Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 14 de agosto de 2013.

Vistos los autos: "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 2500/01 del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas por la que, en lo que resulta relevante a los fines del recurso deducido ante esta instancia, se exigió a Frisher SRL el pago del derecho adicional del 30%, previsto por el art. 15 de la resolución 72/92 del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, respecto de bienes ingresados en el país al amparo del régimen especial de importación temporaria de mercaderías establecido por dicha resolución. Tal exigencia se fundó en la circunstancia de que al haber vencido el plazo de permanencia oportunamente otorgado, sin que se hubiese regularizado la situación de la mercadería, ésta se consideraba importada para consumo de acuerdo con lo previsto por el art. 274, apartado 1°, inc. a, del Código Aduanero.

2°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal desestimó los agravios expuestos por la actora ante esa alzada y, en consecuencia, confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para pronunciarse en el sentido indicado, puso de relieve que según lo prescripto por el art. 274 del Código Aduanero, la mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo, aun

cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) si hubiere vencido el plazo para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar; y b) si no se cumpliere con las obligaciones impuestas como condición del otorgamiento del régimen.

En virtud de dicha norma, y al no estar controvertido el encuadramiento de la conducta de la actora en la infracción prevista en el art. 970 del mencionado código —en razón de que no regularizó la situación de la mercadería introducida en forma temporal mediante el DIT 1763/92, cuyo vencimiento operó el 24 de septiembre de 1993— entendió que se había configurado el hecho generador de la obligación tributaria en los términos del art. 638, inc. e, del referido código y que resultaba aplicable a su respecto el derecho de importación vigente en la fecha del vencimiento del plazo para reexportar. Por lo tanto, concluyó en que era aplicable en el caso de autos el derecho adicional de importación del 30% establecido por el art. 15 de la resolución (MEyOSP) 72/92.

3°) Que, por otra parte, descartó la tacha de inconstitucionalidad articulada en relación a dicho recargo pues, en su concepto, la empresa actora se había acogido en forma voluntaria al régimen de que se trata, "a fin de obtener una serie de ventajas que le permitían realizar operaciones con el exterior que de otro modo no hubiera podido efectuar o bien le habría significado una grave onerosidad". En tal comprensión, juzgó que resultaba aplicable al caso la doctrina de esta Corte según la cual el sometimiento voluntario y sin reservas expresas a un determinado régimen jurídico, implica un inequívoco acatamiento

que determina la improcedencia de la ulterior impugnación de su validez (conf. fs. 91/92).

4°) Que contra lo así resuelto, la parte actora dedujo recurso extraordinario (fs. 95/102 vta.) que, tras ser sustanciado, fue concedido mediante el auto de fs. 114, y es formalmente admisible, dado que se encuentra en discusión la inteligencia y validez de normas de naturaleza federal (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

5°) Que la resolución 72/92 del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos instituyó un régimen especial de importación temporaria de mercaderías, destinadas a recibir un perfeccionamiento industrial en el territorio nacional, "con la obligación de ser exportadas para consumo a otros países bajo la nueva forma resultante" (art. 1°), dentro del plazo de 180 días computados desde la fecha de su libramiento (art. 4°). La mercadería sujeta a este régimen no se encuentra alcanzada por los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 11). Por otra parte, el art. 15 de la mencionada resolución establece que "[C]uando se autorice la importación para consumo de una mercadería ingresada bajo el presente régimen, deberán abonarse, además de los tributos correspondientes a esta destinación vigentes a la fecha del registro de la destinación para consumo, una suma adicional en concepto de derechos de importación, equivalente al TREINTA POR CIENTO (30%) del valor en Aduana de la mercadería al momento del registro de la correspondiente solicitud de destinación".

6°) Que en sus agravios, la actora aduce, en síntesis, que no resulta aplicable al caso el referido recargo del 30% pues está ausente el presupuesto fáctico establecido por el citado art. 15, consistente en el pedido de nacionalización de la mercadería. Al respecto destaca que en el caso de autos la situación es distinta de la contemplada en esa norma pues no medió una solicitud de su parte, sino que se produjo la nacionalización ficta por el solo transcurso del tiempo, según el art. 274 del Código Aduanero.

Por otra parte, niega que por el hecho de haber realizado una importación temporaria en los términos de la referida resolución ministerial, se encuentre impedido de cuestionar la validez constitucional de ese recargo adicional. Al respecto, sostiene que los tributos solo pueden ser creados válidamente por leyes dictadas por el Congreso de la Nación y que en esta materia no es admisible la delegación, por lo cual la carga tributaria no puede ser impuesta por resolución ministerial.

7°) Que en tales condiciones, corresponde examinar en primer lugar el agravio relativo a que en el caso no se habría configurado el presupuesto de hecho que habilitaría la aplicación del recargo discutido.

Al respecto, asiste razón a la apelante pues el citado art. 15 condiciona expresamente el adicional del 30% allí previsto al registro de una solicitud de destinación para consumo y a su autorización por el servicio aduanero.

Ante los claros términos de esa norma, afirmar que el recargo establecido por ella resulta aplicable cuando la impor-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

tación para consumo se produce sin que medie un pedido del interesado, y por el solo transcurso del plazo de la importación temporaria sin que se hubiese cumplido la obligación de reexportar la mercadería —arts. 274, 638 y cctes. del Código Aduanero—, implica extender los alcances de una norma tributaria a supuestos no previstos en ella, acudiendo al método de la analogía, lo cual es inaceptable según reiterada y pacífica jurisprudencia de esta Corte que tiene como fundamento la naturaleza de las obligaciones fiscales y el principio de reserva o legalidad que las rige (confr. Fallos: 310:290; 311:1642; 312:912 y 316:2329, entre otros).

8°) Que, por lo demás, no se advierte que interpretar el citado art. 15 con los alcances que resultan de su texto y según se afirma en el considerando que antecede —es decir, en la inteligencia de que el referido derecho adicional solo se aplica cuando la importación para consumo se produce a raíz de la respectiva solicitud del importador autorizada por el servicio aduanero— conduzca a conclusiones irrazonables o que ello implique —como lo entendió el Tribunal Fiscal— colocar al infractor en una situación mejor que la de quien cumple regularmente con sus obligaciones fiscales (fs. 37).

9°) Que, en efecto, para una adecuada inteligencia de la cuestión debatida debe ponderarse que —como se señala en los fundamentos de la resolución 72/92— "el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial constituye un estímulo a las exportaciones", y que con él se pretende contribuir "al incremento de la actividad productiva" y posibilitar "la

concurrencia de las mercaderías a los mercados exteriores en condiciones competitivas".

Resulta coherente con esos fines que dicha resolución desaliente a quien importó mercadería en los términos de ese régimen a que —en lugar de reexportarla tras añadirle un mayor valor— decida dejarla en el país, y que para ello establezca un derecho adicional que deba ser abonado por quien solicite la destinación para consumo —o "nacionalización"— de los bienes.

Y, en ese contexto, no puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de las sanciones previstas por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye —en principio— una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (confr. arts. 274 y 638 del código de la materia), un recargo adicional como el discutido en el *sub examine*.

10) Que surge de lo precedentemente expresado que en el caso de autos no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a la aplicación del derecho adicional de importa-

ción previsto por el art. 15 de la citada resolución. En consecuencia, resultaría inoficioso detenerse a considerar las objeciones formuladas por la actora a la validez constitucional de una carga tributaria establecida de ese modo, así como los agravios vertidos respecto del criterio sostenido por el a quo en cuanto a que en el caso habría mediado un sometimiento voluntario del accionante a ese régimen jurídico que le habría impedido cuestionarlo.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso extraordinario interpuesto por **Frisher SRL**, representada por el **Dr. Jorge Argentino Patricios.**

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (Dirección General de Aduanas)**, representado por el **Dr. Diego Calandria**, con el patrocinio de la **Dra. Ailin C. Spalletta.**

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**