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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-96118875-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 17 de Agosto de 2023

Referencia: TFN N° 35.946-A Johnson Controls Automotive System SRL

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala "F", Dres. Pablo A. Garbarino, Christian M. González Palazzo y Claudia Beatriz Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"JOHNSON CONTROLS AUTOMOTIVE SYSTEMS SRL C/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"**, expte. **N° 35.946-A**,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que, a fs. 10/22, se presenta la firma JOHNSON CONTROLS AUTOMOTIVE SYSTEMS S.R.L., mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 5137, dictada en fecha 03/08/14 en el marco de la actuaciones SIGEA N° 13663-14-2008, por la que se condena a la firma de referencia al pago de multa y tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero. Señala que ingresó diversos insumos bajo el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento, siendo el producto resultante de la transformación de esa mercadería butacas para automóviles, y que luego, en el marco de lo establecido en el art. 13 de la Resolución MEyOSP N° 72/92, entregaba el producto resultante a la automotriz Ford Argentina SA para que ésta lo incorpore a los vehículos destinados a la exportación. Afirma que, al momento de documentar sus exportaciones, la firma Ford procedía a cancelar en el SIM cada una de las destinaciones temporarias involucradas y que, además, se liberaron las pólizas constituidas como garantía del crédito aduanero. Plantea la nulidad de la resolución apelada, sosteniendo que la DGA no ha dado tratamiento a sus argumentos efectuados en la defensa formulada en sede administrativa, solicitando se declare la nulidad de la misma por falta de motivación del acto cuestionado, y, en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas. En su defecto, opone excepción de prescripción en los términos del art 934 y ss del C.A., afirmando que la resolución aduanera fue dictada el día 03/08/14, pero que le fue notificada con fecha 28/04/15, es decir, cuando se encontraba vencido el plazo de prescripción del artículo citado. Manifiesta que el procedimiento se extendió más allá de lo debido, afectando la garantía del debido proceso. Cita el precedente de la CSJN "Losicer". Respecto a la importación temporal, sostiene que no necesitaba autorización previa por parte del servicio aduanero para entregar la mercadería a un tercero luego de su transformación, en el caso a Ford Automóviles S.A. Cita el art. 13 de la Resol. MEYOSP 72/92, sosteniendo que del mismo no surge prohibición de transferir mercadería importada en forma temporaria, por lo que no estarían presentes los elementos que habilitarían la aplicación de la infracción cuestionada. Menciona la Disposición DGA 47/98 que regula los procedimientos, requisitos y autorizaciones necesarias para la transferencia de mercadería

importada en forma temporal, expresando que en la misma se excluyen las importaciones temporarias previstas en la Resolución MEYOSP N° 72/92 referida. Plantea la inconstitucionalidad del Derecho Adicional, solicitando se aplique la doctrina sentada en los precedentes de CSJN “Frisher SRL” y “IEF Latinoamericana SA” Hace reserva del caso federal. Ofrece como prueba documental las actuaciones administrativas, y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con imposición de costas a la demandada.

II.- Que, a fs. 33/39, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Niega todos y cada uno de los hechos esgrimidos por la contraria que no sean objeto de un especial reconocimiento de su parte o que surjan de las actuaciones administrativas. Manifiesta que las actuaciones se inician con la denuncia formulada contra la apelante, en virtud de la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., en relación a las temporales vencidas enumeradas en la misma. Que se procedió a la apertura sumarial, y que conforme las constancias del expediente, el importador no había cumplido con la reexportación total y completa de los insumos importados antes del vencimiento del plazo de la importación temporaria. Manifiesta que la carga de la prueba recae sobre la importadora, y que es ésta o su responsable solidario, quien debe demostrar en forma fehaciente que ha cumplido con las obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Que la exigencia de cumplir con la reexportación de la mercadería o su regularización dentro del plazo legal, es obligación del importador que permita la posibilidad de constatación del cumplimiento del régimen al cual voluntariamente se acogió. Menciona el Decreto 1439/96 que regula las importaciones temporales, destacando que la mercadería importada temporariamente que se perfecciona en forma industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de permanencia autorizado. En lo que respecta al derecho adicional, de la documentación surge que la importadora ha garantizado el mismo. Que la DGA no intima a la importadora impuestos que no estén contemplados previamente por una ley. Al respecto, expresa que la Resolución General N° 3543/92, que recepta el artículo 3° del Decreto 1076/92, faculta a la DGA a intervenir con carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto a las ganancias. Que el régimen de percepción es aplicable a los bienes que se importen con carácter definitivo, y se destinen a ser comercializados en el mercado interno. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Cita jurisprudencia aplicable, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte resolución confirmando e fallo aduanero, con expresa imposición de costas a la contraria.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 13663-14-2008 se inician, a fs. 3, con el Acta de Denuncia 10/08. Las carpetas correspondientes a las destinaciones involucradas se encuentran glosadas en las actuaciones en ocho sobres. A fs. 48, con fecha 11/08/09, se dispone la instrucción del sumario. A fs. 49/57, se encuentran las impresiones de pantalla de las pólizas que aseguran las destinaciones mencionadas. A fs. 58, se encuentra la Nota N° 1275/09 de la Secretaría de Actuación N° 1, que informa que las garantías se encuentran en estado entregadas. A fs. 73/89, se liquidan los tributos y multa. A fs. 90/91 y vta., con fecha 16/04/14, se corre vista de todo lo actuado, notificada en 16/04/14. A fs. 98/100, contesta la vista la importadora. A fs. 107/108, obra la Resolución DE PRLA Nº 5137/14, apelada en la especie.

IV.- Corresponde en primer lugar analizar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas.

Que la actora funda su planteo cuestionando que el dictado de la resolución apelada tuvo lugar con fecha 03/08/14, pero que su notificación se produjo el día 28/04/15, es decir, vencido el plazo previsto por el art. 934 y 937 del C.A. Manifiesta que el auto de instrucción de sumario, de fecha 11/08/09, tuvo por efecto la interrupción del plazo de prescripción y que el nuevo plazo de prescripción vencía el 12/08/14.

Se agravia el recurrente de que la resolución apelada fue dictada en fecha 03/08/14, pero le fue notificada con fecha 24/04/15, es decir transcurridos 7 años desde la denuncia; considera que ello tuvo por efecto el acaecimiento del plazo para que el Fisco imponga sanciones regidas por la legislación aduanera.

Que los artículos 934 y 935 del Código Aduanero establecen que prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción del Fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras, la que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.

Por su parte, el artículo 937 del Código Aduanero establece en su inciso a) y d), 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 ordene la apertura del sumario; (…) d) El dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera."

Conforme con la normativa citada, teniendo en consideración la fecha del vencimiento de las destinaciones de importación temporal en cuestión (03 001 IT14 006308 C con vencimiento el 03/10/2004, 03 001 IT14 007269 J con vencimiento el 20/11/2004, 03 001 IT14 007324 B con vencimiento el 20/11/2004, 03 001 IT14 007359 J con vencimiento el 24/11/2004, 03 001 IT14 007474 H con vencimiento el 27/11/2004, 03 001 IT14 007783 K con vencimiento el 11/12/2004, 03 001 IT14 008026 B con vencimiento el 22/12/2004 y 03 001 IT14 008203 V con vencimiento el 05/01/2005), la fecha en que comenzó a correr la prescripción (01/01/2005 y 01/01/2006 respectivamente), la fecha de apertura del sumario (11/08/2009) y la fecha en que se dicta la resolución en recurso (03/08/2014) se concluye que no se constata en el caso de autos la pretendida prescripción de la acción aduanera para imponer penas por las infracciones aduaneras.

V.- Sentado lo expuesto, corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Se le imputa a la firma importadora la presunta comisión de la infracción al régimen de importación temporaria tipificada en el art. 970 del CA por no cumplir, en tiempo y forma, con la exportación de la mercadería amparada por la destinación de importación temporaria 03 001 IT14 006308 C con vencimiento el 03/10/2004, 03 001 IT14 007269 J con vencimiento el 20/11/2004, 03 001 IT14 007324 B con vencimiento el 20/11/2004, 03 001 IT14 007359 J con vencimiento el 24/11/2004, 03 001 IT14 007474 H con vencimiento el 27/11/2004, 03 001 IT14 007783 K con vencimiento el 11/12/2004, 03 001 IT14 008026 B con vencimiento el 22/12/2004 y 03 001 IT14 008203 V con vencimiento el 05/01/2005.

Que el servicio aduanero, mediante la resolución apelada en autos, resolvió condenar a la firma importadora al pago de una multa que equivale a 1,5 veces el importe de los tributos, y se formular cargo en concepto de tributos por considerar que no resultó acreditado el cumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria.

VI.- Que este Tribunal Fiscal tiene dicho en reiterada jurisprudencia que sólo puede demostrarse la reexportación de la mercadería con los permisos de embarque o solicitudes de destinación de exportación debidamente oficializadas, teniendo en cuenta sus cumplidos e imputación específica a la DIT en cuestión y con los certificados de tipificación y clasificación (CTC) que correspondan.

Que la forma de acreditar la salida de la mercadería introducida temporariamente, es dejando constancia en el cuerpo del permiso de embarque respectivo que la mercadería allí documentada coincide con la importada previamente en forma temporaria, de modo que el servicio aduanero se encuentre en condiciones de efectuar el debido control.

Que el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) resulta un documento fundamental para evaluar la descarga de un despacho de importación temporaria, ya que permite determinar la cantidad de insumo importado que fue utilizada en la elaboración del producto que finalmente es exportado, así como los porcentajes de

pérdidas, residuos, mermas y sobrantes resultantes del proceso productivo llevado a cabo por la empresa.

Que en sede administrativa, JOHNSON CONTROLS AUTOMOTIVE SYSTEMS SRL, al tiempo de contestar la corrida de vista, manifestó que los insumos importados bajo el régimen de importación temporaria fueron transformados para la elaboración de productos (butacas para automóviles), que luego fueron entregados a la automotriz FORD ARGENTINA SA, en el marco de lo establecido en el art. 13 de la Resolución MEyOSP 72/92. A su vez, Ford incorporaba esos productos finales a los vehículos destinados a la exportación y, en oportunidad de documentar dichas operaciones, procedía a cancelar en el SIM cada una de las destinaciones involucradas. En su descargo, sostiene que, conforme los términos del art. 13 citado, no existe ninguna prohibición de transferir mercadería importada en forma temporaria. Lo expresado es replicado por la firma en su recurso de apelación.

Que, en efecto, la Resolución MEyOSP 72/92 citada por la apelante, regula el régimen de las importaciones temporarias de mercaderías para su posterior exportación.

En su artículo 10 se establece que *"El beneficiario del régimen de importación temporaria deberá presentar ante la Autoridad de Aplicación, una vez exportada la totalidad de la mercadería amparada por cada Despacho de Importación Temporaria (DIT), la cancelación correspondiente en la forma que determine dicha Autoridad."*

El artículo 12 indica que *"El usuario del régimen podrá, previa comunicación a la Autoridad de Aplicación, entregar las mercaderías objeto de la importación temporaria para su procesamiento a un tercero cuando para poder ser utilizada, dicha mercadería requiera la aplicación de procedimientos distintos de aquellos que se cumplen en su propio establecimiento. No obstante la responsabilidad de efectivizar la exportación del bien resultante continuará estando a cargo de beneficiario del presente régimen."*

Y el art. 13 - citado por la actora – expresa *"La exportación de la mercadería importada temporariamente podrá realizarse por cuenta y orden del beneficiario del presente régimen una vez que ésta haya sido transformada y esté lista para su exportación para consumo. En este caso, subsiste la responsabilidad del importador por el retorno y la garantía de la operación."*

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas, se advierte que la apelante no ha aportado ningún elemento de prueba que acredite las operaciones de transferencia de la mercadería transformada en favor de Ford Argentina SA, como tampoco la documentación exigida para demostrar, efectivamente, la exportación de los insumos importados temporalmente al amparo de las destinaciones referidas.

Si bien la apelante sostiene que Ford Argentina SA ha incorporado la mercadería importada temporariamente a automóviles que fueron exportados, previo proceso de trasformación llevado a cabo por Johnson Controls, no existe en autos ninguna documentación que pueda demostrar que efectivamente esa mercadería fue finalmente exportada.

Asimismo, cabe destacar que los artículos 12 y 13 transcriptos precedentemente, establecen expresamente que, aún efectuando la transferencia a un tercero de los insumos sometidos a un proceso de transformación, subsiste en cabeza de beneficiario del régimen de importación temporal la obligación de efectivizar la exportación del bien resultante, en el caso, esta responsabilidad recae en Johnson Controls Automotive Systems SRL quien, al momento de llevar a cabo las operaciones de importación temporaria, se obligó a cumplir con los exigencias propias de dicho régimen.

Que la apelante no ha aportado ni los CTC ni los PE, con las debidas descargas de donde surjan las referencias

necesarias para acreditar la cancelación de la mercadería, tales como el número de DIT, clase y cantidad de la mercadería importada, comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria; éste es el mecanismo reglado e idóneo para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, y no se observa cumplido en el caso.

Que, por lo tanto, cabe concluir que Johnson Controls Automotive Systems SRL ha incurrido en la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA y, 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).

VII.- Que, si bien la recurrente no se agravia expresamente de la graduación de la multa impuesta por el servicio aduanero, corresponde evaluar la determinación de la misma que se ha fijado en 1,5 veces el mínimo legal previsto en la norma, en base a los antecedentes que la Aduana incorporó mediante impresiones de pantalla que obran a fs. 106 de las actuaciones administrativas.

Al respecto, corresponde dejar sentado que la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal – por mayoría – ha declarado la inconstitucionalidad de la figura de la "reincidencia" en los autos "Argañaraz, Pablo" con fecha 8/5/12 (Causa Nro. 13.401) criterio que he compartido en los autos caratulados "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA c/ DGA s/ apelación" expte. Nº 23.218-A y su acumulado "PILAR PARTES SA c/ DGA s/apelación", expte. Nº 23.226-A, que tramitara por ante la Vocalía de la 16º Nominación (Sala "F"), entre otras, en tanto su aplicación produce un agravamiento de la condena en violación al principio de culpabilidad (arts. 18 y 19 de la C.N.) y al ne bis in idem (arts. 14.7 del P.I.D.C. y P.).

Sin embargo, habiéndose pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 27/05/14 en los autos caratulados "Martín Salomón s/ causa N° 11.835", donde desestimó la cuestión relativa al planteo de inconstitucionalidad del régimen de agravación de la pena por reincidencia, por remisión al criterio que había sostenido al resolver los autos "Gómez Dávalos" (Fallos: 308:1938), "L'Eveque" (Fallos: 311:1451) y "Gramajo" (Fallos: 329:3680) – especialmente, considerandos 12 a 18 del voto del juez Petracchi –, por razones de economía procesal, corresponde adoptar el criterio propiciado por el Alto Tribunal.

Sentado ello, respecto del quantum de la multa impuesta en el caso de marras, debe contemplarse lo preceptuado por el art. 915 del C.A., que dispone que deberán considerarse las circunstancias, naturaleza, gravedad de las infracciones y antecedentes del infractor. En ese sentido, el servicio aduanero sancionó, a la firma importadora, al pago de una multa igual a cinco veces (1,5) el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería en infracción.

En cuanto a los antecedentes del infractor, el art. 927 del C.A. contempla el supuesto de aquel que, habiendo sido condenado por resolución firme por una infracción o un delito aduanero, cometiese una nueva infracción aduanera, calificándolo como "reincidente". No puede soslayarse que la propia norma indica que debe tratarse de un condenado por medio de una resolución firme.

Que, a su vez, el art. 928 inc. a) del CA, establece que, en el caso de tratarse de una infracción, la condena anterior no se tiene en cuenta a los efectos de atribuir el carácter de "reincidente", cuando hubieren transcurrido

cinco años desde la fecha en que quedare firme la resolución definitiva que la impuso.

Que, en el caso que nos ocupa, la infracción fue configurada a la fecha de vencimiento del plazo fijado para la regularización de la mercadería importada temporariamente al amparo de las destinaciones involucradas (noviembre 2004 – enero 2005). La condena impuesta por el servicio aduanero tuvo en cuenta los antecedentes infraccionales computables de la firma importadora relativos al expediente SIGEA N° 12073-1534-2005, conforme surge de la compulsa de las constancias de autos. Se advierte que el antecedente citado tiene resolución firme en fecha 03/08/12, es decir con fecha posterior a la configuración de la infracción de marras. En consecuencia, no se ha acreditado la reincidencia de la actora. Así las cosas, en ejercicio de las facultades previstas en los arts. 915 y 916 del C.A, resulta procedente reducir la multa impuesta a una sola vez el importe de los tributos.

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 las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que, en cuanto al reclamo del 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 expuestos en la sentencia dictada en los autos “La Mercantil Andina Compañía de Seguros SA c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 23.469-A, Sala E, sentencia de fecha 31/07/12, en donde se declara la inconstitucionalidad de dicho derecho adicional, y a los cuales nos remitimos 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 CN 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.

Que, en cuanto a las percepciones del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, 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.”

IX.- Que, a fs. 55/57, la recurrente plantea la irrazonabilidad de los intereses aduaneros pues entiende que se le estaría aplicando a la deuda correspondiente a tributos, un sistema de actualización con tasas de interés abusivas, que conllevaría a una repotenciación de la misma, prohibida en los términos del art. 10 de la ley 23.928, reiterado por el art. 4 de la ley 25,561, afirmando que ello constituye un enriquecimiento sin causa para el servicio aduanero.

Que, al efecto, me he pronunciado al respecto en el precedente “ALPEMAR SRL c/ DGA s/ recurso de apelación”, expte. N° 36.199-A, sentencia de fecha 21/12/18, en cuanto a que las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal (nuevamente “Fallos” 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos –nominados en su artículo 75, inciso 22, segundo párrafo, con más los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos que el Congreso apruebe con ulterioridad, bien que éstos en las condiciones de su tercer párrafo – (confr. Corti, Arístides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en “Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación”, EDICON, Mayo de 2010, volumen II, pág. 133). Todo ello sin perjuicio de la doctrina legal establecida por el Acuerdo Plenario de la competencia aduanera de este Tribunal con fecha 26/4/2022 in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”, en relación a la imposibilidad de esta magistratura de declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

Que, no obstante la vigencia de dicha doctrina plenaria, tampoco debe perderse de vista que conforme a una constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros). Y dentro de esta doctrina, siempre se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros), lo que en la especie no ha acontecido.

X.- Que, de la misma forma, en el mencionado antecedente jurisprudencial he sostenido que el hecho de que en la especie no proceda realizar el control de constitucionalidad solicitado por la firma recurrente no implica, per se, que el juez no pueda aplicar los principios generales del derecho para analizar la razonabilidad de una tasa de interés en moneda extranjera (dólar estadounidense) pues la sociedad le ha encomendado la más alta de las funciones a las que puede acceder un ciudadano, que no es la de aplicar las normas mecánicamente, sino la impartir justicia en todo su esplendor.

Que bajo tales premisas, la Resolución General (AFIP) 3271/12 dispuso que al efectuar las liquidaciones de deudas por tributos aduaneros (derechos de importación y exportación entre otros) por hechos imponibles generados luego de la sanción de la ley 25.561, el monto del impuesto originariamente determinado en dólares estadounidenses, debía mantenerse en dicha moneda hasta el día anterior a su cancelación. En síntesis, el capital de la obligación tributaria se mantiene “actualizada en dólares hasta su efectivo pago”. Asimismo, la mentada Resolución en cuanto a los intereses aplicables dispone que los mismos deberán ser calculados sobre el capital adeudado – en pesos – hasta la fecha de su pago, de acuerdo con lo establecido en el art. 794 y concordantes del Código Aduanero”.

Tanto en materia impositiva como aduanera la tasa y el mecanismo de aplicación de los intereses resarcitorios y punitorios son fijados con carácter general por la SECRETARÍA DE HACIENDA de conformidad con los arts. 37 y 52 de la ley 11.683, y los arts. 794 y 797 del Código Aduanero, respectivamente. Es en esos términos que en el año 2010 el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la Resolución Nº 841/10 por la cual elevó la tasa aplicable a intereses resarcitorios al tres por ciento (3%) mensual y la tasa correspondiente a intereses punitorios al cuatro por ciento (4%) mensual manteniendo la tasa aplicable a los casos de repetición en el cincuenta centésimo por ciento (0,50%).

En consecuencia, conforme dicha Resolución sobre el capital en dólares – ya que el tipo de cambio para convertir las sumas de dólares en pesos es el vigente el día anterior al del efectivo pago – se aplica una tasa de interés anual

del 36% y 48% para intereses resarcitorios y punitorios, respectivamente; sin que a tales efectos pueda tomarse el parámetro máximo dispuesto por el artículo 794 del Código Aduanero.

De allí que, en la especie, el Fisco Nacional (AFIP-DGA) pretende cobrar una deuda en moneda extranjera, aplicando intereses resarcitorios que resultan manifiestamente exorbitantes, y que no encuentran ningún parámetro o justificativo en la realidad social y económica de nuestro país.

Por su parte, también corresponde recordar que la elevación de las tasas para los intereses resarcitorios y punitorios, tuvo como objeto "…estimular el cumplimiento en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos" (ver Considerando de la Resolución nº 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas). Y si bien es cierto que la mora de los contribuyentes al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias concibe la posibilidad de fijar una tasa de interés elevada – la que no favorece a persona determinada sino a la sociedad toda –, ello no resulta adecuado ni conciliable con los irrenunciables principios de justicia, ética y equidad cuando esa tasa resulta ser manifiestamente desproporcionada, y termina afectando de modo palmario derechos constitucionales y convencionales de los contribuyentes.

Que, en esos términos, una tasa que luzca desproporcionadamente alta no cumple con su verdadera función, cual sería resarcir la mora en el pago del tributo, sino que más bien constituye un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro de los derechos del simple ciudadano; máxime cuando la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que "el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo ni ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requiere que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas" (Fallos 235:883, 332:1571; entre muchos otros).

Por lo demás, y sin perjuicio de la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los conocidos precedentes "Orazio Arcana" del 18 de marzo de 1986 y "Neumáticos Goodyear SA" del 9 de noviembre de 2000, la que indudablemente ha respondido, en cada oportunidad, al contexto económico y social en el que dichos pronunciamientos fueron emitidos, cabe colegir que la utilización de tasas con guarismos diferenciales de la magnitud de las que se aplican en los supuestos donde interviene el Fisco Nacional como actor y como demandado patentizan un evidente 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).

Bajo tales premisas, destacada doctrina ha sostenido que "... la tasa de interés del 3% mensual aplicada sobre una divisa extranjera actualizada al día del pago por el tipo de cambio vigente (…) produce una confiscación al patrimonio del contribuyente, y convierte el monto de la deuda en una sanción encubierta a la falta de pago de la deuda originaria (lo que no siempre ocurre por causas imputables al contribuyente), pretendiendo el Estado obtener un enriquecimiento sin causa y no el resarcimiento por la carencia oportuna de los dineros públicos, provocando a su vez empobrecimiento del contribuyente." (vide Bibiloni Mario, "Procedimiento improcedente y confiscatorio de las determinaciones tributarias aduaneras suplementarias, publicado en el diario "El Cronista, Sección Fiscal y Previsional, en fecha 22/12/14).

Por lo demás, la Sala “V” de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal ha arribado a una conclusión similar en el expediente N° 28.208-A caratulado “Procesadora de Boratos Argentinos S.A.” donde sostuvo que “*...la tasa de interés utilizada en la liquidación impugnada conduce a un resultado excesivo, ya que el monto resultante de aplicar las tasas previstas en las Resoluciones MEyP 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 los cuestionamientos formulados por la accionante en ese sentido, morigerar la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA en la resolución cuestionada y ordenar que se practique una nueva liquidación tributaria, aplicando la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en las Resoluciones Nros. 598/2019 y 559/2022 –siendo que dicha normativa es sobreviniente a la doctrina sustentada oportunamente por el suscripto en materia de tasas de interés en el precedente *supra* relatado-, por lo que las tasas de interés resarcitorio y punitorio aplicables a las obligaciones objeto de la presente litis serán del 0,83% y 1% mensual, respectivamente, es decir, del 9,96% y 12% anual.

XI.- Respecto de los intereses, conforme lo previsto en el artículo 794 del Código Aduanero, éstos comenzarán a devengarse desde el vencimiento del plazo de 10 días contados desde la fecha en la cual la apelante se notificó de la corrida de vista del sumario, esto es desde el día 16/04/14.

Conforme lo expuesto, **VOTO** por:

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto impone multa, con las salvedades expresadas en el Considerando VII. Costas por sus respectivos vencimientos.

2) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto intima el pago de tributos, con las salvedades expresadas en los Considerandos VIII, IX y X, más los intereses del art. 794, los que deben calcularse desde el 16/04/14 y hasta la fecha de efectivo pago. Costas por sus respectivos vencimientos.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que me adhiero a lo propuesto por el Dr. Garbarino con excepción a lo sentado en los Considerandos XI y XII de su voto, en relación a cómo deberán calcularse los intereses adeudados por la recurrente, en tanto morigera la tasa de interés a aplicar.

Cabe recordar en tal sentido que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Neumáticos Goodyear S.A.” ha resuelto que *“Uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte es la consideración de sus consecuencias”* (Fallos 323:3412).

Justamente, la Corte fue contundente en “Orazio Arcana” al señalar que “*resulta obvio el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés*

que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda" (Fallos 308:284) criterio ratificado en adonde sentó que *"Se justifica que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas"* (Fallos 316:42)

El criterio cimero ha sido recientemente ratificado en "Desarrollos al Costo C/ Buenos Aires, Provincia de S/ Acción declarativa de inconstitucionalidad" (CSJ 311/2013 Rta.02/05/19), adonde refiriéndose a la citada doctrina destacó que *"los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía"*

Sentado ello, cabe destacar que la norma cuestionada por la recurrente era conocida al momento de asumir su obligación frente a la Aduana y consecuente -y sistémicamente- aceptada pues, claro está, el giro de sus negocios se encuentra vinculado a la operatoria del comercio exterior. Esa actividad supone un riesgo, que fue asumido y aceptado. Ese riesgo sólo devendría irrazonable si fuere el mismo Estado el que por inacción procesal o una acción abusiva deliberada, actual y concreta pusiera en crisis la tutela judicial efectiva de sus derechos, lo que obligaría al operador judicial a asumir un temperamento proactivo acorde a los requerimientos constitucionales –que comprende a los convencionales- por lo que, no verificándose en la especie tales extremos, el agravio recogido por mi colega de grado no puede prosperar en sentido positivo.

No puede soslayarse en tal sentido que la reclamante no ha siquiera intentado demostrar empíricamente lesividad concreta que la norma en crisis genere a sus derechos, por lo que en definitiva *"no se justifica una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad"* ("Provincia de Santa Cruz" Fallos 316:42).-

Concretamente, el **juego sistémico** entre la Resolución 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la Resolución General AFIP 3271/12 y la voluntad del legislador plasmada en lo normado en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 y en los arts.794 y 797 del Código Aduanero (aprobado por la 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 propuesta –sin mayor fundamento que el parecer del operador- 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 ni se encuentra probada la existencia de 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, tampoco advierto elementos de prueba acollarados que permitan acompañar la verificación de que la tasa de interés aplicable al caso sea "manifiestamente desproporcionada, y termina afectando de modo palmario derechos constitucionales y convencionales de los contribuyentes" en el sentido propuesto por mi colega de grado.

Por ello, **VOTO** por:

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto impone multa, con las salvedades expresadas en el Considerando VII. Costas por sus respectivos vencimientos.

2) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto intima el pago de tributos, con las salvedades expresadas en el Considerando VIII, más los intereses del art. 794, los que deben calcularse desde el 16/04/14 y hasta la fecha de efectivo pago. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Sarquis dijo:

Que adhiere al voto del Dr. González Palazzo.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto impone multa, con las salvedades expresadas en el Considerando VII. Costas por sus respectivos vencimientos.

2) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) 5137/14, dictada en las actuaciones SIGEA 13663-14-2008, en cuanto intima el pago de tributos, con las salvedades expresadas en el Considerando VIII, más los intereses del art. 794, los que deben calcularse desde el 16/04/14 y hasta la fecha de efectivo pago. Costas por sus respectivos vencimientos.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Jorge Enrique Rodríguez Larreta (20-04529633-5). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 23:26:48 -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: 2023.08.16 11:47:51 -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: 2023.08.17 12:06:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.17 12:06:51 -03:00