Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-56535995-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-55720846- -APN-SGASAD#TFN ; YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"YAMAHA MOTOR ARGENTINA SA c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2021-55720846- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-2411-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas 12123-2-2013, mediante la cual se rechaza la impugnación interpuesta por la actora contra el cargo 244/14, y en consecuencia, se lo confirma y se le exige el pago de u$s41.405,45 en concepto de impuestos internos más intereses respecto del DI 13001IC04005008E.

II.- Fundamento de apelación: En RE-2021-55719572-APN-SGASAD#TFN, se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra*. Relata que mediante el DI 13001IC04005008E, oficializado el 8-1-13, importó motocicletas y pagó los rubros de IVA, IVA Adicional, Impuesto a las Ganancias, Arancel SIM, Servicio de Guarda y Digitalización e Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alega que el 21 de abril de 2014, la División Gestión Recaudatoria de Importación la notificó de una liquidación suplementaria por la suma de u$s 41.405,45 en concepto de impuestos internos más intereses, con fundamento en la aplicación retroactiva del Decreto 07/2013, publicado el 9 de enero de 2013 en el B.O. -léase: un día después de la oficialización del DI-. Explica que el fisco se basa en lo dispuesto en el art. 3 del referido decreto que dispone que:"*Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del día 1 de enero de 2013 y hasta el día 31 de diciembre de 2013, ambas fechas inclusive."* Aduce que teniendo en cuenta la fecha de publicación en el B.O., el nuevo tratamiento tributario sólo puede aplicarse para las operaciones que tuvieran lugar a partir del 09-01-13, pero no retroactivamente. Invoca el *principio de irretroactividad* en materia tributaria y hace referencia al efecto liberatorio del pago. Hace hincapié en que los pagos se efectuaron conforme el régimen legal vigente y sobre la base de las liquidaciones realizadas oportunamente por el fisco. Entiende que es nulo el cargo por tener un error esencial -art. 14 b) de la LPA-. Asimismo, aduce que los impuestos internos no son regidos por la legislación aduanera, sino por la ley 11.683. Por otro lado, alega que pagó los impuestos internos en cada operación de venta en plaza

de la mercadería importada en autos. Explica que al momento de la generación del cargo -abril 2014-, ya se encontraba pagado por completo el período fiscal correspondiente -enero 2013-. Cita los arts. 7 y 13 de la ley 24.674 y en forma subsidiaria, solicita se aplique el criterio de la CSJN en el fallo *"Cladd IT A SA (T F 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General deAduanas"*. En subsidio, plantea la prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de impuestos internos conforme la ley 21.683, art. 65. Sostiene que no corresponde aplicar lo dispuesto en el art. 805 inc. a), del C.A. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2021-86150120-APN-DTD#JGM la aduana se presenta y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer término, efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso y realiza una breve reseña de los hechos. Sostiene que en virtud de lo dispuesto en el art. 3 del Decreto 7/13, corresponde el pago de los impuestos internos, toda vez que el DI 13001IC04005008E se oficializó el 8 de enero de 2013 y el Decreto establece claramente que sus disposiciones surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2013 -caso de autos-. Concluye que resulta ajustado a derecho el cargo. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco y se corre vista de las actuaciones administrativas a la actora. En PV-2021-99456968-APN-VOCXVIII#TFN se tiene presente la prueba documental acompañada por la firma. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas 12123-2-2013 se inician con la Nota 6/13, a los efectos de que se confeccione un listado informático con todas las DI que se oficializaron entre el 1-01-13 y 9-1-13 -ambas fechas inclusive- para todas las posiciones SIM 87.11, a los efectos de analizar la procedencia de efectuar los cargos por la liquidación de una tasa nominal del impuesto interno del 5%, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 2, segundo párrafo del Decreto 7/13. Con posterioridad luce agregado el listado. A fs. 9/11 se glosa copia del Decreto 7/13. A fs. 12 luce el DI 13001IC04005008E. A fs. 13 se glosa la liquidación. A fs. 17 obra la Nota 49/14, de donde surge que el fundamento del cargo radica en el art. 3 del Decreto 7/13. A fs. 21 se notifica la actora del cargo 244/14 el 21-04-14. A fs. 25/29 la importadora lo impugna. A fs. 47 se tiene por presentada a la firma y por deducido el procedimiento de impugnación. A fs. 48 se ratifica el cargo y a fs. 50/51 luce la Resolución 2411/2021, apelada.

VI.- Que, corresponde resolver si resulta ajustado a derecho la exigencia de u$s41.405,45 en concepto de impuestos internos más intereses respecto del DI 13001IC04005008E, con fundamento en la aplicación retroactiva de lo dispuesto por el Decreto 07/2013.

Que, no se encuentra discutido en autos que mediante el DI referido, oficializado el 8-1-13, la actora documenta la importación a consumo de 228 motocicletas y paga los rubros de IVA, IVA Adicional, Impuesto a las Ganancias, Arancel SIM, Servicio de Guarda y Digitalización e Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que, con posterioridad, el fisco realiza una liquidación suplementaria y le reclama a la actora el pago de impuestos internos -más intereses- basándose en el art. 3 del Decreto 7/13 que dispone: *"Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del día 1 de enero de 2013 y hasta el 31 de diciembre de 2013, ambas fechas inclusive"*.

Que, el Decreto se publica en el B.O. el 9-1-13, entrando en vigencia, entonces, este día.

Que, en primer término, corresponde aclarar que no escapa a la vista del suscripto que el art. referido es contradictorio.

Que, no obstante lo expuesto, resulta pertinente indicar que la ley 24.674 de Impuestos Internos -B.O. 16-8-96- faculta al P.E. para aumentar hasta un 25% los gravámenes previstos en la referida ley o para disminuirlos o dejarlos sin efecto transitoriamente, cuando así lo aconseje la situación económica de determinadas industrias.

Que, el Decreto 7/13, entonces, y en lo que aquí interesa, dispone en el art. 2, segundo párrafo que: "(...) *Aquellas operaciones con precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, de más de PESOS QUINCE MIL ($ 15.000) y hasta PESOS VEINTIDOS MIL ($ 22.000), estarán gravadas con una tasa del CINCO POR CIENTO (5%). (...)"*

Que, como el precio de venta de las motos es de $ 17.014,03, el fisco le reclama a la actora una tasa del 5% de impuestos internos, de lo que precisamente se agravia la firma.

Que, el *quid* de la cuestión radica en determinar si se puede aplicar el Decreto 7/13 en forma retroactiva o no.

Que, como ya se dijo, el Decreto entra en vigencia el 9-1-13 y el DI se oficializa el 8-1-13.

Que, el art. 2 del Código Civil -vigente al momento de oficialización del DI- dispone que: *"Las leyes no son obligatorias sino después de su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial." y* el art. 3 establece que: *"A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales."*

Que, corresponde aclarar que el C.A. establece el momento en el que se determina el régimen tributario en materia de importación en los arts. 637 y 639.

Que, en esa comprensión del asunto, encuentro que la aplicación retroactiva del Decreto 7/13 resulta violatoria del *principio de irretroactividad* atento a que al establecer una alícuota del 5% en concepto de impuestos internos al DI que ya se había registrado con anterioridad, lesiona claramente derechos adquiridos, vulnera el derecho de propiedad tutelado en el art. 17 de la CN y afecta la seguridad jurídica. Notése: que el régimen tributario se rige por la norma vigente en la fecha de registro de la solicitud de destinación de importación para consumo -art. 637 del C.A.-, no encontrándose al 8-1-13 la mercadería gravada con impuestos internos.

Que, en este marco conceptual es ostensible que la aplicación retroactiva del Decreto 7/13 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los *principios de legalidad, irretroactividad y seguridad jurídica.*

Que, en este sentido, la CSJN ha reconocido que "*las leyes no pueden afectar derechos constitucionales que se encuentran incorporados al patrimonio de los administrados, adquiridos al amparo de una legislación anterior"*-Fallos: 157:103, 152:268, 234:753, 269:259; 299:132, 310:1961-.

Que, asimismo, en el caso *"Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo"*, del 15-4-14, la CSJN dijo: *"La retroactividad de una norma tributaria que agrava la situación del contribuyente afecta principios constitucionales como la legalidad, la seguridad jurídica y la razonabilidad"*.

Que, en el fallo *"Insúa, Juan Carlos c/ Dirección General Impositiva"*, la CSJN se expidió y dijo: *"La aplicación retroactiva de una ley tributaria resulta inadmisible si altera derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas bajo la legislación anterior"* -Fallos: 310:819, año 1987-

Que en definitiva, la doctrina sentada por la CSJN ha sido consistente en afirmar que las leyes tributarias no deben aplicarse retroactivamente si agravan la situación del contribuyente, salvo que se trate de normas interpretativas, beneficiosas o que no afecten derechos adquiridos -lo que no ocurre en el caso-.

Que, en consecuencia, considerando que al momento de oficialización del DI no se encontraba vigente el Decreto 7/13 -mediante el cual el fisco se basa para reclamar los impuestos internos-, corresponde revocar la Resolución apelada, y en consecuencia el cargo 244/14, con costas.

VII.- Que, por la forma en que se resuelve, no corresponde expedirse respecto de los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución RESOL-2021-2411-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas 12123-2-2013, y en consecuencia, el cargo 244/14, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución RESOL-2021-2411-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas 12123-2-2013, y en consecuencia, el cargo 244/14, con costas.

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

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 12:18:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 13:16:20 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 13:25:13 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 13:25:14 -03:00