Expte. CAF 317/2024/CA1: "**COLGATE PALMOLIVE ARGENTINA S.A. (TF 36188-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

MEC Buenos Aires, de septiembre de 2024.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

Contra la formulación del cargo 1988/2013, Colgate Palmolive Argentina S.A. dedujo impugnación conforme al artículo 1053.1, inciso a, del Código Aduanero, que culminó con el dictado de la resolución 1686/2015 que —en lo sustancial— *redujo* los montos de las deudas tributarias y aduaneras liquidadas, aunque ordenando el cómputo de intereses en los términos del artículo 794 de ese cuerpo legal.

Consintiendo el monto liquidado en concepto de capital y expresando su voluntad de proceder a su pago, la empresa cuestionó ante el Tribunal Fiscal de la Nación el requerimiento efectuado respecto a los intereses. Con motivo de ese recurso, dicho Tribunal confirmó la resolución apelada "*y los intereses vinculados al cargo 1988/13*".

Por consiguiente, la firma actora interpuso recurso de apelación ante esta Cámara.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Mediante pronunciamiento del 19/5/2023, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación **rechazó** el recurso de apelación deducido por Colgate Palmolive Argentina S.A. y, en consecuencia, **confirmó el artículo 1º de la resolución 1686/2015**, por la que el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros ordenó "*rechazar parcialmente*" la impugnación contra el cargo 1988/2013, determinándolo por el importe de USD 135.121,05 —en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA— y $216.798,7 —en carácter de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias—, **más los intereses del artículo 794 del Código Aduanero**.

Tras hacer una reseña de las actuaciones tramitadas ante la Dirección General de Aduanas y ese Tribunal, sostuvo que la cuestión sometida a su consideración consistía en determinar desde qué fecha debían devengarse los intereses accesorios a ese cargo. En concreto, consideró que se trataba de dilucidar si —como pretendía la recurrente— era desde el 29/6/2015 o —en la posición de la Aduana— a partir del 8/1/2014.

Expte. CAF 317/2024/CA1: "**COLGATE PALMOLIVE ARGENTINA S.A. (TF 36188-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Previo a decidir sobre esa cuestión, indicó que —con carácter preliminar— debía ponerse de resalto que el capital de la deuda tributaria involucrada en el caso no había sido cancelado. Afirmó que esta circunstancia resultaba relevante en la medida en que, por un lado, al no haberse abonado dicho capital, los intereses continuarían devengándose hasta tanto ello no ocurriera. Por el otro, destacó que, si el monto del capital hubiera sido efectivamente abonado como sostenía la recurrente, la causa habría devenido abstracta, correspondiendo la condonación *ex lege* de los accesorios en los términos de la ley 27.260.

Sobre esas bases, entendió que la causa debía ser resuelta conforme a las disposiciones comunes que el Código Aduanero contiene para los tributos en general. Así, sostuvo que, toda vez que el cargo 1988/2013 había sido notificado a la actora el 18/12/2013, los intereses habían comenzado a devengarse el 8/1/2014; esto es, en la fecha posterior a los diez días desde la notificación del referido cargo. Señaló que el pago originario por los derechos aduaneros había sido inferior a lo debido, por lo que la empresa se encontraba obligada a satisfacer un interés sobre la diferencia impaga. Agregó que, a la luz de lo previsto en el artículo 795 del Código Aduanero, el curso de esos intereses no resultaba suspendido por la impugnación de la liquidación ni por recurso alguno que se interpusiera contra ella. Al contrario, indicó que tales accesorios sólo hubieran dejado de devengarse como consecuencia del pago del capital adeudado o la constitución de una garantía por el importe controvertido con dinero en efectivo, sin que ninguna de esas circunstancias hubiera ocurrido en autos. Incluso, aseveró que el pago parcial o la garantía en efectivo no extinguían los intereses devengados hasta ese momento. Por lo tanto, concluyó que —en definitiva— los intereses "*sobre la deficiencia fiscal*" habían comenzado a computarse el 8/1/2014.

Por otra parte, indicó que el devengamiento de los intereses correspondientes a los cargos o liquidaciones suplementarias de tributos no eran interrumpidas ni suspendidas por el hecho de que el contribuyente dedujera impugnaciones en los términos del artículo 1053.1, inciso a, del Código Aduanero, que es la oportunidad en la que puede cuestionarse la valoración, clasificación arancelaria y demás actos preparatorios que llevaron a la determinación del cargo aduanero o su liquidación suplementaria. Destacó que los argumentos expuestos por la actora en su recurso resultaban refutados por lo previsto en el artículo 1065 de dicho Código, por cuanto dispone que ese cargo o liquidación suplementaria puede

ser *confirmado, modificado o revocado* como consecuencia de la impugnación hecha por el contribuyente. Al respecto, señaló que si una parte del cargo suplementario "*sobrevive*" a la impugnación, desde su dictado rigen —a su respecto— todas las normas contenidas en el Código Aduanero en materia de intereses y, en particular, los artículos 792, 794, 795, 796 y 800.

Desde esta perspectiva, precisó que era "*correcto y legal*" lo decidido mediante la resolución 1686/2015 al confirmar de manera parcial el cargo 1988/2013. Ello, puesto que la reducción de la cuantía original del cargo (USD 479.632,73) a las suma de USD 135.121,05 y $216.798,9, no obstaba a su legitimidad con relación estas últimas desde el momento en que habían sido reclamadas mediante su notificación de fecha 18/12/2013. Entonces, afirmó que la recurrente había consentido ese monto menor sin efectivizar su pago voluntario, pese a que pudo haber sido abonado una vez practicada la referida notificación.

Por lo demás, consideró que no le asistía razón a la firma respecto a que el cargo 1988/2013 debió haber sido revocado para que se dictara uno nuevo. Destacó que, en rigor, el menor monto confirmado en la resolución apelada había sido correcto y que, incluso, la recurrente lo había consentido e intentado abonar. Entendió que agregar una nueva liquidación al cargo 1988/2013 como lo había hecho el artículo 1º de la resolución cuestionada, resultaba una solución jurídicamente acertada en los casos en los que hiciera lugar parcialmente a una impugnación, lo que encuentra fundamento en el artículo 1065 del Código Aduanero.

Asimismo, aseveró que existía mora culpable de la actora por no haber pagado el cargo, respecto a la menor porción consentida, en el año 2013. Máxime cuando, dos años después, la recurrente consintió su determinación.

En ese contexto, concluyó que Colgate Palmolive Argentina S.A. había incurrido en una conducta negligente al no asegurarse de la efectiva cancelación del capital consentido.

Finalmente, impuso las costas a la actora, en su carácter de vencida (artículo 1163 del Código Aduanero).

III. Agravios de la actora

Contra esa decisión, **Colgate Palmolive Argentina S.A.** interpuso recurso de apelación el 26/6/2023 y expresó agravios en esa misma fecha, los que fueron contestados por el Fisco el 6/8/2023.

En su memorial, el recurrente sostiene:

(i) que la cuestión sometida a consideración del Tribunal Fiscal de la Nación había quedado circunscripta "*al cuestionamiento sobre el monto de intereses devengado por el monto de capital confirmado en el Cargo 1988/13 desde el 8/1/14 hasta la fecha en la que se pusieron a disposición los fondos para la afectación del capital, según Resolución DE PRLA 16/86/15* [sic]". Señala que los montos de capital habían sido consentidos y excluidos del alcance de la revisión. Por lo tanto, entiende que, al considerar que los intereses continuarían devengándose hasta tanto se abonaran las sumas de capital de tributos adeudados, el tribunal administrativo se pronunció *extra petita* puesto que "*ninguna de las partes trajo a colación esta cuestión en el expediente de apelación*".

(ii) que lo expuesto precedentemente no se ve alterado por el hecho de que se hubiera planteado la posibilidad de terminación anormal del proceso en función de la condonación de intereses establecida por la ley 27.260. Indica que esa norma reconocía la condonación de los intereses correspondientes a las deudas de capital abonadas con anterioridad a su entrada en vigencia como "*un efecto particular y posterior a la interposición del recurso*". Aduce que "*el supuesto de hecho no comprendía la exigibilidad o existencia de dicha deuda, sino su pago, el que luego el Tribunal en 2023 verifica como impago por falta de afectación*". En ese sentido, entiende que la comprobación de ese hecho no fue "*parte integrante del recurso, sino un hecho externo que debería coadyuvar a la decisión del tribunal sobre lo que fue materia del recurso*". Agrega que "[n]*ada impedía al Tribunal expedirse sobre su criterio respecto de los intereses sin inmiscuirse o pronunciarse sobre la situación de la deuda de capital*".

(iii) que, al haber consentido los montos de capital resultantes de la resolución 1686/2015 con fecha 29/6/2015, ha operado el plazo de prescripción respecto de su exigibilidad, conforme el plazo quinquenal contemplado para las obligaciones tributarias aduaneras. Concretamente, entiende que la exigibilidad de los montos consentidos prescribió el 6/7/2020. Es decir, sobre la base de distinguir, por un lado, el monto del capital liquidado en concepto de tributos y, por el otro, las sumas que corresponderían a sus intereses, resalta que sólo estas últimas habían sido objeto de cuestionamiento, por lo que el capital era plenamente exigible por el Fisco.

(iv) que, subsidiariamente, corresponde la aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente "*Cladd*" (sentencia del 26/11/2019)

para dejar sin efecto todo reclamo respecto a las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

IV. Antecedentes de la controversia

A los fines de dar una justa y adecuada respuesta a los agravios expuestos por la recurrente, resulta menester realizar una breve reseña de los principales antecedentes que, en sede administrativa, dieron lugar a la promoción de las presentes actuaciones.

Conforme surge de las constancias obrantes en el **expediente administrativo 36188-A** tramitado ante la Dirección General de Aduanas —incorporado a las actuaciones conexas caratuladas "*Colgate Palmolive Argentina SA c/ EN-AFIP-DGA – SIGEA 13681-85-2007824 Expte 36188-A s/ medida cautelar (autónoma)*"—, cabe poner de relieve:

(i) que, mediante **nota 1228/2013** —Estudio de Valor—, la Jefatura de División de Empresas Vinculadas, tras examinar el contrato celebrado por la actora con *Colgate Palmolive Company* de los Estados Unidos, así como las previsiones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio ("GATT"), estimó razonable que, por las importaciones realizadas por la recurrente durante el año 2008, se hiciera "*repercutir las fracciones devengados por Licencia, sobre el Valor de Transacción de los productos importados tanto para la fabricación de artículos de higiene, tocador y hogar objeto de su operatoria, como así también para aquellos productos terminados, entendiendo que con este incremento, se arribaría al Valor en Aduana de la mercadería importada que intervino en la generación de dichas regalías*" (v. fs. 1/6, parte 1).

(ii) que, sobre la base de la liquidación efectuada por la aludida División, se formuló el **cargo 1988/2013** por un total de USD 479.632,73 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias (v. fs. 49 y 50), que fue notificado a la accionante con fecha 18/12/2013 (v. fs. 51/52, íd. cit.; en particular, nota 111/2014).

(iii) que, con fecha 8/1/2014, Colgate Palmolive Argentina S.A. interpuso **lo impugnó en los términos del artículo 1053.1, inciso a, del Código Aduanero**, destacando la existencia de "*numerosos errores*" en la formulación del cargo. Concretamente, indicó que la Administración había considerado operaciones de importación documentadas por la firma con terceros no vinculados y, por tanto, no

alcanzados por el contrato de transferencia de tecnología; operaciones de importación de marcas locales que no devengan regalías; y operaciones que no fueron identificadas como pertenecientes a ella. En definitiva, concluyó que el importe liquidado resultaba incorrecto y que, en todo caso, éste debía ser equivalente a USD 187.977,77 (v. fs. 65/73, parte 2).

(iv) que, a raíz de esa presentación, se procedió a efectuar una nueva liquidación, que arrojó un monto de USD 135.121,05 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, así como otro de $216.798,7 por IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias (v. fs. 138/143, parte 3).

(v) que, ante ello, con fecha 23/4/2015, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dictó la **resolución 1686/2015**, por medio de la cual, en base a la revisión del ajuste anteriormente realizado, se determinó un nuevo importe correspondiente al cargo 1988/2013 que alcanzó los valores indicados en el punto precedente. En consecuencia, *rechazó parcialmente* la impugnación formulada por la recurrente, ordenando que se procediera a la emisión del respectivo certificado de deuda (v. fs. 149/150, parte 4).

(vi) que la actora consintió la determinación de los tributos el 29/6/2015. Por su intermedio, la recurrente manifestó su voluntad "*de proceder al pago de los tributos de U$S 135.121,05 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA; y al pago de $216.798,1* [sic] *en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias*". Por lo tanto, indicó acreditar "*la existencia de fondos suficientes en la sub-cuenta María para afrontar el pago de dichos tributos*", acompañando —a tal efecto— "*copia del print* [sic] *de pantalla del Sistema María de donde surge que… cuenta con fondos para que esa Aduana afecte el importe de los tributos, los cuales a la fecha… totaliza la suma de $ 1.443.697,73*". No obstante, comunicó que procedería a interponer recurso de apelación "*sólo en cuanto a la aplicación de los intereses*" (v. fs. 153/154, íd. cit.; el subrayado pertenece al original).

(vii) que, el 7/10/2015, el servicio aduanero informó "*la imposibilidad de afectar el pago, porque el depósito Nº 002377656 no tiene fondos*" (v. fs. 162/163, íd. cit.).

Por su parte, del **expediente 152057/2015** que tramitó ante el Tribunal Fiscal de la Nación, surgen las siguientes actuaciones relevantes:

Expte. CAF 317/2024/CA1: "**COLGATE PALMOLIVE ARGENTINA S.A. (TF 36188-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

(i) que, el 6/7/2015, Colgate Palmolive Argentina S.A. dedujo **recurso de apelación** contra la resolución 1686/2015, de conformidad con lo establecido en el artículo 1131, inciso a, del Código Aduanero. En esa oportunidad, destacó que la impugnación se centraba "***exclusivamente en cuanto en ella se requiere el pago de intereses sobre los importes cuyo pago se intima***" (v. fs. 12/22, parte 1; el destacado corresponde al original).

(ii) que, al fundar su apelación, la recurrente destacó que, tras la presentación de su impugnación contra el cargo 1988/2013, en sede administrativa se había procedido a confeccionar "*una nueva planilla de cálculo*". Agregó que, mediante una "*redacción falaz*", la Aduana confirmó el cargo originalmente formulado cuando, en realidad, lo que hizo fue dejarlo sin efecto al emitirse una "*nueva liquidación tributaria*". Además, puso de relieve que "*lo que el servicio aduanero verificó es que el Cargo Aduanero 1.988/13 debía ser revocado, porque había sido emitido en una moneda incorrecta, determinando diferencias de tributación sobre despachos de importación equivocados, y sobre la base de aplicación de porcentajes de ajuste de valor incorrectos*" (v., en particular, fs. 18, íd. cit.).

(iii) que, desde esa perspectiva, la actora consideró que no correspondía que se le exigiera el pago de intereses por los tributos determinados "*como si se tratara de las mismas sumas intimadas de pago en el Cargo Nº 1.988/13…*". En definitiva, explicó que —a su juicio— la determinación contenida en la resolución 1686/2015 constituía un cargo distinto al originariamente formulado. A todo evento, planteó la inexistencia de mora culpable (v. fs. 18vta., íd. cit.).

(iv) que, con fecha 15/10/2015, el Fisco contestó traslado del recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación (v. fs. 33/37, parte 2).

(v) que, mediante providencia del 9/3/2023, el Tribunal Fiscal ordenó que, como medida para mejor proveer, las partes informaran "*si se encuentran cancelados los tributos por la suma de U$S 135.121,05 ($ 1.443.697,73, conforme F4) intimados mediante el art. 1 de la Resolución 1686/15 apelada en autos, adjuntando el comprobante fehaciente de pago*". En ese acto, por lo demás, dejó expresamente sentado que la apelación se circunscribía, "*exclusivamente,* [a] *los intereses devengados bajo la liquidación suplementaria de la Aduana contenida en la Resolución apelada 1686/15 del 23.04.15…*" (v. fs. 56, íd. cit.).

(vi) que, con fecha 17/3/2023, al contestar la intimación, la recurrente informó que nunca se había puesto en su conocimiento que su depósito, conforme lo indicado en el punto ***(vii)*** anterior, no había podido ser afectado al pago de los tributos determinados. Sostuvo que había puesto a disposición los fondos suficientes de manera tempestiva, pero que había sido el Fisco quien, al adoptar una actitud pasiva, generó la situación que derivó en la presente controversia (v. fs. 61/62, íd. cit.).

(vii) que, por su parte, la Dirección General de Aduanas informó que, "*tal como surge de las constancias obrantes en las Actuaciones Administrativas 13681-85-2007, a fs. 139-163, la actora facilitó los datos de la cuenta bancaria a fin de efectuar el depósito correspondiente, siendo que —a la fecha de requerimiento de cobro— la misma no contaba con los fondos suficientes para cancelar los tributos pertinentes*" (v. fs. 70, íd. cit.).

(viii) que, finalmente, el 19/5/2023, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación dictó la sentencia aquí recurrida (v. fs. 74/76).

V. La cuestión controvertida

Toda vez que la recurrente cuestiona que el pronunciamiento apelado afectó el principio de congruencia al expedirse sobre cuestiones que no habían sido propuestas en su recurso ante el Tribunal Fiscal, es preciso delimitar el *thema decidendum* de la presente controversia.

En atención a los antecedentes reseñados en el considerando anterior y el contenido de los agravios expuestos por la actora en su recurso ante esta Alzada, la cuestión aquí controvertida consiste —sustancialmente— en determinar si, al decidir en la manera en que lo hizo, el Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció respecto de puntos que no habían sido sometidos a su consideración. Es decir, esta Sala se encuentra llamada a resolver si, *al pronunciarse acerca del cómputo de los intereses y la falta de pago del capital al cual aquéllos presuntamente accedían*, la jurisdicción administrativa afectó el principio de congruencia al tratar un aspecto de la controversia que no había sido oportunamente introducida por las partes.

VI. Principio de congruencia

En primer lugar, en la medida en que la actora impugna la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación con fundamento en que éste se ha pronunciado *extra petita*, abordando cuestiones que no habían sido materia del recurso de apelación deducido en los términos del artículo 1132 del Código Aduanero, corresponde

determinar si —conforme lo señala la recurrente en su memorial— se ha afectado el principio de congruencia.

Sobre el punto, vale recordar que, de acuerdo con la Corte Suprema, el principio de congruencia exige la *existencia de conformidad entre la sentencia y las pretensiones y defensas deducidas por las partes en juicio*; en otras palabras, debe mediar correspondencia entre, por un lado, el contenido de las pretensiones y oposiciones de las partes, y la respuesta que surge del órgano jurisdiccional en su pronunciamiento, por el otro (*Fallos*: 336:2429).

Tal es la trascendencia de este principio que la Corte federal le ha reconocido carácter constitucional (CSJN, *Fallos*: 229:953; 230:478; 248:549; 302:263; 313:528, 983; 319:2933; 325:603; 330:4015; 341:1091; 342:1580; 343:1657; 344:1857), como expresión de los derechos de defensa en juicio y de propiedad, integrando el sistema de garantías constitucionales del proceso que se encuentra orientado a proteger los derechos y no a perjudicarlos (CSJN, *Fallos*: 315:106; 317:1333; 321:469; 329:5903; 338:552).

Esta Sala ha impuesto el cumplimiento de esa exigencia a las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación. Concretamente, se afirmó que, si bien el Código Aduanero le otorga amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes (cfr. artículo 1143), lo cierto es que esa atribución encuentra su límite en la existencia del recurso, los hechos probados en la causa y el respeto al principio de la *reformatio in peius*, resultando arbitrario el pronunciamiento que se apartara del principio de congruencia (esta Sala, *in re*: "*Metalúrgica Bonano S.A. TF 22593-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 39.768/2019, sentencia del 12/8/2020 y sus citas; "*Arimex Importadora S.A. (TF 90248306-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 52.675/2022, sentencia del 10/2/2023; "*C y A S.R.L. – TF 28517-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 44.401/2023, sentencia del 25/4/2024; entre muchos otros).

VII. La cuestión sometida a conocimiento del Tribunal Fiscal de la Nación

Sobre estas bases, a los fines de dilucidar si el Tribunal Fiscal ha incurrido en una inobservancia a esta regla, resulta menester examinar, en función de los antecedentes previamente sintetizados, el concreto contenido de los agravios expuestos por la firma actora en el recurso que había deducido conforme con lo

previsto en el artículo 1132 del Código Aduanero. Solamente a partir de una precisa delimitación de las cuestiones sometidas a conocimiento del tribunal administrativo podrá desentrañarse si éste se ha pronunciado en exceso de las pretensiones y defensas introducidas por las partes. Ello, por cuanto su jurisdicción se encontraba limitada por los términos en que había quedado trabada la relación procesal y el *alcance de los respectivos recursos*, que determinan el específico ámbito de su potestad decisoria al impedir que se resuelvan puntos que habían quedado firmes (cfr., con relación a la competencia de los tribunales de Alzada, CSJN, *Fallos*: 230:478; 231:222; 248:577; 268:323; 301:925; 338:552; 344:2251, 344:3230, voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti, así como de la juez Highton de Nolasco; 345:716).

Recuérdese que, deducida la impugnación contra el cargo 1988/2013, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros —aunque mediante el empleo de términos confusos—, *rectificó* la formulación inicialmente efectuada y determinó los tributos adeudados en la suma de USD 135.121,05 y $216.798,7 (v. resolución 1686/2015). Tales montos fueron **expresamente consentidos** por la actora, quien sostuvo que procedería a la presentación de un recurso de apelación "*sólo en lo atinente a la aplicación de intereses*". Entonces, Colgate Palmolive Argentina S.A. dedujo recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación "*exclusivamente en cuanto en ella se requiere el pago de intereses sobre los importes cuyo pago se intima*". En su presentación, entendió que no correspondía que se la obligara a ingresar las sumas adeudadas "*con más sus intereses como si se tratara de las mismas sumas intimadas de pago en el Cargo Nº 1.988/13…*". De este modo, se quejó de la procedencia de los accesorios en el entendimiento de que había procedido a "*cancelar los importes que de ella* [la resolución 1686/2015] *resultaban como deuda de capital*, *con motivo de lo cual ingresó la suma de $ 1.443.697,73*". En suma, planteó que, al revocarse parcialmente dicha resolución, se había practicado una *nueva liquidación tributaria* por la que sólo procederían intereses una vez transcurridos diez días desde la notificación de esta última.

De esta manera, la cuestión sometida a consideración del Tribunal Fiscal de la Nación se circunscribía a dilucidar **si resultaba procedente exigirle a la actora el pago de intereses, conforme con lo previsto en el artículo 794 del Código Aduanero**, accesorios a los tributos determinados en la resolución 1686/2015, a cuya aplicación —vale señalar— la firma se había opuesto sobre la base de que, *en esencia*, el servicio aduanero había dejado sin efecto el cargo 1988/2013 y

elaborado una nueva determinación tributaria, lo que —a su juicio— echaba por tierra toda pretensión de aplicar intereses una vez transcurridos diez días desde que se había practicado la notificación de la formulación de cargos originaria.

VIII. Examen de los alcances del pronunciamiento del Tribunal Fiscal

Expuesta la controversia en la forma que antecede, procede adelantar que no se advierte que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación hubiera incurrido en una afectación al principio de congruencia por haberse expedido sobre cuestiones no propuestas a su examen.

Mediante la providencia del 9/3/2023, el Tribunal destacó que el recurso de la actora se limitaba, "*exclusivamente,* [a] *los intereses devengados bajo la liquidación suplementaria de la Aduana contenida en la Resolución apelada 1686/15 del 23.04.15…, afirmando en su recurso que los tributos intimados por la referida resolución fueron objeto de inmediato pago…*". Por lo tanto, como medida para mejor proveer, intimó a las partes para que "*informen si se encuentran cancelados los tributos… intimados mediante el art. 1 de la Resolución 1686/15 apelada en autos, adjuntando el comprobante fehaciente de pago*".

Sobre esa base, el Tribunal Fiscal delimitó la cuestión controvertida a determinar "***desde qué fecha deben devengarse los intereses vinculados al cargo tributario 1988/13*** *por un monto de U$S 135.121,05 (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) y $ 216.798,7 (IVA adicional e impuesto a las ganancias –anticipo–), conforme la liquidación aprobada mediante la resolución 1686/15 apelada… habiendo sido consentida por la actora la referida deuda tributaria*" (v. punto V, primer párrafo, énfasis propio). Para ello, entendió que, como cuestión previa, debía definirse si la suma tributaria adeudada había sido efectivamente cancelada como la sostenía la empresa en su recurso.

Al respecto, en oportunidad de interponer el remedio en examen, la actora cuestionó —entre otros aspectos— que el Tribunal había resuelto "*por fuera*" de los puntos traídos a su conocimiento, en desmedro del principio de congruencia. Ello, por cuanto —como se indicó— "*el alcance del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal* [se había circunscripto] *al cuestionamiento sobre el* ***monto de intereses*** *devengado por el monto de capital confirmado en el Cargo 1988/13 desde el 8/1/14 hasta la fecha en la que pusieron a disposición los fondos para la afectación del capital…*" (el destacado no pertenece al original).

Entonces, bien afirma la actora que **el conocimiento de dicho Tribunal había quedado limitado al tema relativo a los intereses correspondientes al monto de la deuda tributaria determinada en la resolución 1686/2015**, la que había quedado firme y consentida en cuanto a su capital. En definitiva, debía examinarse la procedencia de aplicar esos accesorios a los tributos resultantes de la referida resolución que, en el entendimiento de la actora, no sólo importaban una "*nueva liquidación*" —desvinculada de las sumas contenidas en el cargo 1988/2013, que, a su criterio, había sido dejado sin efecto—, sino que, además, habían sido cancelados.

En este escenario, no se advierte que el Tribunal Fiscal, en el abordaje que hizo acerca del periodo por el cual debían calcularse los intereses, hubiera incurrido en un pronunciamiento *extra petita*, expidiéndose sobre pretensiones y defensas no propuestas por las partes en sus respectivas presentaciones. En otros términos, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no se aprecia que la sentencia apelada, al juzgar sobre la fecha de inicio y la continuidad de su curso —aspecto, este último, íntimamente vinculado con la existencia o no de un pago cancelatorio del capital—, pueda ser descalificado como acto jurisdiccional válido. El hecho de que la actora hubiera consentido los montos de capital resultantes de la resolución impugnada, "*confirmándolos y dejándolos fuera del objeto del recurso de apelación*", no conduce a que la verificación de su efectivo pago constituya una cuestión ajena a la jurisdicción del Tribunal, que —por lo demás— había sido específicamente llamado a pronunciarse acerca de los intereses cuya exigencia, en los términos del artículo 794 del Código Aduanero, había sido expresamente resuelta por la Administración.

Del mismo modo, tampoco se observa que, como sostiene la recurrente, el tribunal administrativo hubiera ordenado cancelar los montos de capital, tratando puntos que ninguna de las partes había introducido, "*dado que los montos en cuestión se encontraban ya firmes y consentidos y –en el entendimiento de esta parte hasta marzo de 2023– pagados*" (v. fs. 95). En efecto, **en momento alguno el Tribunal Fiscal abordó lo atinente al capital de la obligación tributaria aduanera** —aspecto que, vale reiterar, había quedado firme—, sino que, por el contrario, se limitó a examinar —como se indicó— la cuestión relativa al cómputo de los intereses, de cuya procedencia la recurrente se había quejado.

Expte. CAF 317/2024/CA1: "**COLGATE PALMOLIVE ARGENTINA S.A. (TF 36188-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

En su expresión de agravios, para fundar que la sentencia apelada no se había limitado a la cuestión planteada, la actora puso de relieve que, "*pese a que el tratamiento de las sumas de capital no era objeto del recurso*", el Tribunal había considerado que los intereses continuarían devengándose hasta el efectivo pago de los tributos adeudados. Sin embargo, omitió efectuar un desarrollo argumental *suficiente* respecto de los motivos por los que entiende que pronunciarse acerca del curso de los accesorios —esto es, concretamente, su fecha de inicio y finalización— habría importado adentrarse en cuestiones que, *v. gr.* el monto del capital de las obligaciones aduaneras determinadas, habían quedado firmes y consentidas. Es decir, no se logra apreciar de qué manera, al abordar el cómputo de los intereses conforme a las disposiciones del Código Aduanero, el Tribunal Fiscal avanzó sobre puntos que no habían sido materia de recurso, cuando —justamente— fue la propia recurrente quien había cuestionado de manera específica que la Administración ordenara aplicar intereses con relación al capital liquidado.

IX. Curso de los intereses en materia aduanera

Descartada la existencia de un pronunciamiento *extra petita*, corresponde expedirse —conforme lo expuesto en el considerando V— acerca de la procedencia de los intereses que la resolución 1686/2015 ordenó adicionar al capital allí determinado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 794 del Código Aduanero.

Al respecto, conviene recordar que, de conformidad con lo previsto en esta última disposición, una vez notificada la liquidación de los tributos aduaneros, comienza a correr el plazo de diez días para que el deudor efectúe el pago de las sumas determinadas y, una vez vencido ese término sin que tuviera lugar dicho pago, **conjuntamente con el importe no ingresado deberán abonarse los respectivos intereses**. De este modo, a partir de la referida notificación se inicia el plazo de diez días, a cuyo vencimiento, el monto no pagado comienza a devengar intereses.

Por otra parte, el artículo 796 del Código Aduanero establece que los intereses "*se devengarán **hasta el momento del pago**, otorgamiento de espera o interposición de demanda de ejecución fiscal o bien hasta que se garantizare el importe controvertido con dinero en efectivo, entregado en calidad de depósito en sede aduanera*" (énfasis añadido). Así, el curso de estos intereses se detiene —entre otras causales— como consecuencia del pago de la deuda. Cabe destacar que debe tratarse de un pago completo, puesto que, de lo contrario, la obligación tributaria no

podrá tenerse por extinguida y, en consecuencia, el saldo adeudado continuará devengando intereses (cfr. artículo 792).

X. Procedencia de los intereses

Entonces, el Código Aduanero fija de manera expresa el momento en que comienza y cesa el curso de los intereses resultantes de la falta de pago en término de los tributos aduaneros. Por lo tanto, corresponde determinar si, a la luz de los artículos 794 y 796 de dicho Código, resultaba procedente que la Aduana, conforme lo hizo en el artículo 1º *in fine* de la resolución 1686/2015, ordenara la aplicación de los accesorios.

A tal efecto, conviene recordar que, formulado el cargo 1988/2013 por un total de USD 479.632,73, Colgate Palmolive Argentina S.A. lo impugnó en los términos del artículo 1053.1, inciso a, del Código Aduanero, invocando, entre otros fundamentos, que la liquidación practicada "*ha incurrido en un evidente error al incorporar… operaciones de importación con terceros no vinculados…*" (v. fs. 67 del expediente administrativo 36188-A). No obstante ese cuestionamiento, la recurrente dejó expresamente sentado que, sin perjuicio de esa equivocada determinación efectuada en el cargo impugnado, **existían diferencias tributarias adeudadas, aunque por un monto inferior al liquidado, que —a su juicio— ascendía a USD 187.977,77** (v. fs. 72/72vta., íd. cit.).

Como consecuencia de esa impugnación, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, mediante el empleo de una terminología equívoca, resolvió *confirmar parcialmente* el cargo aduanero, **determinándolo por una suma incluso menor a la que había liquidado la recurrente**, esto es, USD 135.121,05 y $217.798,7. (v. fs. 149/150, íd. cit.).

De este modo, lo que se pretende poner de resalto es que, aun cuando —como pretende la actora— se considerase que la resolución 1686/2015 revocó parcialmente el cargo inicialmente formulado, lo cierto es que existía una **suma mínima respecto de la cual no existía controversia** alguna por los tributos adeudados. En efecto, adviértase que, en oportunidad de deducir su impugnación, la recurrente destacó que, si bien había consentido la procedencia de los cargos formulados por las operaciones de importación realizadas entre los años 2004 y 2007, con relación a las efectuadas durante el 2008, advertía la existencia de "*numerosos errores*" que conducían a que "*el importe reclamado de U$S 479.632,73 resulta*[ra] *incorrecto, debiendo revocarse dicho cargo Nº 1988/13 y, eventualmente, formularse*

otro por el ***importe correcto de U$S 187.977,77***" (v. fs. 72vta., íd. cit., énfasis añadido).

Es decir, el cuestionamiento de Colgate Palmolive Argentina S.A. no se había orientado a la existencia o no de la obligación aduanera, sino exclusivamente su monto, que consideraba superior al que correspondía como consecuencia de un "*cambio de criterio*" por parte de la División de Empresas Vinculadas "*para la determinación de los ajustes aplicables a las operaciones de importación*" (v. fs. 73, íd. cit.). Por lo tanto, no es posible soslayar que, consentida la exigibilidad de los cargos formulados, pero discutida exclusivamente su cuantía —con fundamento en que se habían considerado operaciones que no debían ser incluidas para su cálculo—, existía un monto mínimo (resultante de la propia impugnación de la actora) **excluido de toda controversia**, respecto del cual no había impedimento alguno para proceder a su pago.

Así, pues, discutida "*la correcta liquidación de las diferencias tributarias*", una vez notificado el cargo 1988/2013, la actora bien podría haber cancelado las sumas mínimas no controvertidas a los efectos de evitar que iniciara el curso de los intereses a su respecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 794 del Código Aduanero.

Al respecto, cabe tener presente que, de conformidad con lo previsto en el artículo 795 del referido cuerpo legal, el cómputo de los intereses no resulta suspendido como consecuencia de la impugnación de la liquidación o por la interposición de recurso alguno contra ella. Por consiguiente, el hecho de que la recurrente la hubiera impugnado en los términos del artículo 1053.1, inciso a, del Código no constituía un obstáculo para que el monto determinado devengara intereses, **aun cuando, como consecuencia de su cuestionamiento, éste fuera parcialmente modificado**. Ciertamente, el artículo 1065 establece que, con motivo de la impugnación deducida contra la liquidación de las obligaciones aduaneras, la Administración puede dictar resolución "*confirmando, modificando o revocando el acto*", sin que ninguna disposición específica alterara el efecto que el referido artículo 795 le otorga a los recursos con relación al curso de los intereses.

En definitiva, dentro del plazo de diez días de notificada la liquidación de los tributos, no obstante la impugnación interpuesta en los términos del artículo 1053.1, inciso a, la empresa pudo haber realizado el pago de las sumas no controvertidas sin que corrieran los intereses a su respecto, cuyo curso —por expresa

previsión legal— no podía quedar suspendido como consecuencia del cuestionamiento que pudiera hacerse de la liquidación. Solamente en caso de que se hiciera lugar a la impugnación o al recurso y —por ende— se dejara sin efecto el requerimiento de pago, no se adeudarían los intereses correspondientes a los tributos liquidados, por resultar accesorios a una deuda ahora inexistente (Alsina, Mario Á. *et al.*, *Código Aduanero Comentado*, T. II, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, p. 892).

Ello no resulta modificado por el efecto suspensivo que los artículos 1058 y 1134 le conceden a la impugnación *con respecto a la* ***exigibilidad y ejecutoriedad*** *de la obligación principal* —a la cual los intereses acceden y de la cual dependen (cfr. Alterini, Ignacio E. y Alterini, Francisco J., *Tratado de las Obligaciones*, T. I, Buenos Aires, La Ley, 2020, p. 176-177)—, que le impide a la Aduana ejecutar el crédito pretendido hasta tanto aquélla fuera resuelta.

En términos sencillos: una cosa es la ejecutoriedad de los tributos adeudados —que puede ser suspendida como consecuencia de su impugnación— y otra distinta es el devengamiento de los intereses, que no resulta suspendido a raíz del cuestionamiento que se hiciera de la liquidación (cfr. artículo 795 del Código Aduanero).

En este sentido, esta Cámara ha desestimado la solicitud para que se dejara sin efecto el cómputo de los accesorios en atención a encontrarse expresamente previsto el devengamiento de intereses durante el trámite de la impugnación y en la medida en que no se hubiera ejercido la opción prevista en el artículo 796 *in fine* del Código Aduanero de garantizar el importe controvertido (Sala IV, *in re*: "*Chubb Argentina de Seguros S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 41.282/2014, sentencia del 12/2/2015; y "*Stinger Wellhead International Inc. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 23.371/2015, sentencia del 18/2/2016).

En consecuencia, a la luz de la normativa aplicable al caso, cabe concluir que los intereses correspondientes a las sumas resultantes de la resolución 1686/2015, en tanto constituyen *montos incluso inferiores* a los que la actora consideraba procedentes, **deben ser computados a partir de los diez días de notificado el cargo 1988/2013**, momento hasta el cual la recurrente pudo haber pagado el importe no sujeto a controversia sin deber interés alguno con relación a éste.

A todo evento, si ese monto hubiera sido superior al posteriormente determinado, habría nacido en cabeza de la recurrente un derecho a la devolución del importe pagado en exceso, conforme lo autoriza el artículo 809 del Código Aduanero.

XI. Finalización de los intereses

Sentado ello, admitido el curso de los intereses en los términos del artículo 794 del Código Aduanero —esto es, una vez vencido el plazo de diez días dese la notificación del cargo 1988/2013—, corresponde expedirse respecto del momento hasta el cual deberán calcularse.

De conformidad con lo previsto en el artículo 787 del Código Aduanero, "*la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por: a) el pago de lo debido…*", que —tal como lo establece el artículo 788— debe efectuarse "*de los modos y en los lugares que determinare el servicio aduanero*". Recuérdese, por su parte, que el artículo 796 establece que los intereses se devengarán hasta el efectivo pago de la deuda.

En términos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los pagos efectuados y *recibidos sin reserva o disconformidad* alguna tienen los efectos liberatorios contemplados en el artículo 505 del Código Civil y configuran un derecho adquirido de naturaleza patrimonial que goza del amparo que la Constitución Nacional otorga al derecho de propiedad en su artículo 17 (*Fallos*: 311:2726 y sus citas). Para que el efecto liberatorio del pago se incorpore al patrimonio del contribuyente como un derecho adquirido protegido constitucionalmente, se requiere la cancelación del gravamen sea realizada con arreglo al monto y forma exigidos por la oficina encargada de su percepción (CSJN, *Fallos*: 220:5 y sus citas).

En el caso, tras notificarse la resolución 1686/2015, con fecha 29/6/2015, Colgate Palmolive Argentina S.A. efectuó una presentación por medio de la cual, manifestó su voluntad de proceder al pago de los tributos allí liquidados e indicó acreditar la existencia de fondos suficientes para afrontar su cancelación, aunque dejando a salvo su disconformidad con la exigibilidad de intereses (v. fs. 6/7 del expediente 152057/2015). Sin embargo, por medio de la nota 2444/2015 del 7/10/2015, la Dirección General de Aduanas consideró imposible realizar la afectación al pago solicitada "*porque el depósito Nº 002377656 no tiene fondos…*" (v. fs. 163 del expediente 36188-A).

No se encuentra controvertido que los fondos que la recurrente invocó haber depositado para el pago de la obligación no pudieron ser afectados por

la Aduana para la cancelación de los tributos oportunamente liquidados. Lo que la demandante cuestiona es que jamás tuvo conocimiento de dicha circunstancia sino hasta el momento en que el Tribunal Fiscal de la Nación ordenó que, como medida para mejor proveer, se informara si la deuda había sido efectivamente cancelada.

Sin embargo, ante la falta de afectación de los fondos depositados por la actora, *toda vez que no existe pago alguno al que pueda asignársele efectos liberatorios*, no se advierten razones para eximirla del pago de los intereses, devengados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 796 del Código Aduanero.

Es el cumplimiento de la prestación debida lo que otorga al deudor la liberación correspondiente y el derecho de exigir del acreedor —esto es, el Fisco— el reconocimiento de ella, instrumentado en el documento correspondiente (Fernández Lallane, Pedro, *Código Aduanero. Comentado y anotado*, T. II, Buenos Aires, Depalma, 1997, p. 1339).

Así, pues, es preciso poner de relieve que la carga de la prueba del pago corresponde a quien lo invoca (arg. artículo 377 del CPCCN) y, siendo el recibo su prueba por antonomasia, es el deudor a quien le correspondía, para hacer valer sus efectos liberatorios, adoptar una *conducta diligente* para que el Fisco expidiera una constancia sobre su efectiva y concreta realización. Máxime cuando el acreedor se encuentra constreñido a extenderla ante el *requerimiento del deudor* que invoca el cumplimiento de la obligación (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., *Compendio de derecho de las obligaciones*, 2ª edición, T. 2, La Plata, Editora Platense, 2003, p. 85-88; Alterini y Alterini, *Tratado de las obligaciones*, T. I, cit., p. 292; López Mesa, Marcelo, *Derecho de las obligaciones*, T. I, Buenos Aires, BdeF, 2015, p. 188-190).

Por lo tanto, a la recurrente le incumbía, mediante un comportamiento responsable y diligente, verificar que las sumas oportunamente depositadas habían podido ser efectivamente afectadas al pago de la deuda tributaria consentida en cuanto a su capital, lo que hubiera determinado que —conforme al artículo 798 del Código Aduanero— dejaran de devengarse los correspondientes intereses.

XII. Prescripción

Por otra parte, la recurrente entiende que ha operado el plazo de prescripción quinquenal respecto de la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera. Ello, sobre la base de que, al haber consentido el monto del capital y no

haberse podido afectar al pago las sumas oportunamente depositadas, siempre estuvo al alcance del Fisco exigir su efectivo cumplimiento.

Uno de los hechos por los que se extingue la obligación tributaria aduanera es la prescripción (artículo 787, inciso e, del Código Aduanero). De acuerdo con el artículo 803 del referido Código, prescribe a los cinco años la acción de la Aduana para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, plazo que —conforme lo establece el artículo 804— comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se produjo el hecho gravado.

Ahora bien, el curso de la prescripción de dicha acción se suspende, entre otros supuestos, "*desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilitare su ejecución*" (artículo 805, inciso c, del Código Aduanero). Cabe recordar que, en el caso, Colgate Palmolive Argentina S.A. cuestionó la liquidación consignada en el cargo 1988/2013 en los términos del artículo 1053.1, inciso a; impugnación a la que —como se dijo— se le reconoce efectos suspensivos respecto de la exigibilidad del tributo, aunque no del curso de los intereses (cfr. artículos 792 y 1058 del Código Aduanero). Asimismo, la legislación aduanera le asigna efectos suspensivos a la apelación interpuesta ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución 1686/2015 (cfr. artículos 1132 y 1134 del Código Aduanero).

Desde esta perspectiva, lo que corresponde dilucidar es si, como consecuencia de la falta de cuestionamiento al monto de capital consignado en la resolución 1686/2015, así como de la inexistencia de pago a su respecto, procede tener por configurada la prescripción de esas sumas y, por tanto, de los intereses a los que estos acceden. Al respecto, cabe precisar que no se encuentra controvertido que, efectuada la liquidación tributaria en el cargo 1988/2013 y resuelta la impugnación deducida contra aquélla, la empresa actora consintió los montos allí establecidos y se limitó a cuestionar la aplicación de intereses pretendida por el Fisco. Entonces, valga la insistencia, la cuestión consiste en resolver si, pese a esta última impugnación, corresponde tener por configurada la prescripción respecto del capital originariamente determinado, lo que repercutiría —a su vez— sobre sus accesorios.

A tal efecto, interesa examinar si el Fisco, no obstante la impugnación deducida contra la procedencia de los intereses accesorios a la obligación tributaria determinada y consentida, **debía** proceder a ejecutar —sin más

— el monto de ese capital, encontrándose aún discutida la aplicación de los aludidos intereses.

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1122 del Código Aduanero, el procedimiento de ejecución queda habilitado "***[s]i no se pagaren los importes de los tributos y de las multas cuya percepción estuviere encomendada al servicio aduanero***, *así como los importes que debieren ser restituidos al Fisco por haber sido pagados indebidamente por éste en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación aduanera* ***con más la actualización y los accesorios que correspondieren***, *dentro del plazo de QUINCE (15) días de quedar* ***ejecutoriado el acto por el que se hubiere liquidado o fijado su importe***..." (énfasis añadido).

Así, cabe indagar acerca de las vinculaciones que existen entre el capital y los intereses con relación al pago. Al respecto, no es ocioso destacar que esta Sala —con una anterior integración— admitió la posibilidad de aplicar las disposiciones contenidas en el Código Civil en ausencia de previsiones específicas en la legislación aduanera (cfr. *in re*: "*Mancha Verde S.A. s/ recurso – Tribunal Fiscal*", causa 9194, sentencia del 9/4/1987).

Desde esta perspectiva, no puede ignorarse que, conforme con lo previsto en el artículo 744 del referido ordenamiento, "[s]*i se debiese suma de dinero con intereses, el pago no se estimará íntegro sino pagándose todos los intereses con el capital*".

A la luz del principio de integridad del pago, los intereses constituyen una parte del capital y, por ende, el deudor no puede satisfacer esos intereses dejando impago el capital que ya fuese exigible ni, viceversa, intentar sólo el pago del capital para detener el curso de futuros intereses (Llambías, Jorge J., *Tratado de Derecho Civil. Obligaciones*, T. II-B, 2ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1975, p. 199). Es decir, el capital y los intereses conforman una única deuda y, en consecuencia, el *solvens* debe pagar la totalidad en la adición de ambos (cfr. esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*José J. Chediack SAICA c/ EN-DNV s/ proceso de conocimiento*", causa 25.055/2016, sentencia del 21/3/2023. Asimismo, Alterini y Alterini, *Tratado de las obligaciones*, T. I, cit., p. 260).

En este sentido, no es posible afirmar —como pretende hacerlo la recurrente— que, discutiéndose solamente la procedencia de los accesorios, el Fisco **debía** proceder a la ejecución del monto del capital para evitar que operara la

prescripción, prescindiendo de esta manera de los intereses, al menos hasta que se encontrara resuelta la controversia a su respecto. Por el contrario, el principio de integridad del pago hacía que la Aduana conservara su potestad para reclamar el cumplimiento de la obligación tributaria, justamente, en forma íntegra; esto es, comprendiendo tanto el capital como los intereses. Entonces, el efecto suspensivo que el Código Aduanero le reconoce tanto a las impugnaciones y recursos previstos en sus artículos 1053.1, inciso a, y 1132 permitía que el Fisco aguardara el resultado de la impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Nación para así conocer el *completo alcance* de la deuda y proceder a su ejecución.

En definitiva, la Aduana no podía considerarse obligada a promover la ejecución —a los efectos de que ello interrumpiera el curso de la prescripción (artículos 806, incisos b y c)— *sino hasta tanto hubiera culminado el procedimiento recursivo ante el Tribunal Fiscal con relación a la procedencia o no de los respectivos intereses*. En efecto, adviértase que el artículo 794 del Código Aduanero establece que el deudor o responsable debe pagar los tributos liquidados **juntamente** con un interés sobre el importe no ingresado en plazo, incluida —en su caso— la correspondiente actualización.

Una postura contraria importaría obligar a la Administración —en su calidad de acreedora— a recibir pagos parciales para que evitar que transcurra el curso de la prescripción. En otros términos, se le exigiría al Fisco que procediera a promover una ejecución de un crédito cuyo monto total, a los efectos de que su eventual pago pueda considerarse íntegro, todavía no se encuentra suficientemente determinado. Ello, en un escenario en el que, conforme lo dispuesto por el artículo 742 del Código Civil, no puede obligarse al acreedor a que acepte en parte el cumplimiento de la obligación.

Así, en carácter de acreedor de la obligación involucrada en autos, el Fisco tenía la **opción** de iniciar la ejecución del capital sin sus intereses. En efecto, sólo mediante el consentimiento de la Aduana —que quedaría expresado con el requerimiento de pago, la ejecución de la deuda o, de mediar pago voluntario, con su recepción—, podría haberse aceptado que el deudor realizara pagos parciales —esto es, por el capital sin sus intereses— que, por lo demás, se habrían imputado a los accesorios una vez determinada su procedencia (esta Sala, *in re*: "*Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 37.734/2016, sentencia del 14/12/2017 y sus citas). Ello, sin que la recepción del

pago en ausencia de reserva respecto de los intereses extinguiera la obligación a su respecto (cfr. artículo 800 del Código Aduanero).

XIII. Pretendida aplicación del precedente "*Cladd*"

Por otra parte, la recurrente solicitó que —subsidiariamente— se dejara sin efecto todo "*reclamo alguno sobre las percepciones de IVA Adicional y Ganancias reclamadas*" (sic), en el entendimiento de que, a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema en el caso "*Cladd*" (sentencia del 26/11/2016), una vez vencido el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la Aduana había perdido la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por aquéllos.

Al respecto, más allá de que el pronunciamiento invocado haya sido posterior al momento en que la actora presentó su recurso en los términos del artículo 1132 del Código Aduanero, lo cierto es que en esa oportunidad no formuló cuestionamiento alguno a la liquidación tributaria contenida en la resolución 1686/2015, que incluía la determinación en conceptos de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias (*a contrario sensu*, esta Cámara, Sala I, *in re*: "*Novartis Argentina S.A. (TF 98924991-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 44.048/2023, sentencia del 8/4/2024; Sala IV, *in re*:, "*Aseguradora de Créditos y Garantías (TF 33542-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 5610/2024, sentencia del 9/5/2024).

En efecto, adviértase que, incluso al interponer recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal, Colgate Palmolive Argentina S.A. puso de resalto que, independientemente del cuestionamiento a la procedencia de los intereses, "*resulta inequívoco que… **consintió dichos montos** **[de capital]**, confirmándolos y dejándolos fuera del objeto del recurso de apelación*" (v. fs. 95, énfasis añadido).

En este sentido, cabe recordar que, como lo ha señalado la Corte federal, nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con un comportamiento anterior, deliberado, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (CSJN, *Fallos*: 313: 315:59; 320:2233; 325:1787; esta Sala, *in re*: "*Loekemeyer, Marisa c/ EN-Ministerio de Turismo y Deportes s/ empleo público*", causa 464/2019, sentencia del 20/10/2022).

En suma, en la medida en que la recurrente manifestó expresamente haber consentido las deudas tributarias determinadas en estas actuaciones —sin

perjuicio de la impugnación realizada respecto de sus accesorios—, no puede en esta instancia cuestionar válidamente la procedencia de los montos liquidados por los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, máxime cuando, después de dictada la resolución 1686/2015, indicó su voluntad de proceder "*al pago de $ 216.798,10 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias*" (v. fs. 6vta.).

XIV. Costas de esta instancia

Por último, en cuanto a las costas de esta instancia, toda vez que no se advierten razones para apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponerlas a la actora, en su carácter de vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Rechazar el recurso deducido por la actora, con costas (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**