ADUANA NEWS
PERIÓDICO JURÍDICO ADUANERO, TRANSPORTE Y COMERCIO EXTERIOR

Jurisprudencia. Control constitucional del Tribunal Fiscal y razonabilidad de intereses en liquidaciones aduaneras

El fallo Alpemar S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación del 12 de diciembre de 2018 trató dos temas que resultan de gran importancia en materia aduanera.

Resulta interesante el fallo dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "ALPEMAR S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación" del expte. N° 36.110-A (21.12.2018), mediante el cual, se trataron dos particulares temas que resultan de importancia en materia aduanera.

El primer punto destacable es el tratamiento de la potestad del distinguido Tribunal Fiscal de la Nación en el ejercicio de control constitucional. El segundo se refiere a la razonabilidad de las tasas de interés que se aplican ante las deudas tributarias aduaneras.

Cabe destacar que el fallo ha tenido tres votos de los vocales: Dr. Pablo A. Garbarino, Dr. Christian M. González Palazzo y Dr. Ricardo Xavier Basaldúa. Adelantamos que abrazamos las posturas del vocal Dr. Garbarino respecto a la "aplicación de intereses" no alineada en su totalidad por los restantes vocales, como también, en cuanto a la "potestad constitucional" que los conjueces sí han acompañado las consideraciones del primer vocal mencionado.

Potestad de control constitucional

El voto del Dr. Garbarino destaca:

- "que no cabe mas que concluir en que este Tribunal no puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien está obligado a ello *(confr. Giuliani Fonrouge, Carlos M.: "Derecho Financiero", 4ta. Edición, págs. 833/834); por lo que no existen obstáculos legales que*

impiden tal decisión y el propio artículo 1164 del Código Aduanero resulta inconstitucional por resultar violatorio del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), conforme fuera señalado por el suscripto in re "CARGILL S.A.C. e I. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 28.754-A, del 2 de noviembre de 2012".

- "Admitir lo contrario implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fuera señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Fallos 315:1492…".

Estos fundamentos vertidos por el vocal Garbarino han sido conformados por los restantes vocales. Consecuentemente, el fallo deja en claro que el Tribunal Fiscal detenta facultades de control constitucional.

Comentario:

Resulta atendible, tanto desde un punto de vista positivo como de necesidad para la comunidad la postura sustentada por este fallo. Si bien el articulo 1164 del Código Aduanero al tratar las atribuciones del Tribunal Fiscal, precisa que no tendrá facultades de esta especie. La evolución de las normas internacionales y nacionales a partir de la reforma de la Constitución Nacional de 1994, imponen generar un mayor alcance de atribuciones a tribunales como el propio Tribunal Fiscal de la Nación. Pero debemos precisar aún más y es que tales facultades resultan más elocuentes al hacer un análisis de este destacado Tribunal, que si bien se encuentra dentro de la estructura del Poder Ejecutivo, su idoneidad, especialidad en la materia y debida administración de justicia, impone que el administrado pueda contar con una completa y clara garantía en el resguardo de sus derechos fundamentales. Cercenar tal atribución en un tribunal como este, genera una coacción al debido ejercicio de defensa en los contribuyentes, que pueden verse afectados en sus garantías, al limitar el tratamiento de cuestiones que necesariamente impongan la revisión de sus planteos de inconstitucionalidad. Máxime, cuando es un Tribunal que ampara la sustanciación de la causa, producción amplia de pruebas y medidas cautelares en búsqueda de la verdad objetiva. El conjunto de estas atribuciones, sumado a la especialidad y fallos destacados, ameritan abrazar esta postura de potestad de control constitucional.

Es más, para quienes puedan sostener que la atribución de control constitucional solo se encuentra limitado en su ejercicio en los jueces que componen los estrados del Poder Judicial, debería entonces, considerarse que la falencia no esta en limitar el control constitucional en un Tribunal como el de especie, sino que este cuerpo de justicia no se encuentre incorporado al Poder Judicial de la Nación, debiendo alejarse de la orbita del Poder Ejecutivo. Su imparcialidad, objetividad y especialidad son presupuestos que deben sostener esta postura.

Considerando oportuno decisiones como la destacadas en este fallo respecto a su potestad de administración de justicia. Para así encaminar hacia una pronta incorporación al Poder Judicial de la Nación a un Tribunal, que ha resultado destacable en su labor de administración de justicia desde siempre. Consecuentemente, si bien es un Tribunal perteneciente a la orbita del Poder Ejecutivo, su labor de justicia, desde la objetividad e imparcialidad en sus fallos, ameritan abrazar la postura positiva de facultades en el ejercicio del control constitucional.

Razonabilidad de la aplicación de intereses

El otro tema que trata este fallo es sobre los intereses que se aplican a las deudas tributarias aduaneras. Si bien no ha sido objeto de tratamiento desde el punto de vista de la inconstitucionalidad planteada por el recurrente, no siendo rechazada por ausencia de atribuciones en tal ejercicio de control de constitucionalidad que asume detentar el Tribunal Fiscal como se ha indicado en punto anterior, fue considerado que no ha existido una clara prueba sobre la confiscatoriedad en que se agravio la recurrente.

De todos modos el Tribunal ha realizado, a partir de la opinión del vocal Dr. Garbarino, un análisis de los intereses y su razonabilidad.

Así, el juez Dr. Garbarino, señaló:

- "Que, no obstante, el hecho de que en la especie no proceda realizar el control de constitucionalidad solicitado por la firma recurrente ***no implica, per se, que el juez no pueda aplicar los principios generales del derecho para analizar la razonabilidad de una tasa de interés en moneda extranjera (dólar estadounidense)*** *que, dentro del actual contexto económico, alcanza el 3% mensual, pues la sociedad le ha encomendado la más alta de las funciones a las que puede acceder un ciudadano, que no es la de aplicar las normas mecánicamente, sino la impartir justicia en todo su esplendor".*
- "Que bajo tales premisas, la Resolución General (AFIP) N° 3271/12 dispuso que al efectuar las liquidaciones de deudas por tributos aduaneros (derechos de importación y exportación entre otros) por hechos imponibles generados luego de la sanción de la ley 25.561, el monto del impuesto originariamente determinado en dólares estadounidenses, debía mantenerse en dicha moneda hasta el día anterior a su cancelación. En síntesis, el capital de la obligación tributaria se mantiene "actualizada en dólares hasta su efectivo pago". Asimismo, la mentada Resolución en cuanto a los intereses aplicables dispone que los mismos deberán ser calculados sobre el capital

adeudado –en pesos- hasta la fecha de su pago, de acuerdo con lo establecido en el art. 794 y concordantes del Código Aduanero".

- "Tanto en materia impositiva como aduanera la tasa y el mecanismo de aplicación de los intereses resarcitorios y punitorios son fijados con carácter general por la SECRETARÍA DE HACIENDA de conformidad con los arts. 37 y 52 de la ley 11.683, y los arts. 794 y 797 del Código Aduanero, respectivamente. Es en esos términos que en el año 2010 el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la Resolución Nº 841 por la cual elevó la tasa aplicable a intereses resarcitorios al tres por ciento (3%) mensual y la tasa correspondiente a intereses punitorios al cuatro por ciento (4%) mensual manteniendo la tasa aplicable a los casos de repetición en el cincuenta centésimo por ciento (0,50%)".
- "En consecuencia, en la actualidad sobre el capital en dólares -ya que el tipo de cambio para convertir las sumas de dólares en pesos es el vigente el día anterior al del efectivo pago- se aplica una tasa de interés anual del 36% y 48% para intereses resarcitorios y punitorios, respectivamente; sin que a tales efectos pueda tomarse el parámetro máximo dispuesto por el artículo 794 del Código Aduanero, pues de la medida para mejor proveer dispuesta en autos se desprende que no existe tasa de interés de descuento de documentos comerciales para deudas en dólares estadounidenses (ver respuesta del Banco Nación de la República Argentina obrante a fs. 158/160)".

- "De allí que, en la especie, ***el Fisco Nacional (AFIP-DGA) pretende cobrar una deuda en moneda extranjera, aplicando intereses resarcitorios que resultan manifiestamente exorbitantes, y que no encuentran ningún parámetro o justificativo en la realidad social y económica de nuestro país"****.*

- "Y si bien es cierto que la mora de los contribuyentes al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias concibe la posibilidad de fijar una tasa de interés elevada -la que no favorece a persona determinada sino a la sociedad toda-, ***ello no resulta adecuado ni conciliable con los irrenunciables principios de justicia, ética y equidad cuando esa tasa resulta ser manifiestamente desproporcionada, y termina afectando de modo palmario derechos constitucionales y convencionales de los contribuyentes"****.*

- "Por lo demás, la Sala "V" de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal ha arribado a una conclusión similar en el expediente N° 28.208-A caratulado "Procesadora de Boratos Argentinos S.A." donde sostuvo que "...la tasa de interés utilizada en la liquidación impugnada conduce a un resultado excesivo, ya que el monto resultante de aplicar las tasas previstas en las Resoluciones MEyP Nº 492/06 y 891/10, del 2% y 3%, respectivamente, ha excedido notablemente la razonable expectativa de conservación del patrimonio del Fisco y de la retribución correspondiente a la privación del uso del capital; lo cual deriva en un enriquecimiento sin causa para el acreedor, en tanto se aparta palmariamente del importe total de los intereses que hubiera devengado esa misma deuda, considerada en dólares estadounidenses".

- "Por lo tanto, ***por tanto, por estrictas razones de equidad la deuda aduanera en cuestión debe fijarse en sus justos y éticos límites, máxime en el actual contexto social de inestabilidad y***

crisis económica y financiera. *Por ello, corresponde admitir el agravio formulado por la firma actora en ese sentido, morigerr la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA en la resolución cuestionada y ordenar que se practique una nueva liquidación aplicando la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en la Resolución ME N° 21/91 -a título referencial-, que era del uno por ciento (1%) mensual".*

Las destacables consideraciones realizadas por el vocal en su voto, no han sido acompañadas por los restantes vocales, quienes sostuvieron, que "Vale traer a colación lo dicho por la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal en "Procesadora de Boratos C/ DGA" (Expte. 21840/2012, TF 28.181-A) adonde con meridiana claridad expone que "acceder a esta altura de la causa, sin mediar producción de prueba idónea, a la descalificación de las tasas de interés fijada por las Resoluciones 492/06 (MEyP) y 841/10 (MEyFP), a aplicar una tasa no vigente (v. gr: la tasa prevista en la Resolución ME 21/91), implicaría sustituir a la Administración en su ámbito de discrecionalidad sin sustento fáctico y jurídico suficiente. En efecto la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a criterios de oportunidad, mérito y conveniencia que nos son susceptibles de revisión judicial, y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico (CSJN; FALLOS 308:2246 y sus citas 311:2128; 321:1252, espc. Consid. VII y sus citas)…".

Comentario:

La justicia debe resguardar la equidad y razonabilidad en materia tributaria y si bien el Estado desde su potestad de sujeto activo le corresponde exigir el pago de los diferentes impuestos, no parece que tal acción deba imponerse por encima de cualquier coacción a estos principios rectores en materia tributaria, que siempre deben estar alineados con la protección de las garantías constitucionales.

Pretender imponer tributos en dólares y mantenerlos en el tiempo, sumando intereses que fueran considerados para moneda pesos, pero aplicarlos sobre la base en dólares, evidencia ante cualquier mortal, la ausencia de equidad y razonabilidad. Perturbando la garantía de propiedad y el alcance de una situación confiscatoria del Estado, a partir de uno de los grandes males que detenta la Argentina en su economía, como es la devaluación constante de su moneda.

Por ello a los claros y precisos fundamentos vertidos por el vocal Dr. Garbarino, nos atrevemos respetuosamente ampliar las siguientes consideraciones:

El Código Aduanero precisa en su articulo 637 y 638 los diferentes "momentos imponibles" entre ellos y en términos generales, el más propio es cuando se oficializa una destinación de importación definitiva (el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo - cfr. Inc. B art. 637 del C.A.). Asimismo, el art. 639 del mismo plexo legal, determina, que a los fines de la liquidación de los tributos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y **el tipo de**

cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 637 y 638.

En este encuadre, si el hecho generador de la obligación es una destinación de carácter definitiva, tanto el tributo a aplicar, como el tipo de cambio, siempre debe estar alineado a la fecha cierta de aquel elemento fundamental en materia tributaria aduanera, que resulta el "momento imponible" conforme al art. 637 y 638 del C.A. según cada caso.

Por consiguiente las liquidaciones sean originarias o suplementarias, deben partir del "momento imponible" correspondiente. De otro modo, si se alineara a la postura de lo contradictorio que fija la Resolución AFIP 3271/2012 -*tipo de cambio fijado al día anterior al de su efectivo pago*- , bajo este criterio, podría considerarse que también el régimen a aplicar podría modificarse en el correr del tiempo. Lo cual seria carente de lógica a la vista de cualquier sujeto. Generando un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica en el campo del comercio exterior. En ese mismo sentir, si la ley fija claramente el "tipo de cambio" en línea con el "momento imponible", este no puede modificarse hacia otro sentido.

Por otra parte, tanto la Ley 22415, como la propia Resolución nro. 841/10 del M.E. y F.P, disponen la aplicación de intereses sobre la determinación en "pesos". Vale decir, que estos intereses devengaran sobre una base en moneda "pesos" y no sobre moneda "dólares estadounidenses". De ahí que su porcentual esta determinando y actualizado sobre la base de la moneda nacional "pesos". Solo basta observar que la Resolución nro. 841 del M.E. y F.P. responde al año 2010, tiempo en que se liquidaban los intereses sobre la base en pesos al tipo de cambio del momento imponible y contados a partir del día posterior a la mora en que haya recaído el contribuyente (art. 794 del C.A.)

Adicionar el postulado de mantener la exigencia tributaria en dólares y ser abonados en pesos al tipo de cambio del día anterior a su efectivo pago, complementando intereses que fueran impuesto para moneda pesos con el criterio de conservarlos en dólares, como destaca el vocal Dr. Garbarino "es exorbitante".

Si bien no estamos de acuerdo que se considere el tipo de cambio en el del día anterior a su efectivo pago para aquellas deudas tributarias. Por cuanto esto es alejarse de la premisa que fija el articulo art. 639 ley 22.415. En su caso, de aplicarse la Res. 3271/2012, no puede sumar intereses equivalente a moneda "pesos" sobre una base que nace de "dólares" al tipo de cambio del día anterior al efectivo pago. Con el agravante, que tales intereses toman fecha de inicio para su aplicación una retroactiva al momento de la mora, que en términos de razonabilidad, a ese tiempo (inicio de la mora), nunca resultará un monto capital en pesos igual al que se toma para obtener la determinación de los intereses. Exteriorizando una probanza precisa de la acción confiscatoria por parte del Fisco al proceder de esta forma. Lo que lleva a una clara arbitrariedad y con ello a la inconstitucionalidad del esquema que aplica actualmente la Aduana al imponer la Resolución General 3271/2012 en liquidaciones suplementarias y conjugarla con la liquidación de intereses del art. 794 del C.A.

Como bien sostiene la doctrina " una interpretación armónica de la ley 23.905 en conjunción con las leyes 23.928 y 25561, implica circunscribir la dolarización sólo a los fines de que los diversos valores necesarios para liquidar el tributo en forma "originaria" cumplan su rol en un mismo momento, sin que ello pueda interpretarse como la posibilidad de aplicar este sistema a los casos de las determinaciones "suplementarias" posteriores, pues ello transgrediría la prohibición de las leyes 23928 y 25.561" (cfr. Código Aduanero Comentado – pag. 337 Tomo II – Mario Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor Vidal Albarracín – Ed. Abeledo Perrot).

En conclusión, los fundamentos vertidos por el Vocal Dr. Garbarino resultan propios de una mirada en justicia que amplia su visión hacia el equilibrio entre la potestad del Estado en materia tributaria y el perjuicio que produce en el contribuyente. Que a propósito esta sustentado en un esquema del derecho positivo, con sustento factico y jurídico suficiente y no en la atribución de contrariar las facultades de la administración en cuanto a la fijación de la tasa de interés aplicable. Muy por el contrario, entendemos que su análisis engloba las facultades propias de los jueces que es controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas. Aspectos como estos, son los que fundan aún más la necesidad de que este Tribunal ejerza la función de control constitucional ante casos que se vean los ciudadanos afectos en sus garantías en materia tributaria.-

Por: Dr. Guillermo Felipe Coronel