**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-57172817-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Mayo de 2023

**Referencia:** TFN Nº 31.905-A Tarcol SA

---

Reunidos los Sres. Jueces de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“TARCOL SA c/ DGA s/ Apelación”**, expte. **N° 31.905-A**,

**El Dr. Garbarino dijo:**

**I.-** Que, a fs. 22/36 vta., se presenta la firma TARCOL SA, mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución 5607/10, dictada en 12/08/10 por el Jefe del Dpto. Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, recaída en el expediente SIGEA 12041-529-2004, en cuanto le intima el pago de multa y tributos por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. Efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Manifiesta que el servicio aduanero ordenó la apertura del sumario a pocos días de la prescripción. Agrega que el plazo de prescripción se encontraba cumplido cuando se lo notificó del sumario. Asimismo, hace referencia a que desde el año 1997 hasta el año 2010 la firma desconocía la existencia del sumario administrativo. Reconoce que, debido al transcurso de ese plazo, considerado como histórico, la recurrente no tiene en su poder la documental que acredite la reexportación. Se refiere al art. 67 de Código de Comercio y al art. 33 de la ley 11.683. Sostiene que la desidia del servicio aduanero habilitó los plazos prescriptivos. Hace referencia al plazo razonable. Expresa que se vulnero el derecho defensa y el debido proceso. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 898. Hace referencia al principio de buena fe. Se refiere a los arts. 916 y 972 del C.A. Se agravia de la aplicación del CER y el IVA adicional. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas

**II.-** Que, a fs. 47/55 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Manifiesta que no se ha regularizado la totalidad de la mercadería importada temporariamente. Sostiene que la carga de prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora y remarca que la actora no ha demostrado que la mercadería haya sido reexportada en tiempo y forma. Se refiere a la Resolución 479/95. Expresa el carácter objetivo de la infracción. Considera que no corresponde la aplicación del art. 898 del C.A. Sostiene la aplicación del CER. Expresa que corresponde la percepción del IVA Adicional y

el Impuesto a las Ganancias. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** Que las actuaciones administrativas SIGEA 12041-529-2004 se inician, a fs. 1, con el acta de denuncia 1495/04. A fs. 5, se agrega la carpeta de la destinación de importación temporaria 6006-9/97. A fs. 7, con fecha 19/08/05, se dispone la instrucción del sumario. A fs. 11, obra liquidación de multa y tributos. A fs. 15/15 vta, se corre vista de todo lo actuado a la recurrente y se cita a la aseguradora COSENA SEGUROS SA, en su carácter de garante. A fs. 45/56 vta. y 28/34, se presentan la importadora y la aseguradora y realizan su descargo. A fs. 81/87, en fecha 12/08/10, se dicta la resolución n° 5607/10, apelada en autos.

**IV.-** Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de prescripción opuesto por la actora. Es dable advertir que, si bien la misma no manifiesta expresamente si la prescripción que opone es la referida a la acción del servicio aduanero para imponer penas (regulada por el art. 934 y ss. del CA) o bien la prescripción de la acción para percibir tributos (regulada por el art. 803 y ss. del CA), de sus argumentos es posible inferir que hace referencia a la prescripción de la acción para imponer penas.

Que, como fuera expuesto anteriormente, la misma se rige por lo dispuesto en el art. 934 del C.A. Allí se establece un plazo de cinco años, el que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (conf. art. 935 del C.A.).

Que, por aplicación de la referida norma, resulta que, en el caso que nos ocupa, la prescripción de la acción del Fisco comenzó a correr el 1º de enero de 2001, toda vez que la infracción se produjo al vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería importada temporariamente sin haberse cumplido con la obligación de reexportar, que en el presente, según la fecha denunciada por el servicio aduanero, habría operado el 14/07/2000. Ello así, de no mediar ningún supuesto interruptivo o suspensivo de la prescripción, la misma habría operado el 31/12/2005.

Que, de las constancias administrativas se desprende que el auto por el que se dispuso la apertura del sumario por supuesto incumplimiento de las obligaciones contraídas con relación al DIT 6006-9/97 es de fecha 19/08/2005 (ver fs. 7 de las act. Adm.), que interrumpió el curso de la prescripción (conf. art. 937, inc. a), del C.A).

Que también corresponde añadir que, reanudado el plazo de cinco años para la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, el mismo volvió a ser interrumpido por el dictado de la resolución condenatoria n° 5607/10, de fecha 12/08/10 (art. 937, inc. d), del C.A.-.

Que de todo lo dicho se desprende que no se ha producido la pretendida prescripción de las acciones del Fisco para imponer multas, por lo que corresponde desestimar el planteo de actora en tal sentido.

**V.-** Que, por último, cabe destacar que la firma recurrente plantea la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras y 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 infraccionales”, de acuerdo a la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Losicer”, del 26 de junio de 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, cabe destacar 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.

Asimismo, entiendo que tampoco corresponde aplicar en la especie la doctrina del “plazo razonable” de tramitación de procesos aduaneros, en tanto la recurrente es una sociedad comercial compañía y no una persona física, sin que en la especie se verifiquen los mismos parámetros objetivos que esta Sala “F” tuviera en cuenta para aplicar la doctrina del “margen de apreciación nacional” a favor de las autoridades nacionales – legislativas y jurisdiccionales – respecto de la interpretación y aplicación del derecho internacional, in re “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.”, de fecha 3/2/2022.

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 01/02/16 – 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; máxime cuando la OC en cuestión ha sido firmada por actuales integrantes de dicha Corte Internacional, 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.

En virtud de ello, corresponde rechazar el planteo de prescripción de las acciones del fisco para imponer la multa y para perseguir el cobro de tributos en las presentes actuaciones.

**VI.-** Que corresponde resolver en autos sobre la procedencia de los tributos y multa reclamados a la firma TARCOL SA, por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A.

Que, mediante la DIT n° 6006-9/97, la firma documentó la importación temporaria, en los términos del decreto n° 1439/96, de "CENTRIFUGADORAS, INCLUIDAS LAS SECADORAS CENTRÍFUGAS, APARATOS PARA FILTRAR O DEPURAR LÍQUIDOS O GASES, APARATOS PARA FILTRAR O DEPURAR LÍQUIDOS, PARA FILTRAR O DEPURAR AGUA. FILTRO DE BANDA AL VACÍO, PARA FILTRAR Y RECUPERAR AGUAS, RECUPERANDO LA SOLUCIÓN DEL TARTRATO DE CALCIO DE LAS MISMAS", que ubicó en la P.A. 8421.21.00, con valor FOB de USD 10.900.000.

Que ante todo corresponde señalar que, tratándose de un supuesto de importación temporaria, es indudable (tal como está establecido por pacífica jurisprudencia) que es al importador de la mercadería a quien le incumbe la carga de la prueba de haber cumplido la obligación de reexportar la mercadería en término.

Que no es posible analizar la descarga de la mercadería toda vez no obran en los antecedentes de las actuaciones administrativas ni en autos documentación alguna que permita analizar – y así probar – su cancelación.

Que, por lo expuesto, habiéndose vencido los plazos acordados para la permanencia de la mercadería sin haberse cumplido con la obligación de reexportarla, corresponde tener por configurado el hecho gravado e importado para consumo del saldo sin reexportar de la mercadería importada temporariamente.

Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el Dr. Garbarino – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

**VIII.-** Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, corresponde referirse la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas respecto de las sumas correspondientes al Derecho Adicional de Importación, como así también a aquellas relacionadas con las percepciones por IVA adicional y ganancias.

Que, en cuanto al reclamo de derecho adicional, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en el fallo “IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/recurso de apelación” (TF 16.912-A) y “FRISHER S.R.L (TF 16.236-A)” al caso en cuestión.

Bajo tales premisas, la solución que se adopta resulta conforme a los fundamentos que expuse en la sentencia dictada en los autos “La Mercantil Andina Compañía de Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, expediente Nº 23.469-A, Sala “E”, sentencia de fecha 31/07/12, en donde declarara la inconstitucionalidad de dicho derecho Adicional y a los cuales me remito en mérito a la brevedad, toda vez que el decreto 1439/96 resulta insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al claro precepto del art. 99, inc. 3), de la Constitución Nacional, y que, por ende, se encuentra privado de todo efecto jurídico, en tanto emana de un Poder del Estado incompetente para establecer tributos, en palmaria violación a la Ley Fundamental.

En consecuencia, no cabe incluir el mismo en el monto reclamado a la actora.

Que, asimismo, corresponde referirse a las percepciones del IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias que fuere exigida por el servicio aduanero, en la liquidación tributaria formulada.

En tal sentido, 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.

Por ello, **VOTO** por:

Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) 5607/10 dictada en las actuaciones SIGEA 12041-529-2004, en cuanto impone la pena de multa y tributos, con las salvedades expuestas en cuanto a la liquidación del Derecho Adicional de Importación, y de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Costas por sus respectivos vencimientos.

**El Dr. González Palazzo dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Garbarino.

Por el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) 5607/10 dictada en las actuaciones SIGEA 12041-529-2004, en cuanto impone la pena de multa y tributos, con las salvedades expuestas en cuanto a la liquidación del Derecho Adicional de Importación, y de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Costas por sus

respectivos vencimientos.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y procédase a la publicación de edictos, por dos (2) días, de la presente. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.18 13:41:03 -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: 2023.05.18 21:07:53 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.18 21:07:54 -03:00