República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-93482308-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Octubre de 2021

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 31.757-A - CELULOSA CAMPANA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"CELULOSA CAMPANA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" Expte. Nº 31.757-A**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 9256/2010, dictada en la Actuación N° 12039-837-2008, en cuanto condena a la firma CELULOSA CAMPANA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero, por el incumplimiento al régimen de importación temporaria en relación al DIT N° 98 001 IT14 007932 U, al pago de $ 18.746,41 en concepto de multa y de $ 75.304,75 en concepto de tributos adeudados, mas CER y los intereses del art. 794 del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 14/21 se presenta por apoderado la firma CELULOSA CAMPANA S.A. e interpone recurso de apelación contra la mencionada Resolución DE PRLA N° 9256/2010. En primer lugar, destaca que tanto la operación objeto de autos como la obligación de reexportar son obligaciones con causa anterior a la presentación en concurso preventivo de dicha firma, por lo tanto, pre-concursales, por lo que la DGA debió presentarse a verificar su pretensión en el concurso preventivo, en cumplimiento con el art. 32 de la Ley de Concursos y Quiebras (LCQ). Destaca que el servicio aduanero reconoció la presentación en concurso preventivo de la firma y la aplicación al caso del artículo 56 de la referida ley. Se agravia, entonces, por cuanto entiende que la resolución aquí apelada viola expresamente las disposiciones de la LCQ y las obligaciones que de ella emanan, tanto para ella como para el servicio aduanero en su carácter de acreedor. En este sentido, señala que, en lugar de haber dictado la resolución condenatoria, la DGA debería haber concurrido a insinuar la verificación de su presunto crédito en el concurso preventivo de la firma importadora. Formula reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada.

III.- Contestación del traslado: A fs. 37/42 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado

oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa (12039-837-2008 y 12039-837-2008/1). Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una somera reseña de los antecedentes administrativos y seguidamente contesta los agravios vertidos por la actora. En primer lugar, hace referencia a las características de la figura infraccional tipificada en el art. 970 del C.A. Señala que una de las principales características es que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporario recae sobre la importadora. Sostiene que no se ha probado el efectivo cumplimiento del régimen de importación temporaria. En relación al estado concursal de la importadora, manifiesta que no existe norma legal alguna que imponga al acreedor —en el caso, la Dirección General de Aduanas— la obligación de verificar su crédito en el concurso/quiebra del importador como requisito previo a reclamar su crédito de la firma garante o aseguradora. A su vez, destaca que, conforme surge de la jurisprudencia de la CSJN, decretada la apertura del concurso preventivo, los procedimientos administrativos de trámite ante los organismos encargados de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales, provinciales o municipales no se suspenden y corresponderá a ese organismo continuar el procedimiento para determinar la medida de lo imponible, fijando la extensión de la obligación tributaria a verificar y aplicando las multas que correspondan. Aclara que, si bien el fisco no está exento de su obligación de presentar el pedido de verificación, si para hacerlo debe tramitar un procedimiento administrativo, deberá primero obtener cosa juzgada a efectos de plantear en forma definitiva su pedido de verificación. Cita doctrina y jurisprudencia al respecto. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero apelado, con expresa imposición de costas.

IV.- Que a fs. 46, en fecha 5/8/2021, se habilita la instancia a fin de dar trámite a la presente causa y se elevan las presentes actuaciones a la Sala “G”, y a fs. 48, en fecha 3/9/2021 pasan los autos a sentencia.

V.- Que el expediente N° 12039-837-2008 se inicia con el Acta Denuncia N° 668/2003, obrante a fs. 1, por la presunta infracción a los artículos 970 y 972 del C.A., respecto de la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 98 001 IT14 7932 U (cuyo sobre contenedor obra agregado a fs. 4), con plazo de vencimiento el 11/12/2000. A fs. 6 se afora la mercadería considerada en infracción. A fs. 11 en fecha 5/12/2005, se instruye sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc. c) del Código Aduanero a la firma Celulosa Campana S.A. A fs. 12 se practica la liquidación de los tributos y de la multa mínima. A fs. 14 obra agregada la planilla computarizada de la póliza de seguros N° 600.317, otorgada para garantizar la operación referida. A fs. 15, en fecha 30/10/2007, se corre la vista de ley a la firma importadora y se cita a la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., en su carácter de garante de la correspondiente obligación tributaria (fechas de notificación: a la firma aseguradora: el 9/6/2010, ver fs. 22/vta., y a la firma importadora: el 17/6/2010, ver fs. 47). A fs. 24/33 se presenta por apoderado la firma aseguradora, contesta la vista que le fuera conferida y ofrece prueba. A fs. 34/46 hace lo propio la firma importadora. A fs. 48 se proveen ambas presentaciones y a la prueba ofrecida. A fs. 49 se solicita a la División Documental Fiscal – Sección Cancelación y deudas, en los términos de la Instrucción N° 01/01 la confección del certificado provisorio de deuda. A fs. 60 dicha sección devuelve el expediente informando que el concurso preventivo de la firma importadora ha sido homologado en fecha 20/9/2001. Finalmente, a fs. 72/76 se dicta la Resolución DE PRLA N° 9256/2010, apelada en autos.

VI.- Que, ante todo, y con relación a los agravios de la actora referidos exclusivamente a su concurso preventivo, cabe señalar que tal circunstancia no incide en la virtualidad del crédito aduanero.

Que, en efecto, en primer lugar, todos *los procedimientos contenciosos aduaneros y con su eventual secuencia recursiva quedan excluidos del fuero de atracción del concurso* (preventivo o quiebra) así como *de la suspensión de su trámite*, dispositivos establecidos por la Ley 24.522, aunque en dicha ley —en la que taxativamente se

indican los juicios excluidos al respecto— no se excluyen expresamente aquellos.

Que la aludida exclusión obedece a un lógico y natural sentido de especialidad y practicidad, en orden a la forzosamente preliminar determinación tributaria, función del organismo recaudador, y en su caso de la pertinente vía recursiva; y a la razonable necesidad de que el proceso penal (del que pueda derivar la sanción pecuniaria) concluya hasta sus últimas posibilidades de juzgamiento, criterio que, vale destacar, fue establecido jurisprudencialmente. Que, en efecto, ya la CSJN había expresado en vigencia de la Ley 19.551, por sentencia del 09/04/87 en autos "COSIMATI, Gregorio G. s/Conc. merc. preventivo", que el art. 22 de dicha Ley 19.551 (que establecía la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado) es inaplicable *Toda vez que la misma —la aludida suspensión— debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procedimientos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones, por hechos imponibles y punibles anteriores a la fecha de iniciación del concurso.* En el mismo sentido, en la causa "SUPERCANAL S.A.", mediante su sentencia del 2/6/03, la Corte resolvió que, habiendo el contribuyente recurrido al Tribunal Fiscal de la Nación... *no opera el fuero de atracción, operando éste recién una vez dictada sentencia por dicho Tribunal, oportunidad en que* —recién— *se produce el desplazamiento de la competencia original o exclusiva, otorgada a determinados tribunales por otras normas legislativas.* Finalmente, en la causa "GAUCHAT, Enrique" (sentencia del 04/07/03), avanzando aún más en la vía recursiva al contemplar el supuesto de que la sentencia del Tribunal Fiscal fuese apelada, haciendo suyos los fundamentos del Procurador General, la Corte sostuvo que *El fuero de atracción sólo podría operar después de la intervención del Tribunal de Alzada, y en el supuesto de que éste confirmara la sentencia ya dictada, se habilitaría el fuero de atracción y correspondería remitir el juicio al tribunal del concurso. Consecuentemente... hasta el dictado de la sentencia definitiva del tribunal de revisión, la causa deberá continuar en dicho ámbito; es decir que corresponde el tratamiento del recurso pendiente, por la Sala IV de la C.N.A.C.A.F. y, en su caso, de confirmarse el fallo del Tribunal Fiscal, deberá remitirse la causa para su ulterior trámite, al juzgado del concurso.*

VII.- Que ahora bien, toda vez que no se encuentra cuestionada en autos la configuración de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. con relación a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 98 001 IT14 7932 U, la cuestión radica en determinar el "quantum" de la multa y de la obligación tributaria.

VIII.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, corresponde señalar que la liquidación tributaria practicada por el servicio aduanero a fs. 12 de las actuaciones administrativas no ha sido cuestionada por la recurrente en relación a los rubros que la integran y a las alícuotas aplicadas.

Que, sin embargo, conforme surge del formulario F4 y del recurso de apelación, la recurrente cuestiona la suma total intimada por la resolución aduanera en concepto de tributos ($ 75.304, 75 + CER) y de multa ($ 18.746,71).

Que esta Sala se ha pronunciado en reiterados fallos en el sentido de no introducir de oficio el análisis del derecho adicional en los casos en que no se ha presentado ningún cuestionamiento ni agravio respecto a dicho rubro en el plazo previsto para apelar, en razón de entender que, al no haber sido puesto en crisis en su oportunidad, el mismo pasó en autoridad de cosa juzgada. Y que, asimismo, la jurisdicción de este Tribunal debía limitarse a aquellas cuestiones por las cuales la recurrente instó a su avocamiento, sin que lo dispuesto por el art. 1143 del C.A ni el principio "iura novit curia" autoricen a ampliar el ámbito de su tratamiento.

Que, no obstante ello, en virtud del pronunciamiento por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Codorniu Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (CAF 30796/2016/CA1-CS1)

del 26/12/2017, y en atención al principio de economía procesal, corresponde modificar el criterio adoptado anteriormente.

Que, en consecuencia, por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, corresponde analizar la procedencia no sólo del derecho adicional, sino también de los rubros IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias.

IX.- Que, en relación al derecho adicional, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya se ha expedido respecto al mismo en la causa "Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA" en la cual remitió a la doctrina sentada en la causa "IEF Latinoamericana S.A.(TF 16.912-A) c/ DGA", donde sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado. Al respecto sostuvo que *No puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de la sanción prevista por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye —en principio— una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (...) un recargo adicional como el discutido en el sub examine* (página 6, considerando 9, párrafo tercero).

Que, en el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. En consecuencia, deben reliquidarse los tributos sin incluir el derecho adicional, en contraposición a la liquidación efectuada por el servicio aduanero.

X.- Que, en lo que respecta al IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, corresponde señalar la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (Expte. N.° 604155/01) s/DGA (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido 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, justamente, sobre esa base, concluye 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, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria con exclusión de los mencionados rubros de IVA Adicional y Ganancias.

XI.- Que a los fines de determinar el importe nominal correspondiente de tributos por la mercadería en cuestión corresponde efectuar la reliquidación sin incluir el derecho adicional, IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, en contraposición a las liquidaciones efectuadas por el servicio aduanero.

Valor en aduana: $ 62.333,21

Derechos de importación 7% ---------- $ 4.363,32

Estadística 0,5% ---------- $ 311,67

Base Imponible IVA $ 67.008,2

IVA 21% ----------$ 14.071,72

Total de tributos: $ 18.746,71

XII.- Que, sobre el importe nominal de los tributos del caso, procede la aplicación de los artículos 4º y 8º del Decreto 214/02 (C.E.R.). Ello así por cuanto tratándose la de autos de deudas u obligaciones generadas por hechos anteriores a la ley 25.561 esas sumas garantizadas deben (y debieron) liquidarse conforme el art. 20 de la ley 23.905, es decir en dólares (u$s). La liquidación del caso (los tributos exigidos a la importadora y a la aseguradora) se efectuó y se notificó "después del decreto 214/02" y por eso se efectuó y se exigió en pesos ($) pero —debidamente— con la expresa reserva (al igual que en la resolución apelada) de la aplicación del C.E.R. de dicho decreto. La deuda tributaria quedó así "pesificada" por el Decreto 214/02 (con paridad 1 a 1), es decir "en virtud" de dicho decreto (y no había sido pesificada por la aduana antes de dicho decreto). Por eso no es aplicable al caso el criterio de la CSJN sentado en el caso "Editorial Perfil", sent. del 12/08/08, y sí es aplicable el criterio de dicha Corte sentado en el caso "Sociedad Anónima Cinematográfica", sent. del 17/04/07, en el sentido de que el C.E.R. es inescindible del capital adeudado.

XIII.- Que los intereses para la actora corren desde el **2/7/2010 (vto. 01/07/2010)** ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d), 1101 y 1103 del C.A.

XIV.- Que corresponde entonces, proceder a liquidar los tributos y los intereses en los términos del art. 1166 del C.A.

Formulo liquidación de los tributos, "con" la aplicación del C.E.R.

Capital nominal total: $ 18.746,71

Coeficiente (publicación al 18/06/2021): 31,6447.

Tributos ajustados: 18.746,71 x 31,6447: $ 593.234

De lo expuesto surge que el monto total adeudado por la actora en concepto de tributos asciende a la suma de $ 593.234

Se agrega a continuación la planilla de cálculo de intereses extraída de la página https://serviciosweb.afip.gob.ar/genericos/CalculoInteres/resarcitorios.aspx

Tipo de cálculo	**: Intereses RESARCITORIOS**
Fecha de Vencimiento	**: 01/07/2010**
Fecha de Pago del Capital	**: 18/06/2021**
Importe del Capital	**: 593.234,00**

Desde	**Hasta**	**Importe**	**Tipo**	**Tasa %**	**Intereses**
02/07/2010	31/12/2010	593.234,00	Res	0,066667	71.188,08
01/01/2011	28/02/2019	593.234,00	Res	0,100000	1.742.921,49
01/03/2019	31/03/2019	593.234,00	Res	0,150000	29.365,08
01/04/2019	30/06/2019	593.234,00	Res	0,125333	66.916,80
01/07/2019	31/07/2019	593.234,00	Res	0,157667	28.995,30
01/08/2019	30/09/2019	593.234,00	Res	0,157667	56.119,94
01/10/2019	31/12/2019	593.234,00	Res	0,178000	96.092,04

01/01/2020	31/03/2020	593.234,00	Res	0,120000	64.069,27
01/04/2020	30/06/2020	593.234,00	Res	0,083333	44.492,55
01/07/2020	30/09/2020	593.234,00	Res	0,092000	49.119,78
01/10/2020	31/12/2020	593.234,00	Res	0,100667	54.344,19
01/01/2021	31/03/2021	593.234,00	Res	0,111667	59.620,02
01/04/2021	18/06/2021	593.234,00	Res	0,111667	51.670,68
Total de Intereses Resarcitorios					**2.414.915,22**
Total de días					**7904**

Que como consecuencia de la liquidación precedentemente efectuada, cabe concluir que la actora adeuda al 18/06/2021, en concepto de tributos, la suma de $ 3.008.149,22 (capital ajustado más intereses), sin perjuicio del nuevo ajuste C.E.R. (teniendo en cuenta la distinción efectuada en éste considerando) y los intereses que se devenguen a la fecha del efectivo pago.

XV.- Que, analizado el aspecto tributario, resta referirse a la multa impuesta, la cual resulta ajustada a derecho, en cuanto fue graduada en una vez el importe de los tributos que gravan la importación para consumo, por lo que corresponde su confirmación.

XVI.- Que, en virtud de cómo se resuelve, corresponde imponer las costas a la actora en relación a la multa que se confirma y según los respectivos vencimientos en relación a la exigencia tributaria que se confirma parcialmente, las que se distribuyen en un 25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo de la DGA (conf. art. 1163 C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 9256//2010, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el Expte. N° 12039-837-2008 por cuanto fija una multa de pesos $ 18.746,71 por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero respecto de la mercadería importada temporalmente mediante el al DIT N° 98 001 IT14 007932 U. Con costas a la actora.

2).- Confirmar parcialmente el art 3° de la resolución apelada en cuanto a la exigencia tributaria formulada, conforme a la liquidación efectuada en el considerando XIV del presente, declarando que la actora adeuda al 18/06/2021, la suma de $ 3.008.149,22 (capital ajustado más intereses), sin perjuicio del nuevo ajuste C.E.R.

(teniendo en cuenta la distinción efectuada en el considerando XII) y los intereses que se devenguen a la fecha del efectivo pago. Costas según los respectivos vencimientos, las que se distribuyen en un 25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo de la DGA (conf. art. 1163 C.A.).

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1).- Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 9256//2010, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el Expte. N° 12039-837-2008 por cuanto fija una multa de pesos $ 18.746,71 por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero respecto de la mercadería importada temporalmente mediante el al DIT N° 98 001 IT14 007932 U. Con costas a la actora.

2).- Confirmar parcialmente el art 3° de la resolución apelada en cuanto a la exigencia tributaria formulada, conforme a la liquidación efectuada en el considerando XIV del presente, declarando que la actora adeuda al 18/06/2021, la suma de $ 3.008.149,22 (capital ajustado más intereses), sin perjuicio del nuevo ajuste C.E.R. (teniendo en cuenta la distinción efectuada en el considerando XII) y los intereses que se devenguen a la fecha del efectivo pago. Costas según los respectivos vencimientos, las que se distribuyen en un 25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo de la DGA (conf. art. 1163 C.A.).

Regístrese, notifíquese (a los Dres. Santiago Videla al CUIT 23-30367692-9, al Dr. Joel Romero mediante oficial notificador al domicilio constituido en autos, a saber: Esmeralda 1120, Piso 1°, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, toda vez que el mencionado letrado no se encuentra dado de alta en TAD y a la AFIP al CUIT 33-69345023-9), y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.09.30 16:09:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.09.30 19:10:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.10.01 12:39:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.01 12:40:24 -03:00