Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-33691918-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 1 de Abril de 2025

Referencia: 25.904-A; RHEEM S.A.; SENTENCIA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“RHEEM S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”, Expediente N° 25.904-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 20/23 se presenta la firma RHEEM S.A. por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 112/09 en cuanto la intimó al pago de $ 31.963,18 en concepto de tributos con más el CER. Relata que mediante el DIT N° 99 073 IT14 001838 G realizó la importación temporaria de mercadería con vencimiento de plazo de permanencia el 04/09/2001. Pone de relieve que pagó el importe de multa impuesta en sede aduanera con motivo de la comisión de la infracción al art. 970 del CA y acompaña documental que acredita dicha circunstancia. En ese orden, peticiona que se revoque el decisorio aduanero en lo que respecta al rubro tributos en cuanto a la inclusión del CER. Se agravia por cuanto en la corrida de vista se la intimó el pago de tributos en pesos sin aplicar el CER, pero que después la resolución aduanera reclamó el pago de dicho coeficiente de manera arbitraria. Subraya que cuando contestó la vista no tuvo oportunidad procesal de defenderse respecto de la inclusión del CER. Sostiene que el proceder del servicio aduanero resulta violatorio del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la CN. Considera que al correr la vista el servicio aduanero pesificó los montos adeudados y ello no obsta que a la fecha de la vista se encontraba vigente la ley 25.561 y el Decreto 214/02. Efectúa un análisis de la normativa en cuestión, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. Postula que la aplicación del CER implicaría una indebida *reformatio in pejus* y atentaría contra el principio de congruencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera con costas.

II.- Que a fs. 33/40 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento o surjan de las actuaciones administrativas. Responde que corresponde aplicar a la suma adeudada lo dispuesto en los arts. 4 y 8 del Decreto 214/02, toda vez que al tiempo de producirse el hecho imponible del que resultó la liquidación tributaria en discusión se encontraba vigente el art. 20 de la ley 23.905, que determinaba que la liquidación debía efectuarse en dólares. Expresa que también se encontraba vigente y resultaba de aplicación la ley 23.928 por lo que en virtud de la paridad cambiaria, las liquidaciones que debían efectuarse en dólares, se expresaban en su igual en pesos. Por lo tanto, sin perjuicio de que las liquidaciones se expresaran en pesos, lo adeudado eran dólares, en consecuencia, dichas liquidaciones anteriores a la ley 25.561 debían ajustarse conforme los términos del Decreto 214/02 arts. 4 y 8. Se refiere al principio de indisponibilidad del crédito fiscal y cita jurisprudencia en apoyo de

sus dichos. Concluye que la notificación de la corrida de vista de ninguna manera ha generado para la contraria un derecho adquirido toda vez que dicha parte conocía que su obligación estaba pactada en dólares y que tras la pesificación de la economía su deuda se transformaba en pesos con más la aplicación del CER. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 44 se declara la cuestión de puro derecho. A fs. 54 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 55 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12039-1485-2008 – ADGA 601.940/03 se inicia con el acta denuncia N° 14/03 contra la firma Rheem S.A. por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 CA, respecto del DIT N° 99 073 IT14 0001838 G cuyo vencimiento operó el 04/09/2001. A fs. 3 se glosa la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 4 la Nota N° 4/2009 (Secc R AD SALU) informa que las destinaciones enunciadas no corresponden con el exportador RHEEM SA, según consulta efectuada en el SIM, cuyos prints de pantalla adjunta. A fs. 7 se procede a la valoración de la mercadería, a fs. 8/9 se practica liquidación de tributos. A fs. 13/14 y 15 obran prints de pantalla de consulta de una empresa global o unitaria, de empresas activas y de juicios universales. A fs. 16/17 se produce la determinación de tributos y de multa. A fs. 18, el 03/02/2004 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA y se corre vista a la imputada. A fs. 20, se hace saber que por ser una obligación contraída con anterioridad a la sanción de la ley 25.561, resulta de aplicación el CER dispuesto en el Decreto 214/02. A fs. 24/26 la aseguradora presenta descargo. A fs. 33/42 la importadora contesta vista y acompaña documental que se glosa a fs. 49/55. A fs. 57 se provee las presentaciones y la prueba ofrecida. A fs. 58 la Nota N° 1007/08-DV SAC4 solicita a la Aduana de San Luis que remita los ejemplares originales o bien copia certificada e impresión de pantalla de los permisos de embarque N° 01 083 EC01 00606-U, 01 083 EC01 000688-H, 01 083 EC01 000817-B y 01 083 EC01 000952-J, documentados por la firma "RHEEM SA". A fs. 63 la importadora realiza una presentación titulada "MANIFIESTA". A fs. 68/70 se glosan copias de impresiones de pantalla. A fs. 71/72 se agrega consulta al registro general de infractores. A fs. 73/77 se dicta la Resolución DE PRLA N° 112/09, que se notifica a la interesada el 20/03/2009. A fs. 82 la importadora informa el pago de la multa por la suma $ 10.180,84 y acompaña copia de boleta de depósito del Banco de la Nación Argentina por dicha suma. A fs. 84/85 la importadora acredita apelación ante esta instancia. A fs. 91 se glosa comprobante de pago de liquidación manual N° 09073LMAN329680.

Que obra por separado el Alcance N° 12039/1485-2008/1 en el que consta la Nota N° 1007/08-DV SAC4 y la respuesta Nota N° 4/2009 (Secc R AD SALU) que informa que las destinaciones enunciadas no corresponden con el exportador RHEEM SA, según consulta efectuada en el SIM.

V.- Que corresponder determinar si la Resolución DE PRLA N° 112/09 dictada en la Actuación N° 12039-1485-2008 – ADGA 601.940/03, se ajusta a derecho en cuanto exige el pago de la suma de $31.963,18 con más el Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R) e intereses del art. 794 del C.A.

Que en su recurso de apelación la recurrente manifiesta que el importe de la multa fue abonado en sede aduanera. En el capítulo II.- OBJETO solicita la revocación del decisorio apelado "en lo que respecta al rubro tributos en cuanto a la inclusión del Coeficiente de Estabilización de Referencia" y luego en el capítulo VIII.- PETITORIO punto 5.- peticiona que "se dicte sentencia revocando el rubro CER fijado por sobre los tributos supuestamente adeudados por mi mandante, con costas a la contraria" (ver fs. 20 y 23 de autos, respectivamente).

Que así las cosas, la actora no pretende discutir el fondo de la cuestión, sino que se agravia específicamente de la aplicación por parte del servicio aduanero del Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R.) en la intimación de tributos formulada en la resolución cuestionada.

VI.- Que en ese orden de idas, corresponde expedirse respecto de los agravios de la actora con relación a la inclusión del C.E.R. en la resolución aquí apelada.

Que en cuanto al planteo de la actora exclusivamente efectuado respecto de la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), se formulan las siguientes consideraciones.

Que el Decreto 214/02, en su artículo 8, dispone: *"Las obligaciones de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán en razón de un DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el artículo 4 del presente decreto"*. El artículo 4, al que dicha norma remite establece que a dichas deudas *"se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA"*.

Que tratándose, la de autos, de una deuda u obligación generada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la Ley 25.561 -importación para consumo irregular de fecha 04/09/2001- esa suma debió liquidarse conforme el art. 20 de la ley 23.905, en dólares (U$S). Sin embargo, en el caso, la liquidación de tributos efectuada por el servicio aduanero, así como el importe exigido en la corrida de vista de fecha 03/02/2004 de fs. 18 (notificada a la importadora el 03/05/2005, fs. 32), fueron expresados en pesos, cuando ya $ y U$S no eran equivalentes (pues se había derogado la ley 23.928 no encontrándose vigente la paridad cambiaria $ 1 - U$S 1), y se efectuaron después del Decreto 214/02. La deuda tributaria quedó así "pesificada" por el Decreto 214/02 (con la 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 C.S.J.N. sentado en el caso "Editorial Perfil", sent. del 12/8/08, y sí es aplicable el criterio de dicha C.S. sentado en el caso "Sociedad Anónima Cinematográfica", sent. del 17/4/07, en el sentido de que para las deudas pesificadas con posterioridad a la vigencia del Dec. 214/02 el CER es inescindible del capital adeudado, por lo cual, aunque en el auto de apertura de sumario y de vista del art. 1101 del C.A. y en su notificación (actos posteriores al Decreto 214/02) la liquidación de tributos estaba expresada en pesos y sin reserva del ajuste C.E.R., la aplicación de dicho ajuste, que sí se dispuso en la resolución apelada, resulta ajustada a derecho conforme el fallo de la Corte Suprema citado en último término.

Que ello importa que el Coeficiente de Estabilización de Referencia se le aplique a la apelante, en tanto que su obligación quedó convertida a pesos con fecha 3/2/02, por imperio de los arts. 1°, 4° y 8° de este Decreto.

Que corresponde señalar que la Ley 23.928 estableció un tipo de cambio en el que un peso era igual a un dólar ($1=U$S1) por lo que las deudas en dólares existentes podían ser canceladas, en ese momento, en su equivalente en pesos pero no modificó ni derogó la moneda en la que debían liquidarse los derechos de aduana.

Que, el art. 20 de la Ley 23.905 (liquidación en dólares de los tributos) no implica, de modo alguno, un régimen de actualización monetaria que pudiere considerarse derogado por la Ley 23.928.

En conclusión, la obligación tributaria nació expresada en dólares estadounidenses al tiempo de registro del DIT en cuestión, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905 (B.O. 18/2/1991), subsistiendo como tal a la fecha en que entró en vigencia la ley de emergencia 25.561, por lo cual no cabe duda que resulta alcanzada por la pesificación dispuesta por el Decreto N° 214/02, del 3/2/2002.

VII.- Que en lo relativo al planteo de la recurrente acerca de que su derecho de defensa se vio vulnerado al introducirse recién en la resolución aduanera el CER a la suma reclamada en concepto de tributos, cabe mencionar que esa aplicación se deriva de una norma general (Dec. 214/02) y se realiza en los términos indicados por la Corte Suprema in re "Sociedad Anónima Cinematográfica", sentencia de fecha 17/04/07. Asimismo, la actora ha tenido en esta instancia amplia posibilidad de defender sus derechos y solicitar las pruebas que considerara de su interés. Al respecto cabe señalar que cuando la restricción de la defensa en juicio se invoca respecto del procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º., 267-393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas).

Que, asimismo, no cabe considerar al Coeficiente de Estabilización de Referencia, como un mecanismo de actualización o de ajuste monetario de los proscriptos por la ley 23.928. En realidad constituyó meramente un paliativo frente a la crisis económica existente, que obligó a modificar el régimen cambiario (Ley 25.561 y Dec. 214/02 y demás complementarios o modificatorios), y la aplicación de ese coeficiente sólo intentó evitar mayores daños, derivados de la crisis económica y de las nuevas regulaciones, tanto a los acreedores, como a los deudores, que tenían expresado sus créditos y deudas en dólares, lo que podía implicar desajustes y perjuicios de importancia frente al tipo real de cambio a regir en el futuro, de la moneda extranjera.

Que en razón de ello, corresponde confirmar parcialmente la exigencia del CER dispuesta en la resolución apelada sobre los rubros Derechos de importación, factor de convergencia e IVA, con costas a la actora.

VIII.- Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde destacar que el agravio de la actora respecto a la improcedencia de la inclusión del CER en la liquidación de los tributos debe prosperar parcialmente, en relación a los rubros de derecho adicional, IVA adicional e impuesto a las ganancias, incluidos en el reclamo tributario.

Que en relación al derecho adicional, por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, cabe concluir que en la especie no corresponde el CER sobre el concepto derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96. Ello, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA”, que remitió a la causa “Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA”.

Que en lo concerniente a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias no corresponde la inclusión del CER sobre tales rubros, por estricta aplicación de la postura adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26/11/2019.

Que, por aplicación al caso de los criterios sustentados por el más Alto Tribunal, corresponde revocar la exigencia del CER formulada por la Aduana respecto de los rubros derecho adicional, IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

IX.- Que por consiguiente, cabe modificar la exigencia tributaria y declarar aplicable el CER vigente a la fecha de efectivo pago a los rubros derechos de importación, factor de convergencia e IVA y la no inclusión de dicho coeficiente a los rubros derecho adicional, IVA adicional e impuesto a las ganancias, todo ello sin perjuicio de los intereses devengados, en los términos del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 112/09 dictada en la Actuación N° 12039-1485-2008 – ADGA 601.940/03 declarando aplicable el CER vigente a la fecha de efectivo pago a los rubros derechos de importación, factor de convergencia e IVA y revocarla parcialmente en cuanto pretende la aplicación de dicho coeficiente con relación a los rubros derecho adicional, IVA adicional e impuesto a las ganancias, todo ello sin perjuicio de los intereses devengados, en los términos del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

2.- Costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 112/09 dictada en la Actuación N° 12039-1485-2008 – ADGA 601.940/03 declarando aplicable el CER vigente a la fecha de efectivo pago a los rubros derechos de importación, factor de convergencia e IVA y revocarla parcialmente en cuanto pretende la aplicación de dicho coeficiente con relación a los rubros derecho adicional, IVA adicional e impuesto a las ganancias, todo ello sin perjuicio de los intereses devengados, en los términos del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

2.- Costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.03.31 12:18:48 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.04.01 10:36:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.04.01 11:07:29 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.01 11:08:16 -03:00