterios, que no 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 3 08:2246 y sus citas 311:2128; 321:1252, espc. Consid. VII y sus citas)..."*. Y mucho menos, en consecuencia, si se trata como en el caso que nos ocupa de Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que, en consecuencia, los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a la aquí actora que data, del 30/3/16 (ver fs. 34 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 14/04/2016 hasta la fecha del total y efectivo pago.

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar el artículo 1 de la Resolución nº 8145/18, recaída en la actuación nº 12197-7833-2013, en cuanto le exige a la aquí actora una multa por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT nº 08001IT14002655X, la que asciende a $75.426,52 (SETENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS PESOS CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS), con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 2 de la Resolución n° 8145/18, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos emergentes del DIT nº 08001IT14002655X, declarando que los mismos ascienden a VEINTE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE DOLARES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DOLARES (u$s 20.319,64) en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e IVA, importe que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 14/04/16, hasta la fecha de su total y efectivo pago.

3.- Imponer las costas respecto del punto anterior a la actora.

4.- Revocar parcialmente el art. 2 de la Resolución n° 8145/18, en cuanto le exige a la aquí actora los rubros de Impuesto a las Ganancias e IVA Adicional, con costas al fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

1. Que adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal preopinante, en relación a lo decidido en los Ptos. I, III y IV de la parte resolutiva.

No obstante, en relación a lo resuelto en el referido Pto. 1 corresponde dejar sentado que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes “ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013, “BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, y “NUTRIBRAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 36.507-A., del 3/12/2020, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración a los fines de la imposición de la multa objeto de autos, la DGA carece de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción recurrida, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos; extremo sobre el que no corresponde pronunciamiento alguno, por razones de celeridad y economía procesal, en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala “F” al resolver la presente cuestión, por lo que cabe proceder a decidir en torno a la sanción de marras sin considerar el temperamento asumido por el suscripto en las sentencias de referencia (confr. esta Sala in re “KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/D.G.A s/apelación” -Expte. N° 27.252-A-, del 10 de marzo de 2016; entre muchos otros). **ASI LO VOTO.**

2.- Que, por lo demás, respecto a lo decidido en el Pto. II de la parte resolutiva del voto que antecede (en relación a la tasa de interés aplicable en la Litis), y sin perjuicio de la doctrina sustentada por la Corte

Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Orazio Arcana“, del 18/03/1986 (*Fallos*: 308:283) y “Neumáticos Goodyear S.A.”, del 9/11/2000 (Fallos: 323:3412), 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 contraste 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).
Por lo tanto, por estrictas razones de equidad y justicia tributaria la deuda aduanera en cuestión debe fijarse en sus justos y éticos límites, (mutatis mutandi voto del suscripto –en disidencia- de fecha 21 de diciembre de 2018 in re “Alpemar S.R.L., entre otros, que tramitara por ante la Vocalía de la 16°Nominación, donde se redujo la tasa de interés resarcitorio en dólares que aplica el Fisco Nacional en caso de mora del contribuyente del 3% al 1% mensual), principalmente bajo el actual contexto social de inestabilidad y crisis económica y financiera.
Por ello, corresponde que a los fines de calcular los intereses resarcitorios devengados en la presente litis se utilice la tasa para operaciones en dólares contemplada en el artículo 3° de la Resolución 559/2022 (B.O. 25/8/2022), 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 la tasa de interés resarcitorio aplicable a las obligaciones objeto de la presente litis debe ser del 0,83% mensual, es decir, del 9,96% anual. **ASI TAMBIÉN LO VOTO.-**

3.- Que, por último, corresponde dejar sentado que no se comparten los argumentos vertidos en el Considerando VIII del voto precedente para rechazar el planteo prescriptivo impetrado por la actora.

En efecto, cabe destacar que la firma recurrente plantea la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos en la legislación aduanera, de acuerdo a los plazos previstos en los artículos 803,805, 934 y 935 del Código Aduanero, solicitando la aplicación de la doctrina –de raíz convencional- del “plazo razonable de duración de los procesos aduaneros”, que fuera introducida por esta Sala “F” en el ámbito nacional tributario, a partir del año 2012.

No obstante, corresponde destacar que también es jurisprudencia constante de la Vocalía a mi cargo que la falta de cumplimento del plazo razonable en la tramitación de los procesos tributarios, tanto los aduaneros como los impositivos, cuando se debaten cuestiones de naturaleza pecuniaria debe ser objeto de expreso tratamiento legislativo, en tanto este Tribunal no goza de facultades para declarar la extinción de la acción en materia tributaria por estricta observancia del principio de indisponibilidad del crédito fiscal (confr. mi voto in re “**ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/D.G.A. s/apelación”**, Expte. **Nº 15.598-A**, del 5 de diciembre de 2013, Consid. XI in fine), cuya aplicación resulta ineludible en la especie.

Asimismo, corresponde puntualizar que dicha doctrina, en relación a la indisponibilidad del crédito fiscal, ha sido expresamente destacada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Asociación de

Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ EN - Consejo de la Magistratura y otros s/ inc. de medida cautelar" con fecha 27/11/2018, donde señaló especialmente que la naturaleza de las obligaciones tributarias es de crédito público no disponible (en el mismo sentido: Fallos: 292:398; entre otros).

Por ello, cabe concluir que la extinción de la acción del Fisco para imponer penas sólo opera en materia infraccional (confr. Art. 929, inciso c), del Código Aduanero y Fallos: 334:1264, “Bossi García S.A.”, del 8 de noviembre e 2011), pero no en caso de determinarse tributos, atento su inexcusable indisponibilidad.

Por su parte, entiendo que tampoco corresponde aplicar en la especie la doctrina del “plazo razonable” de tramitación de procesos aduaneros, en tanto la recurrente es una empresa (persona jurídica) y no una persona humana (física).

En efecto, si bien esta Sala “F” in re “LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS” (Expte. Nro. 30.630-A) de fecha 6/3/2015 y “ZURICH ARGENTINA CIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.” de fecha 1/2/16 -entre muchos otros-, resolvió declarar la inconvencionalidad -y, por ende, la inconstitucionalidad (en los términos del art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional)- de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto la prescripción no podía quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera, corresponde destacar que la inobservancia del “plazo razonable” de tramitación del presente proceso y su afectación de garantías convencionales no puede ser aplicada en el sub-lite, toda vez que con posterioridad -26 de febrero de 2016- a dichos precedentes, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dictó la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que “El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado”

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

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

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; por lo que corresponde que este Tribunal Fiscal aplique en el caso dicha doctrina –que si bien no es absoluta, atento como se resuelve la cuestión de fondo no deviene prudente apartarse en el sub lite-, 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.

Bajo tales remisas, tampoco corresponde aplicar a la litis la doctrina sustentada por esta Sala "F" in re "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." (EX 2019-112544550- APN-SGASAD- TFN), de fecha 3/2/2022, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación, toda vez que la plataforma fáctica de aquél expediente, en el cual la DGA había demorado más de 9 (nueve) años en notificar la resolución definitiva –extremo que diera lugar, por su marcada excepcionalidad, a que este Tribunal aplicara la doctrina del "margen de apreciación nacional" para sortear el límite impuesto por la OC 22/16 de la CIDH y declarar la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la destinación de importación objeto de dicha causa- difiere sustancialmente de la presente litis, por lo que la referida solución resulta inaplicable para resolver el supuesto bajo examen.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar el artículo 1 de la Resolución nº 8145/18, recaída en la actuación nº 12197-7833-2013, en cuanto le exige a la aquí actora una multa por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT nº 08001IT14002655X, la que asciende a $75.426,52 (SETENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS VEINTISEIS PESOS CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS), con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 2 de la Resolución n° 8145/18, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos emergentes del DIT nº 08001IT14002655X, declarando que los mismos ascienden a VEINTE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE DOLARES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DOLAR (u$s 20.319,64) en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e IVA, importe que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 14/04/16, hasta la fecha de su total y efectivo pago.

3.- Imponer las costas respecto del punto anterior a la actora.

4.- Revocar parcialmente el art. 2 de la Resolución n° 8145/18, en cuanto le exige a la aquí actora los rubros de Impuesto a las Ganancias e IVA Adicional, con costas al fisco.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.20 14:08:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 10:29:59 -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: 2023.04.25 13:09:04 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 13:09:05 -03:00