

## Fijacion De Intereses De Tributos

### JURISPRUDENCIA

### Fijación de intereses de tributos

### Se confirma la resolución

que aprobó la liquidación efectuada como debido por el recurrente en concepto de tributos e intereses, ya que la autoridad administrativa está facultada a fijar los que se discuten en el caso (art. 794, CA), y en tanto se sujeten a los límites de la delegación no puede sostenerse, en principio, que de ese modo se transgredan derechos o garantías constitucionales. Buenos Aires, 24 de mayo de 2016. VISTO Y CONSIDERANDO: 1º) Que, en lo que aquí interesa, a fs. 386/389, el Tribunal Fiscal de la Nación practicó liquidación de las sumas adeudadas y declaró que Procesadora de Boratos Argentinos SA adeudaba en concepto de tributos e intereses por las mercaderías correspondientes a los PE 08 031 EC01 000410T, 000077F, 000125W, 07 031 EC01 001335C y 001313V, al 30/09/15, las sumas de U\$S 3.031,48, U\$S 3.100, U\$S 3.094,54, U\$S 2.319,96 y U\$S 2.323,14, sin perjuicio de los accesorios que se siguieran devengando hasta la fecha de efectivo pago, los que correspondería calcular sobre el respectivo importe nominal de tributos. Aclaró que esos importes debían convertirse a pesos al tipo de cambio del día anterior al que se efectúe el pago. Para resolver como lo hizo, destacó que las pautas liquidatorias ya habían sido fijadas por el servicio aduanero en las cinco resoluciones recurridas, ratificadas por esta Sala y por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Precisó que aquéllas confirmaron las liquidaciones tributarias arrojadas por SIM, con más los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero, desde el vencimiento del plazo de diez días contados desde la notificación de la liquidación de los tributos, debiéndose tener presente el artículo 795 del mismo cuerpo legal; por lo que, en el caso, los intereses debían devengarse a partir del día siguiente del vencimiento de los diez días de oficializada cada una de las destinaciones aquí en cuestión y hasta la fecha de efectivo pago. 2º) Que, contra dicha resolución, la actora interpuso y fundó recurso de apelación a fs. 392/406vta., que se concedió a fs. 407 y fue replicado por la contraria a fs. 409/412. En sustancia, plantea que se incurrió en una errónea aplicación de los artículos 794 del Código Aduanero, 20 de la ley 23.905 y 1º de la resolución general AFIP 3271/12, como así también de las resoluciones del Ministerio de Economía 492/06 y 891/10, que fijan la tasa de interés resarcitorio mensual en el 2% para los devengados desde el 01/07/06 al 31/12/10, y en el 3%, para los devengados desde el 01/01/11. Por un lado, entiende que la deuda de capital no debe determinarse en dólares y convertirse a moneda nacional al tipo de cambio correspondiente al día anterior al de pago. En este sentido, explica que el artículo 20 de la ley 23.905 -que modificó sustancialmente la forma de determinar la obligación tributaria aduanera consagrada en el Código Aduanero, al sustituir el tipo de cambio de la fecha del registro del permiso de embarque- quedó implícitamente derogado por el artículo 10 de la ley 23.928, que prohibió todo tipo de repotenciación de deudas, incluyendo las tributarias. Considera que la ley 23.905 sólo podría considerarse vigente en caso que el tributo se pague antes del libramiento de la mercadería (art. 789, CA), o que la paridad entre el peso y el dólar se mantenga estable entre la determinación y el efectivo pago del derecho de exportación. Cita jurisprudencia y refiere también a lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 24.037, que prohibió la actualización impositiva a partir del 01/04/92. Añade que la doctrina de la Corte Suprema en la causa ?Volkswagen SA? (V.312.XLV) es inaplicable al caso de autos, porque se refirió a la vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 a la luz de lo dispuesto en el artículo 7º de la ley 23.928, y no de su artículo 10. Sin perjuicio de ello, discrepa con los fundamentos del dictamen del Ministerio Público a los que remite el fallo del Máximo Tribunal. A todo evento, sostiene que la resolución general AFIP 1921/05 mantuvo la distinción en cuanto al tipo de cambio aplicable para las operaciones con plazo de espera, como las de autos; es decir que en el caso correspondería aplicar el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior al último día del plazo de espera. Por otro lado, compara los resultados que arrojan: a) la liquidación de lo adeudado conforme los lineamientos de la resolución general AFIP 3271/12 -es decir, convirtiendo la obligación tributaria a pesos según el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de pago (art. 1º, inc. a, res. AFIP 3271/12)-, con las tasas de interés de las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10 (2% y 3% mensual, respectivamente); b) la liquidación conforme la resolución General AFIP 3271/12, con la tasa de interés que establecía para las deudas en dólares la resolución ME 21/91; y c) la liquidación del capital convertido a pesos según el tipo de cambio original correspondiente al permiso, con las tasas de interés de las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10. Sobre esa base, concluye en que la aplicación conjunta de la ley 23.905, la resolución general AFIP 3271/12 y las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10, deviene ilegítima e inconstitucional, porque importa una repotenciación de deuda que desnaturaliza el derecho de exportación oportunamente aplicado. Funda la ilegitimidad de las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10 -y de todas las que, con posterioridad a la res. SH 360/96, mantuvieron el esquema de tasa única para los intereses resarcitorios- porque, precisamente, fijan una sola tasa de interés a los efectos del artículo 794 del Código Aduanero, aplicable tanto para deudas en dólares como en pesos, pero lejos de la paridad cambiaria que motivó la tasa uniforme de la

resolución SH 360/96. Insiste en que una tasa de interés prevista para operaciones en pesos (24% y 36% anual) no puede aplicarse a deudas en dólares sin consagrar una doble repotenciación; circunstancia que vulnera su derecho de propiedad y de igualdad ante la ley, esto último, porque constituye un trato discriminatorio con respecto al deudor de tributos internos. También considera vulnerado su derecho de defensa y el principio de tutela judicial efectiva, ya que torna irrazonable la opción de impugnar las liquidaciones suplementarias de tributos. En otro orden de consideraciones, sostiene la ilegitimidad de las tasas de interés con fundamento en el límite que establece el referido artículo 794 del código; esto es, que la tasa no debe superar el doble de la que percibe el Banco de la Nación Argentina en operaciones de descuento de documentos comerciales. Cita jurisprudencia. Por último, sostiene que la liquidación practicada por el TFN se aparta de lo previsto en el artículo 794 del Código Aduanero porque, encontrándose las destinaciones en trato alcanzadas por el plazo de espera de 120 días, previsto en el segundo párrafo del artículo 54 del decreto 1001/82, los intereses debieron devengarse a partir del vencimiento del plazo concedido para el pago de los tributos. Ofrece prueba.

3°) Que, a fs. 430/434vta., dictaminó el señor Fiscal General sobre las inconstitucionalidades planteadas, con lo que llegan los autos a instancia de resolver.

4°) Que, ante todo, cabe recordar que las resoluciones aduaneras cuestionadas en autos dispusieron, en lo que aquí interesa, ?CONFIRMAR la liquidación tributaria arrojada por el Sistema Informático María [expresada en dólares estadounidenses]...con más los intereses previstos en el Art. 794 del CA, que comenzaron a correr desde el vencimiento del plazo de DIEZ (10) días contados desde la notificación de la liquidación de los tributos, debiéndose tener presente en tal sentido el Art. 795 del mismo cuerpo legal? (confr. fs. 23 y 48, act. adm. 12674-90-2008; fs. 17 y 42, act. adm. 12674-382-2007; fs. 16 y 40, act. adm. 12674-352-2008; fs. 23 y 48, act. adm. 12674-67-2008; y fs. 20 y 45, act. adm. 12674-380-2008). Por su parte, al resolver el recurso de apelación deducido contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 151/158vta., esta Sala confirmó las citadas ?resoluciones AD JUJU 143, 179, 146, 164 y 162 del año 2010? (fs. 209/211); sentencia que, a su vez, fue ratificada por el Máximo Tribunal, a fs. 253/vta. Es decir que las liquidaciones de derechos de exportación quedaron firmes en esa moneda de pago (dólares estadounidenses), con expresa aclaración acerca del inicio del cómputo de los intereses legales.

5°) Que, en la medida en que la actora consintió la cuestión relativa a la moneda de pago, la tasa de interés aplicable y la fecha de devengamiento de los intereses, tanto en las impugnaciones formuladas en sede administrativa, como en el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, al formular agravios ante esta Sala y en el recurso extraordinario federal, se concluye en que la introducción del planteo a esta altura del proceso resulta extemporánea (en igual sentido, confr. Sala II, causa 21.894/12 ?Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28830-A) c/ DGA?, sent. del 24/11/15, Sala III, causa 21.840/12 ?Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28181-A) c/ DGA?, sent. del 7/04/16 y esta Sala, causa 53.390/12 ?Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28963-A) c/ DGA?, sent. del 26/04/16). Ello es así pues, por un lado, la demanda judicial debe versar sobre los mismos hechos y derechos propuestos a decisión de la Administración (Fallos: 312:103) y, por el otro, la estabilidad de los actos administrativos y de las sentencias, en aquellas cuestiones que han quedado firmes y consentidas por las partes, es una exigencia de orden público y tiene jerarquía constitucional (Fallos: 311:651; 333:2197).

6°) Que, sin perjuicio de lo expuesto, no está de más señalar que la cuestión relativa a la moneda de pago de las determinaciones suplementarias de tributos ya fue definida por el Máximo Tribunal en la causa ?Volkswagen Argentina SA (TF 22179-A) c/ DGA?, sentencia del 23/08/11. Allí, el dictamen de la Procuradora Fiscal al que remitió la Corte, sostuvo: ?...el primer agravio de la actora remite al estudio de lo dispuesto por el arto 20 de la ley 23.905, y su cuestionada vigencia a la luz del posterior dictado de la ley de convertibilidad del austral que prohibió toda forma de actualizar y de repotenciar las deudas. Dicho precepto estableció que los derechos de importación y de exportación, así como los demás tributos que gravaren tales operaciones, ?se determinarán en dólares estadounidenses?. Y agregó que el pago puede efectuarse -entre otras opciones allí estipuladas- en dólares o en la moneda nacional, caso éste en que "la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago". En mi opinión, tal disposición no fue dejada de lado por la ley 23.928 pues, a tenor de lo dispuesto en su art. 7°, ésta sólo estaba dirigida hacia las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional -australes al momento de su sanción-, mientras que las obligaciones cuya suerte aquí se debate debían ser determinadas en dólares. Además, estimo que también resulta estéril el esfuerzo argumental de la recurrente fundado en la inteligencia del art. 639 del Código Aduanero en cuanto éste menciona que, para proceder a la liquidación de los derechos de importación y demás gravámenes, la conversión de la divisa extranjera a moneda nacional debe hacerse considerando el tipo de cambio vigente en las fechas establecidas para los diversos supuestos regulados por los arts. 637 y 638 de dicho Código, por la sencilla razón de que, al ser la ley 23.905 posterior al dictado del referido cuerpo legal, ha de estarse a lo dispuesto en ella. Por otra parte, considerar vigente el citado art. 20 de la ley 23.905 es el criterio que, implícita pero indudablemente, subyace en la sentencia de ese Tribunal del 27 de abril del corriente año, dictada en la causa B.828, L.XLIII, "Bridgestone Firestone Argentina S.A. (TF 16.674-A) cl Dirección General de Aduanas", dada la forma en que la controversia fue allí resuelta?. Resta aclarar que es inatendible el argumento de fs. 397, y que el criterio jurisprudencial es de plena aplicación al sub lite pues, más allá de la omisión

en la cita legal, el artículo 10 de la ley 23.928 también refiere a sumas que corresponda pagar en pesos; es decir que, reafirmando lo resuelto por el Máximo Tribunal, esa ley no se dirige a las obligaciones determinadas en dólares, que específicamente regula el artículo 20 de la ley 23.905. Tampoco sirve la referencia que se hace en el memorial del artículo 728 del Código Aduanero porque, como también sostiene el fallo citado, la ley 23.905 es posterior al código y debe estarse a lo allí dispuesto para las determinaciones tributarias aduaneras. 7°) Que, con idéntico criterio, debe concluirse en que la pretensión de que se aplique el tipo de cambio establecido en la resolución general AFIP 1921/05 para las operaciones de exportación con plazo de espera es producto de una reflexión tardía; conclusión que también cabe extender al cuestionamiento que se formula, con el mismo fundamento normativo, sobre la fecha de inicio del cómputo de los intereses, pues nada se dijo sobre la cuestión en la primera oportunidad procesal, aunque los parámetros liquidatorios estaban claramente contenidos en las resoluciones aduaneras impugnadas (en igual sentido confr. Sala III, causa 21.840/12, sent. del 7/04/16, ya citada). Ello sin perjuicio de señalar que, el punto 2.6.1 del anexo IV de la resolución 1921/05, que cita el memorial, refiere a las autoliquidaciones, realizadas al momento del vencimiento del plazo de espera otorgado, y no a las determinaciones suplementarias de tributos aduaneros como las que motivan estos autos. De hecho, el aludido régimen de espera ni siquiera establece un esquema de conversión enteramente distinto al previsto en el artículo 20 de la ley 23.905 pues, si el pago se realiza antes del vencimiento, se aplica el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago; solución que, precisamente, recepta la disposición cuestionada para los pagos efectuados con posterioridad (confr., esta Sala causa 53.390/2012, sent. del 26/04/16, ya citada). 8°) Que, en lo que respecta a la ilegitimidad de los intereses aplicados, la recurrente sólo limita su cuestionamiento a los siguientes dos puntos: a) Por un lado, considera que las tasas fijadas por las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10 superan el tope previsto en el artículo 794 del Código Aduanero. b) Por el otro, sostiene que la aplicación conjunta del artículo 20 de la ley 23.905, la resolución general AFIP 3271/12 y la tasa uniforme de intereses resarcitorios, que ratifican estas resoluciones, afecta su garantía de igualdad ante la ley (frente a quienes deben impuestos internos que se determinan en pesos), su derecho de propiedad, de defensa en juicio y el principio de tutela judicial efectiva. 9°) Que, en lo que respecta al primero de esos argumentos, cabe recordar que el artículo 794 del Código Aduanero faculta a la Secretaría de Estado de Hacienda a establecer la tasa de interés y fija pautas precisas al determinar que aquélla no puede exceder, al momento de su fijación, del doble de la que percibe el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. Sin embargo, es imposible soslayar que las resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 891/10 se encontraban vigentes al momento de recurrir los cargos aduaneros, es decir que la actora no podría alegar desconocimiento de la supuesta afectación a los límites de la delegación legislativa y, siguiendo el criterio de Fallos: 311:651; 333:2197, expuesto en el considerando 5°, el planteo resultaría inadmisibles en esta instancia.

Por lo demás, al cuestionar la liquidación practicada, la actora tampoco acreditó que las tasas de interés allí establecidas (2% y 3% mensual, respectivamente) efectivamente superaran, a la fecha prevista por el legislador, el doble de los intereses percibidos por el Banco de la Nación Argentina para las operaciones comerciales. En este punto, cabe recordar que la declaración judicial de inconstitucionalidad es la más delicada de las funciones y no sólo requiere que la norma impugnada pueda causar un gravamen constitucional, sino que se haya afirmado y acreditado fehacientemente que ello ocurre en el caso concreto sometido a decisión (Fallos: 297:108; 300:352; 302:355; entre otros); de modo que, la falencia a que se ha hecho referencia, sella la suerte adversa de la pretensión. Se concluye, en definitiva, que este primer agravio sobre los intereses aplicados, además de no estar suficientemente acreditado, es extemporáneo y debe ser desestimado. 10) Que, como surge del relato precedente, el segundo cuestionamiento de la actora radica en que la combinación de la moneda de pago y las tasas de interés a que se hizo referencia generaría una situación injusta, vulneratoria de sus garantías constitucionales. Es innegable que este agravio se relaciona con la liquidación de la deuda y se configuraría en la actualidad, pues es la variación del tipo de cambio con respecto al vigente a la fecha de vencimiento de cada uno de los permisos de embarque, y la acumulación de intereses sobre la deuda determinada en dólares (a una tasa que, de por sí, la actora considera desproporcionada), durante los años que insumió la resolución del conflicto, lo que terminaría de configurar la repotenciación de deuda, en que se sustenta el agravio constitucional. Se advierte que, más allá de los parámetros liquidatorios expresamente establecidos en las resoluciones aduaneras apeladas y de aquellas cuestiones que la recurrente no pudo desconocer al interponer su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el resultado final al que se arriba por la aplicación integral de las normas cuestionadas depende de cuestiones coyunturales, como la estabilidad de la moneda y la duración de los procesos, que no resultan consecuencia directa de la firmeza de las resoluciones aduaneras; es decir que, más allá del acierto o error del planteo, le asiste derecho a efectuarlo en esta oportunidad (en sentido concordante, confr. Fallos: 327:2842; 329:314). 11) Que, de modo liminar, cabe recordar que la Corte Suprema entendió que se justifica que las leyes tributarias contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de deudas fiscales, cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad, porque gravitan en la percepción de la renta pública; de ahí que, con ese propósito, haya considerado válida la aplicación de tasas de interés más elevadas, cuyo pago no puede ser exonerado en ausencia de toda norma que así lo establezca, ni por aplicación del entonces vigente artículo

623 del Código Civil, porque ello implicaría tanto como prescindir del texto legal (Fallos: 316:42). Asimismo, en tanto que está en juego un sistema legal por el que se procura mantener la intangibilidad del crédito fiscal, a la vez que castigar adecuadamente al deudor por su atraso en el cumplimiento de la obligación, el Máximo Tribunal sostuvo que la tacha de inconstitucionalidad basada en la cuantía excesiva de las tasas de interés fijadas por la autoridad administrativa debe desestimarse a falta de una clara demostración del perjuicio sufrido (Fallos: 307:531 y 1656). Es por ello que, al haber el legislador facultado a la autoridad administrativa a fijar los intereses que se discuten en el caso (art. 794, CA), y en tanto se sujeten a los límites de la delegación -cuestión que, en el caso, no se introdujo en tiempo y forma- no puede sostenerse, en principio, que de ese modo se transgredan derechos o garantías constitucionales. Es cierto que el Alto Tribunal admitió que ello es así salvo que el contribuyente demuestre, en concreto, que su aplicación produce efectos confiscatorios en su patrimonio, vulnerando los artículos 17 y 28 de la Constitución Nacional. En este sentido, desestimó en más de una oportunidad los efectos confiscatorios de reglamentos delegados que fijan la cuantía de intereses moratorios y punitivos, y aclaró que la imputación por inconstitucionalidad no puede sostenerse en declaraciones dogmáticas, sino en la debida comprobación del exceso de la tasa que validaría la inconstitucionalidad por razón de su confiscatoriedad, lo cual depende, naturalmente, de una investigación de hecho cuyas conclusiones debe aportar el afectado como prueba del perjuicio que sufre por la aplicación de la norma impugnada. En tal orden de ideas, no podría declararse la inconstitucionalidad si de las constancias de la causa no surge ningún elemento que permita advertir claramente dicho perjuicio derivado de la aplicación de los apuntados reglamentos delegados, lo cual solamente surgiría de la demostración que el afectado haga comparando el resultado final al que se arriba por la aplicación integral de las normas reglamentarias impugnadas desde el mismo origen de la deuda, en relación a aquél que arrojaría el mecanismo que proponga como adecuado (Fallos: 307:531 y 1656)? (disidencia del Dr. Lorenzetti en Fallos: 329:1506; énfasis añadido). En consonancia con lo expuesto, este Tribunal advierte que, en el sub lite, la actora ha comparado, con respecto a cada uno de los permisos de embarque, el resultado final al que se arriba por la aplicación integral de las normas cuestionadas (art. 20 de la ley 23.905, res. gral AFIP 3271/12, y resoluciones MEyP 492/06 y MEyFP 841/10), con aquél que arroja la liquidación conforme la resolución general AFIP 3271/12, pero con la tasa de interés de la resolución ME 21/91 sobre deudas en dólares (1%), que rigió hasta la unificación dispuesta por la resolución SH 360/96 (v. esp. fs.380/vta.); resultados que, en todos los casos, presentan una diferencia del orden del 175%. Sin embargo, no puede desconocerse que el criterio que se desprende de los precedentes citados jamás se sostuvo con relación a los intereses resarcitorios que específicamente prevé el Código Aduanero, y la solución no parece ser, sin más, trasladable a la materia que nos ocupa. Nótese que en Fallos: 307:531 y 1656 se analizaron los intereses sobre deudas previsionales, y la decisión de Fallos: 329:1506 versó sobre los intereses resarcitorios y moratorios de deudas fiscales previstos en los artículos 37 y 52 de la ley 11.683, y esta última disposición no prevé, como sí lo hace el artículo 796 del Código Aduanero, la posibilidad de eludir el devengamiento de intereses mientras se cuestiona la deuda, garantizando el importe discutido con un depósito en efectivo. Esta circunstancia torna insuficiente la prueba del gravamen en el caso específico traído a debate porque, en adición a la comparación entre los resultados del régimen legal vigente y aquél cuya aplicación se pretende, debió alegarse la imposibilidad patrimonial de hacer uso de la facultad prevista por el ordenamiento aduanero; de lo contrario, la existencia de esta alternativa excluye la posibilidad de aceptar el agravio basado en la confiscatoriedad de las tasas de interés aplicables, en combinación con la moneda de pago (en sentido concordante, confr. Fallos: 312:1098, consid. 8º). Una solución distinta a la que se propone conduciría a ejercer la más delicada de las funciones judiciales (confr. Fallos: 301:962; 1062; 302:457484 y 1149), y a sustituir el régimen legal vigente por aquél que el recurrente estima más conveniente, sin que se encuentren fehacientemente acreditados los extremos que justifican una declaración de tal gravedad pues, en rigor, como afirmara la propia Corte Federal en Fallos: 307:1656, con remisión al dictamen del señor Procurador General, ¿los intereses cuestionados se devengan como consecuencia de la propia conducta discrecional del deudor, toda vez que éste no ha alegado circunstancias extraordinarias que impidan el pago oportuno de las sumas adeudadas?, o bien, la constitución de la garantía prevista en el plexo legal bajo análisis. Por lo mismo, tampoco puede prosperar el agravio relativo a la afectación de su derecho de defensa y el principio de tutela judicial efectiva, porque las consecuencias patrimoniales de optar por impugnar las liquidaciones suplementarias de tributos aduaneros, pudieron mitigarse si la actora no se hubiera desentendido, como lo hizo, del resultado final del pleito durante su transcurso; lo que refirma que la declaración de inconstitucionalidad pretendida no es indispensable. 12) Que, por las consideraciones precedentes, se rechaza el recurso de la actora y se confirma la resolución de fs. 386/389, en cuanto fue materia de recurso. Las costas correspondientes a esta incidencia liquidatoria se imponen por su orden, dada la complejidad de la cuestión (arts. 68, segundo párrafo, y 69, CPCCN). Por ello, y de conformidad en lo pertinente con lo dictaminado por el señor Fiscal General, SE RESUELVE: Rechazar el recurso de la actora y confirmar la resolución de fs. 386/389 en cuanto fue materia de recurso; con costas por su orden (art. 68, segundo párrafo, y 69, CPCCN). Regístrese, notifíquese -al Fiscal General en su público despacho- y devuélvase. MARCELO DANIEL DUFFY JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

008408E