Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-34618306-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 37.547-A/3; "ALPEMAR S.R.L s/Apelación".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. 37.547-A caratulado: "**ALPEMAR S.R.L. C/ Dirección General de Aduanas S/ APELACION";**

El Dr. Magallón dijo:

I. Que llegan los autos a esta Sala a través de la Secretaria General de Asuntos Impositivos y como consecuencia de la remisión ordenada por la Sala "F" de este Tribunal en el punto 2) de su sentencia IF-2024-98625396-APN-VOCXVII#TFN dictada con fecha 11/9/24.

Allí se dispuso "(…) *2) Remitir la presente causa por intermedio de la Secretaría General de Asuntos Aduaneros a su par de Asuntos Impositivos de este Tribunal, a los fines enunciados en el Considerando VI del voto del vocal preopinante."*.

En dicho considerando VI se dejó consignado -en lo que aquí concierne reproducir- como sustento de la referida remisión que *"El criterio adoptado es idéntico al sentado por esta Sala "F" en la causa "INDUSTRIAS PLÁSTICAS POR EXTRUSIÓN S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", expediente N° 22.987-A en cuanto a que, cuando existan controversias con relación al IVA, IVA Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias o no se pudiera fijar criterio respecto de los mismos, deben remitirse los antecedentes del caso a la Secretaría General de Asuntos Impositivos de este Tribunal, a los fines de que proceda a sortear la Vocalía con competencia impositiva que deberá intervenir a los efectos de analizar la contienda"*.

Que ello así puesto que -según se abundó- *"…es válido e imperante tener en cuenta que el Tribunal Fiscal de la Nación es un tribunal de justicia con dos competencias asignadas legalmente. Aducir que es*

menester la intervención de la DGI para para poder habilitar la excitación (sic) de esta jurisdicción, a la luz de las circunstancias fácticas, sería pecar de un normativismo exegético en franca colisión con los principios de justicia y debido proceso, derechos humanos básicos inherentes a la persona por el que debemos velar aquellos que conformamos la administración de justicia, cualquiera sea la naturaleza de las decisiones".

Como cierre, se afirmó que *"Así como hay dos competencias, entiendo que es incuestionable la unidad organizacional que enmarca el funcionamiento del Tribunal. Alegar lo contrario es desconocer la génesis fundacional de esta casa de justicia confundiendo competencias con dogmáticas discusiones burocráticas que en nada benefician a la función y mucho menos a la obligación primaria que tenemos todos los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación, velar por la justicia que requieren quienes han solicitado nuestro servicio"*.

II. Por su parte, cabe señalar que de las constancias del expediente surge que a fs. 12/21 vta. la actora interpuso recurso de apelación por denegatoria de repetición -en los términos del art. 1132 del Código Aduanero (CA)- contra la Resolución N° 891/16 suscripta por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo dictada en el expediente 17134-1487-2016.

Por conducto del acto mencionado, el juez administrativo rechazó el reclamo de repetición interpuesto en fecha en fecha 16 de noviembre de 2016 con arreglo al art. 1068 del C.A. por la suma de U$ 42.470,55.- correspondiente a los impuestos al Valor Agregado (IVA), IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

El pago -indebido, según sostiene la actora- tuvo lugar como derivación de la intimación que le efectuara el organismo de control aduanero con base en los cargos N°3303/12 y N°3304/12 por valor de U$ 24.283,02 y U$ 18.187,53.-, respectivamente. Explica que dichos cargos se originaron en supuestos faltantes de mercadería declarada en manifiesto de carga 11057MANI00185W y constatada por el servicio aduanero al momento de la descarga del buque.

Relata que con fecha 08/11/2012 procedió a depositar en la cuenta bancaria de la Aduana la suma de $ 202.584.-, equivalente a los U$ 42.470,55 intimados por el organismo aduanero, ello de acuerdo con la cotización de la divisa norteamericana vigente a la sazón.

Posteriormente y como se ya mencionó, el 16/11/2016 la actora promovió reclamo de repetición ante la Aduana y el 12/12/2016 el organismo dictó resolución rechazando el reclamo, lo que motivó la interposición del recurso que generó estas actuaciones con intervención de la Sala "F".

III. Que ello así, a fs. 221 se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala "B".

IV. Que bajo las premisas apuntadas precedentemente, corresponde a esta Sala decidir si procede acceder a la recepción de la causa dispuesta por la Sala Aduanera. Y por las razones que se expondrán seguidamente, entiendo que no corresponde admitirla.

IV.1. En tal sentido, cabe señalar primeramente que conforme surge del relato efectuado por el Sr. Vocal preopinante -considerando III de la sentencia-, en el trámite de la causa tuvieron lugar la apertura y clausura de la etapa de prueba (fs. 47 y 169), se pusieron los autos para alegar (fs. 191) y produjo su

alegato la parte actora (fs. 196-198). Estas circunstancias dan clara cuenta de que, a esa altura de los acontecimientos, no resultaba posible -ni razonable- declarar la incompetencia (conf. Sala "E", "TIPOITÍ SATIC c/ Dirección General de Aduanas", 10/07/2006, voto de la Dra. Winkler con cita del precedente "CEAMSE", CNACAF, Sala I, 28/11/95).

IV.2. En segundo lugar y por una cuestión de orden expositivo de los fundamentos que aconsejan el rechazo de la remisión, cuadra hacer nueva invocación del precedente aduanero "TIPOITÍ" antes citado, para dar cuenta de un criterio exactamente contrario con relación a la repetición de los tributos aduaneros discutidos en una operación de importación / exportación y la competencia del Tribunal.

En dicho precedente, la Sra. Vocal instructora Dra. García Vizcaíno -quien junto con la Dra. Winkler conformaron la mayoría en el pronunciamiento- señaló que *"…este Tribunal en materia aduanera es competente para entender de la resolución apelada, ya que la expresión genérica "tributos" comprende a todos los gravámenes que recaen sobre la importación -en el caso- para consumo, incluyendo obviamente el impuesto al valor agregado, cuyo hecho imponible se configura con las importaciones definitivas de cosas muebles (art. 1° de la ley de IVA) así como su percepción"*, agregando *"Que ha sostenido reiteradamente, en cuanto a la competencia de este Tribunal, "que la importación definitiva o importación para consumo a que se refiere la legislación aduanera para los derechos de importación, constituye, jurídicamente, el mismo hecho imponible del impuesto al valor agregado con relación a tales importaciones (solución que se extiende a las percepciones del impuesto a las ganancias y del IVA), con la consecuencia de que a los efectos de determinar la competencia del TFN, no obsta que el art. 1053 inc. a) del CA (el cual remite el art. 1025 del CA) use la expresión "tributos aduaneros y no mencione el citado impuesto ya que no es razonable que por la circunstancia de la Aduana exija el pago de un tributo interior que debe ser ingresado ante ella, y tratándose de un gravamen vinculado con el aduanero, se declare la incompetencia de las salas con competencia en materia aduanera (El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores, p. 69, Depalma, Bs.As. 1986. Derecho Tributario, Tomo III, 1ª edición, p. 142, Depalma, Bs.As. 1997 (…)"*.

Que en pos de sumar argumentos en favor de la competencia aduanera de este Tribunal en casos como el que nos convoca, puede afirmarse que luce poco razonable sustraer de la misma a la repetición de impuestos cuya gestión y reclamo estaba, en el caso particular, a cargo de la Aduana, ya que de no ser así, los cargos N°3303/12 y N°3304/12 que reclamaron al recurrente IVA, IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias tendrían carácter de simples invitaciones a ingresar una contribución voluntaria sin consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento.

Pero además, repárese en que nadie dudaría de que las salas aduaneras son competentes para examinar un recurso interpuesto en los términos del art. 1053 inc. a) del CA. por los impuestos objeto del reclamo de estos autos, no obstante la clara vinculación de los mismos con las competencias oportunamente asignadas por diversas leyes a la DGI.

Lo quiere significarse es que en los 2 casos –tanto en la impugnación contra los cargos como en la repetición de esos mismos tributos- la discusión conceptual acerca de si el reclamo de la Aduana es procedente o no, es idéntica; la única diferencia consiste en que en el primer caso el cargo es impugnado sin que se lo hubiese pagado.

IV.3. En tercer lugar, del contenido de la sentencia se puede advertir que un agravio de notorio peso argumental quedó huérfano de tratamiento. Pero más allá de esa circunstancia -y de la prevención que a su respecto dejó sentado el sentenciante en cuanto a que los jueces no están obligados a seguir a los litigantes en todas sus argumentaciones- lo cierto es que, a juicio del suscripto, el referido agravio era determinante para resolver la causa: se argumentó que los cargos formulados eran intrínsecamente improcedentes, habida cuenta de que el importador ya había abonado la totalidad de los tributos correspondientes a los despachos de importación 11 057 IC 000063Z y 11 057 IC 000059V.

En efecto, la actora señaló -fs. 17 de estos autos- *que "La actual jurisprudencia de ese Excmo. Tribunal y de la Cámara Federal es unánime al decidirse que cuando el importador abonó los tributos que liquidó el sistema informático aduanero y sobre el total declarado en el manifiesto de carga (incluyendo los alegados faltantes), el servicio aduanero carece de título para reclamar otros tributos a los transportistas y/o a sus agentes marítimos en los términos del art. 142 del Código Aduanero"*, agregando que *"Sin ir más lejos, así se resolvió en relación las otras partidas de fertilizantes transportadas por ese mismo buque y documentadas también en el mismo manifiesto de carga (11057MANI00185W)"*.

La actora destacó también que, respecto de esas partidas, la Aduana de San Lorenzo había instruido sumario contencioso en el cual, por Resolución 659/2013, impuso multa, liquidó y reclamó tributos aduaneros por la suma de U$S 135.534,45. Según relata la parte, esa resolución fue apelada ante este Tribunal dando lugar a la formación del Expediente N° 33.513-A caratulada "ALPEMAR c/ DGA" en cuyo marco la Sala "E" dictó sentencia revocando esa resolución.

Cita seguidamente pasajes del aludido fallo, en el cual se expresó que *"(…) si las importaciones para consumo no se documentaron solo por la mercadería efectivamente desembarcada sino por el total documentado en el mencionado conocimiento, por lo que los tributos fueron abonados por la mercadería faltante (…)"* y además, que *"(…) la actora no adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante imputado en tanto que los mismos fueron abonados por el importador en oportunidad de documentar la operación en cuestión."*.

Cabe señalar que la Aduana no negó la existencia del pago denunciado por la actora.

IV.4. Finalmente, cabe consignar que, aun tomando como hipótesis la predicada incompetencia de las salas aduaneras de este tribunal para entender en cuestiones como la de estos autos en función de tratarse de tributos cuya gestión fue puesta a cargo de la DGI, lo cierto es que no correspondería, por esa sola circunstancia, que esta competencia impositiva tuviera que entender en el asunto.

Que ello así, toda vez que en el *sub examen* la AFIP-DGI no ha requerido a la actora pago de suma alguna en concepto de tributos de importación -hablamos de IVA, IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias- como así tampoco ha sido objeto de reclamo administrativo previo ante su sede. Consecuentemente, a falta de alguno de estos dos presupuestos, es claro que la expresión de voluntad de la AFIP-DGI respecto a la pretensión de la actora es inexistente, lo que obsta a la intervención de esta competencia (conf. Arts. 76 y 81 de la Ley 11.683).

Que en virtud de lo expresado hasta aquí, VOTO por: **1)** Declarar la incompetencia del Tribunal para entender en estos autos. Costas por su orden. **2)** Oportunamente, por la Secretaria General de Asuntos

impositivos remítanse los autos a la ARCA a los fines de que por donde corresponda se le otorgue tratamiento a la pretensión deducida por la actora.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que comparte el relato que efectúa el Vocal preopinante en los Considerandos I y II en cuanto a la forma y oportunidad en que llegan los presentes autos a esta Sala “B” de la competencia impositiva y a los hechos relativos a la causa.

II. Ello así, corresponde que esta Sala se expida respecto de la remisión efectuada por la Sala Aduanera.

Al respecto, estimo pertinente señalar que la causa se inició ante este Tribunal el 01/02/2017, que la actora en su presentación aseguraba la competencia aduanera para entender en su planteo, que la Vocalía aduanera desinsaculada como instructora le dio trámite al expediente, corrió el pertinente traslado de ley a la Aduana quien lo contestó sin oponer excepción de incompetencia. Más aún, a fs. 47 el instructor abrió la causa a prueba, la cual se produjo conforme certificación de fs. 168, dando lugar a la clausura del período probatorio a fs. 169 (con fecha 22/8/2022), elevándose los autos a la Sala F con fecha 4/4/2024 (vide fs. 190), la que el 8/4/2024 los puso para alegar (fs. 191), encontrándose agregado el alegato de la actora y no habiendo alegado el Fisco Nacional (según constancia de fs. 199), a fs. 200 -con fecha 14/5/2024- dicha Sala llama los autos a sentencia, la que dicta con fecha 11/9/2024, declarando su incompetencia.

Lo expuesto lleva como primer apreciación a sostener que la declaración de incompetencia luego de haber sustanciado durante más de ocho años la causa, luce cuanto menos temporalmente inoportuna.

El suscripto no desconoce el voto de la Dra. Winkler en la causa “TIPOITI” citada por mi colega preopinante, en cuanto a que no resulta posible ni razonable declarar la incompetencia cuando, como en la especie, se produjo la prueba y se alegó sobre su mérito. Tampoco se desconoce la existencia de jurisprudencia en tal sentido de la Alzada (SENABRE, JORGE GUSTAVO c/ EN - AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO, del 06-05-2021, entre otros).

No obstante, entiendo que el caso en análisis tiene una particularidad. En efecto, el Tribunal Fiscal de la Nación es un único ente jurisdiccional con Salas con competencia aduanera y Salas con competencia impositiva. Ello así, no se trata de la declaración de incompetencia del órgano, sino de las Salas de competencia aduanera quedando habilitada la competencia impositiva, en la medida de la competencia que tiene asignada legalmente, para entender en la causa.

Tampoco desconoce el suscripto la jurisprudencia que cita el preopinante de la Sala E -en anterior composición- en la que se propiciaba la competencia de las Salas aduaneras para entender en supuestos como los de autos. No obstante, cabe aclarar que el precedente “TIPOTÍ” ya citado, no es un supuesto de repetición de tributos sino una apelación contra el cargo formulado por la Aduana en función de considerar que los repuestos importados no revestían el carácter de bienes de uso para la firma recurrente. Esa misma Sala E -en aquella formación-, si tuvo oportunidad de pronunciarse el 21/2/2007 en la causa “ALPEMAR” donde se trataba la repetición de lo abonado en concepto de IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias, declarándose competente. Al respecto, debo precisar que no se comparte el criterio allí expuesto -por mayoría- toda vez que pese a haberse declarado competente no resolvió sobre la devolución

solicitada, remitiendo las actuaciones -en definitiva- a la DGI a efectos de que se pronuncie al respecto.

El suscripto comparte el criterio expuesto en dicho precedente por la Dra. Musso -en minoría- en cuanto sostuvo que la intervención de la Aduana lo fue como agente de percepción pero que la recaudación de esos impuestos nacionales se encuentra a cargo de la DGI, que es quien tiene asignadas por ley las facultades de aplicar, percibir, recaudar y, en su caso, devolver o reintegrar los impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional. En el mismo sentido, también en minoría, se pronunció el Dr. Basaldúa en la causa "Industrias Plásticas por Extrusión S.A." (Expte. Nº 22987-A), donde señalara que la Aduana actúa como agente de percepción del IVA y del IVA adicional y siendo la autoridad de aplicación la DGI, la DGA no se encuentra facultada para expedirse acerca de la devolución de dichos tributos.

Que, por lo tanto, a criterio del suscripto, tratándose el caso del pedido de repetición de sumas abonadas en concepto de IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, cuya recaudación se encuentra a cargo de la Dirección General Impositiva, siendo éste el Organismo que puede certificar el ingreso de los montos que se pretenden repetir y, en definitiva, en caso de prosperar el reclamo, quién debería disponer de los fondos, cabe concluir en que en principio la cuestión corresponde a la competencia de las Salas Impositivas de este Tribunal.

Ello así, el artículo 159 de la Ley 11683 dispone la competencia para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones de repetición de tributos formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y de las demandas de repetición que por las mismas materias se entablen directamente ante el Tribunal, como así también en los supuestos de retardos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81 de la citada ley.

Por su parte, el art. 81 consagra la acción de repetición que tienen los contribuyentes respecto de los tributos que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella.

En el caso, se observa que el pago ha sido a requerimiento del servicio aduanero, pero de la liquidación obrante a fs. 5 surge que los montos reclamados son únicamente por los conceptos IVA, IVA adicional y Ganancias. Que el reclamo de devolución fue iniciado ante la DGA, la que rechazó el mismo porque la pretensión recaía sobre tributos que no se encontraban regidos por la legislación aduanera. Entiendo que la DGA debió haber girado entonces las actuaciones al organismo competente, esto es la DGI, pero no lo hizo.

El acto fue recurrido ante la competencia Aduanera de este Tribunal, la que a la postre se declaró incompetente, remitiéndolo -como ya se explicara- a las Salas de competencia impositiva.

Ello así, a esta altura de las circunstancias considero que no resulta razonable, en el marco de la debida tutela jurisdiccional, la retrogradación del proceso; debiendo en consecuencia esta Sala aceptar la remisión de la causa y asumir la competencia. Pero a efectos de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de todas las partes del mismo, corresponde que vuelvan las actuaciones a la Vocalía de la 4º Nominación -como vocalía instructora- para que se proceda a citar a la Dirección General Impositiva a tomar intervención en los presentes actuados, por el plazo de treinta (30) días (en concordancia con el plazo previsto en el art. 169 de la ley procedimental), para que tomando vista de las actuaciones proceda a

ejercer los derechos que entienda le corresponden en autos, debiendo acompañar la certificación de ingreso de las sumas que se pretenden repetir en consonancia con lo dispuesto por el artículo 178 de la ley de rito. ASÍ LO VOTO.

El Dr. Porporatto dijo:

Adhiero a la solución brindada por el Dr. Pérez y a sus fundamentos, teniendo en particular consideración que, a esta altura de los acontecimientos –con alegatos producidos en la Sala F-, no resulta posible –ni razonable- declarar la incompetencia de este Tribunal, conforme lo ha entendido la jurisprudencia citada por mi colega de Sala, en su voto.

Por otro lado, en consonancia con los argumentos que esgrime el mencionado colega, considero que se encuentra abierta la competencia de este Tribunal Fiscal, conforme lo disponen los arts. 159 y 81 de la ley de rito, teniendo en cuenta que se trata de una acción de repetición por pago de impuestos a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en este caso, de la Dirección General de Aduanas; la cual, en su momento, la rechazó por tratarse de tributos no regidos por normativa aduanera.

Por lo expuesto, para garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de las partes; y teniendo en cuenta las particularidades que se suscitaron en la sustanciación de los presentes actuados, es que adhiero a que vuelvan a la Vocalía instructora de la Cuarta Nominación, para que se cite, excepcionalmente en este caso, a la Dirección General Impositiva, en el plazo y a los fines indicados en el último párrafo del Voto del Dr. Pérez.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1. Aceptar la remisión de la causa y asumir la competencia.

2. Citar a la Dirección General Impositiva de la ARCA a tomar intervención en los presentes actuados, por el plazo de treinta (30) días (conf. art. 169 de la ley 11.683), para que tomando vista de las actuaciones proceda a ejercer los derechos que entienda le corresponden en autos, debiendo acompañar la certificación de ingreso de las sumas que se pretenden repetir en consonancia con lo dispuesto por el artículo 178 de la ley de rito.

3. Devolver los autos a la Vocalía de la 4ta. Nominación para la prosecución del trámite.

Regístrese. Notifíquese a la actora en la CUIT 20-10765318-0 (Dr. Alejandro Fernández Llorente) y a la demandada en la CUIT 20-27122958-6 (Dr. Ariel Ricardo Nassif), CUIT 33-69345023-9 (ARCA) y CUIT 20-24949351-2 (Dr. Tullio Luciano Cullini, Director de la Dirección de Contencioso de la ARCA-DGI).

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.04.03 14:50:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.04.03 16:01:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.04.03 16:06:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.03 16:07:15 -03:00