República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-130077903-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 1 de Diciembre de 2022

Referencia: Sentencia expediente “Aseguradora de Créditos y Garantías SA. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, expte. Nro. 32.475-A

Reunidos los Señores Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: “Aseguradora de Créditos y Garantías SA. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, expte. Nro. 32.475-A

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I. Que a fs. 10/16 la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 7142/12 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el Expediente Nº 12210-1235-2006, por la cual se la intimó al pago de la suma de $ 7.977,21 en concepto de tributos con más los intereses previstos por el art. 794 del CA, en su carácter de garante de la importadora “Harengus SA”, por la comisión de la infracción tipificada por el art. 970 del Código Aduanero en relación al DIT Nro. 04 073 IT14 001100 U.

Invoca que su recurso tiene por objeto solicitar que se revoque la resolución en crisis y se deje sin efecto la exigencia y/o determinación tributaria con los alcances que son materia de agravios. Señala que por el transcurso del tiempo la Aduana ha perdido la acción para determinar tal tributo ya que ha violado la posibilidad de defensa en juicio de modo manifiesto desnaturalizando el procedimiento infraccional y lesionando los derechos patrimoniales mediante ese proceso y, por otro lado, que la liquidación tributaria contiene conceptos no asegurados. Asimismo, plantea la nulidad del proceso por lesión al derecho de defensa, atento el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la operación – 04/05/2005-, la fecha de instrucción de sumario y la corrida de vista- 14/09/2009-, su notificación a las partes, hasta la fecha del fallo -15/10/2012- y la de su posterior notificación. Indica que ello incrementa el riesgo del seguro de modo exponencial desnaturalizándolo, impidiendo ejercer su derecho de defensa y afectando el eventual ejercicio de la correspondiente acción de regreso contra el tomador, máxime cuando el mismo se presentó en concurso de acreedores y desde el 15 de agosto de 2012 se encuentra en quiebra. Cita el Decreto nº 1571/81, en cuanto a que los permisos de embarque deben ser guardados por el servicio aduanero por el plazo de seis años, destruyéndose luego del vencimiento de dicho plazo, impidiendo así ejercer una adecuada defensa, ya que mediante ello se hubiere podido establecer si se reexportó o importó definitivamente a consumo la mercadería amparada por la importación temporaria en trato. Destaca en

particular, la prescripción del reclamo en relación al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Ataca la resolución por contener rubros no alcanzados por la cobertura de su mandante, en concepto de IVA Adicional, anticipo del Impuesto a las Ganancias y Derecho Adicional, destacando que de las pólizas de caución se desprende haber garantizado los tributos aduaneros generados por la importación a consumo –irregular- de las mercaderías ingresadas por el tomador atento a su incumplimiento de reexportarla en el término concedido. Señala que en el marco del régimen de importación, los tributos pertinentes son aquellos regidos por la legislación aduanera (Sección IX, Título I del CA), y en línea con ello, el régimen de garantías está previsto para cubrir las gabelas aludidas, quedando al margen otros impuestos internos que, si bien se devengan como consecuencia del ingreso a consumo, no se encuentran alcanzados por el sistema mencionado. Cita Jurisprudencia. Cuestiona por incorrecta la determinación de la percepción del Impuesto a las Ganancias, ya que, la DGA, determinó una alícuota del 11%. Ello así, atento a que la Resolución Gral. DGI 3543/92 estableció un régimen de percepción del impuesto a las ganancias, aplicable a las operaciones de importación definitivas de bienes, exceptuando a las importaciones de bienes que "revistieran el carácter de bienes de uso". Concluye que las importaciones alcanzadas son las importaciones definitivas de bienes, tanto respecto de bienes que tuvieran como destino "el uso y consumo particular del importador", gravado a una alícuota del 11% como respecto a los destinados a su "comercialización en el mercado interno", gravado a una alícuota del 3%. Destaca que los "bienes de uso" (exentos) deben distinguirse de los que tienen como "destino el uso y consumo particular del importador", en que aquellos son bienes que, si bien pueden estar destinados a su comercialización, son sin embargo bienes de capital y de eventual o previsto uso por terceros, y por ende "no" de uso o consumo particular del importador. Menciona que los bienes importados fueron al amparo del régimen del Dec. 1439/96, es decir, con la "declarada" finalidad de recibir un perfeccionamiento y ser posteriormente reexportados, debiendo descartarse que el destino fuera para uso y consumo particular del importador. Así, entiende que, el destino del bien era, y en todo momento fue, el de su comercialización, por ende impugna la liquidación aduanera en cuanto fija el quantum de la percepción en 11% cuando correspondía estarse a la alícuota del 3%. Cuestiona la exigencia del derecho adicional, cita jurisprudencia en relación y señala que el mismo no es un tributo pues se encuentra previsto en un decreto del PE sin ningún apoyo de una ley emanada el Congreso de la Nación. Agrega que el régimen bajo el que se documentó la importación temporal prevé un gravamen adicional que exclusivamente se contempla para el caso en que se solicitase la trasformación de la importación temporaria en importación definitiva a consumo, durante el plazo de vigencia de aquella. Agrega que la compañía de seguros no resulta garante de los tributos de importación originados en el pedido del importador de transformar la importación temporaria en importación definitiva a consumo, atento que hay un nuevo acto diferenciado y aceptado unilateralmente por la aduana que cambió la relación de las partes. Expresa que para autorizar una importación a consumo la ley no exige constituir garantía y es voluntad de la aduana conceder o no o determinar las condiciones den las que autoriza las mismas. De ahí que no se puede extender la responsabilidad del garante a esa hipótesis que nunca fue prevista por las partes. Se refiere a la falta de competencia de la DGA para expedirse sobre las percepciones y el IVA, cita jurisprudencia, y considera que debe excluirse de la condena los conceptos relativos al IVA adicional y a la percepción del impuesto a las ganancias. Finalmente señala que la falta de agregación de la póliza afectada a la operación en trato, permite concluir que fue devuelta por encontrarse cancelada la operación en cuestión, sin perjuicio de ello, solicita que si la liquidación que se practique en definitiva resulta ser superior al límite asegurado, se limite su responsabilidad al mismo. Ofrece prueba, plantea el Caso Federal, y pide que se resuelva, conforme los planteos formulados en la presente.

II. Que a fs. 30/34 se agrega la contestación del recurso de apelación presentado por la representación fiscal, en la que formula una negativa general respecto de todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Destaca que los argumentos expuestos por la contraria no han podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta por el art. 970 del CA, ni mucho menos la extinción

de las obligaciones asumidas. Expresa que la actora no ha demostrado que no se haya configurado en autos el siniestro por haber cumplido la importadora con la reexportación de la mercadería en término. Ello es así, toda vez que el proceso en cuestión es de carácter infraccional y su fin es esclarecer la responsabilidad de la imputada en la comisión de la infracción aduanera y sólo a partir de una resolución fundada y firme es que existirá una deuda líquida y exigible. Respecto a los argumentos vertidos por la contraria a los fines de considerarse no obligada ante la exigencia tributaria, destaca que es claro y contundente lo manifestado en la resolución recaída en sede aduanera respecto a la responsabilidad del empleador por los hechos ilícitos de sus dependientes, como asimismo lo prescripto en el Código Civil en referencia al régimen general de responsabilidad, toda vez que ello no puede ser opuesto frente a la pretensión de la DGA. En cuanto al planteo de prescripción opuesto por la actora, indica que de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 803 y 804 del CA, la acción del fisco para exigir tributos prescribe por el transcurso de cinco años computados a partir del 1 de enero del año siguiente al de la fecha del hecho gravado, en el presente caso el vencimiento del DIT ocurrió el 04/05/2005. El cómputo de la prescripción comenzó a correr el 01/01/2006 y se suspendió el 19/10/2007 con el dictado del auto de apertura del sumario contra la firma importadora, hasta la fecha del dictado de la resolución que habilita el ejercicio de la acción para percibir los tributos. Asimismo, agrega que el 14/09/2009 se ordenó correr vista de la liquidación de tributos, la que fue notificada a la aseguradora el 26/04/2012 y en los términos del art. 806 del CA la referida notificación tuvo por efecto de interrumpir el plazo de la prescripción, comenzando el nuevo término a partir del día siguiente, es decir el 27/04/2012, ello conforme lo resuelto por la CSJN en la causa “Parquerama SA”, sent. Del 22-2-94. Por lo expuesto, considera que la acción del fisco para percibir los tributos que se reclama a la firma aseguradora no se encuentra prescripta, por lo que corresponde rechazar la prescripción planteada. Con relación al agravio relacionado a la improcedencia de derechos adicionales señala que la importadora se ha acogido voluntariamente al régimen establecido en el Decreto 1439/96, según se observa del DIT en trato. Argumenta que la Resolución 72/92 se dicta en función de lo dispuesto por el Dto. 2284/91, introduciendo mejoras normativas a los regímenes previos de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. A la luz de este régimen la mercadería puede importarse temporariamente con el fin de recibir un perfeccionamiento industrial, con la obligación de ser exportada para consumo a otros países bajo la nueva forma resultante. Esta normativa prevé la obligación del importador temporal de constituir garantía por el monto de los tributos que gravan la importación para consumo, la tasa de estadística y el adicional del 30%. Este derecho adicional está previsto en el art. 15 de la citada resolución y se aplica al supuesto de importación a consumo de la mercadería importada temporariamente. Transcribe el art. 274 del CA. Entiende que corresponde extender la aplicación del “derecho adicional del 30%” no sólo a los supuestos de importaciones a consumo “autorizadas” sino también al supuesto “irregular” previsto en el citado art. 274 del CA. Cita jurisprudencia en relación. Finalmente, en cuanto a la improcedencia de las percepciones de IVA Adicional y del impuesto a las Ganancias cita jurisprudencia por la cual se ha sostenido que son rubros que tienen naturaleza tributaria y son exigibles por el servicio aduanero, en su carácter de agente de percepción, con motivo de la importación para consumo de las mercaderías, encontrándose comprendidos dentro de los tributos que corresponde garantizar en los términos del art. 453 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva de Caso Federal, y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas a la contraria.

III. Que a fs. 35 se tiene por contestado el traslado y se abre la causa a prueba. Se ordena el libramiento de un oficio dirigido a la DGA a fin de requerir la remisión de la póliza de caución nro. 808.952 – o su fotocopia-, emitida por la firma “Aseguradora de Créditos y Garantías SA”, constituida para garantizar las obligaciones emergentes del DIT Nro. 04 073 IT14 001100U. Se ordena librar oficio a la DGA a fin de que acompañe los originales o su respectiva copia de los Permisos de embarque o despacho de importación definitivas a consumo registradas por la firma “Harengus SA” ante la DGA en el período comprendido entre la fecha de oficialización y vencimiento del DIT involucrado en autos. Asimismo, se libre oficio al Juzgado Letrado de Primera Instancia de

Ejecución de Puerto Madryn y al despachante de aduana. A fs. 46/53 obra la contestación del oficio de la DGA al que se adjunta la póliza solicitada. A fs. 90/100 obra la contestación del oficio dirigido a la AFIP – sector oficio judiciales-. A fs. 109 y 112, atento el vencimiento del plazo dispuesto en autos, se da por decaído a la actora el derecho a producir la prueba solicitada en relación al oficio dirigido al despachante de aduanas y al Juzgado Letrado de Primera Instancia de Ejecución de Puerto Madryn, respectivamente. A fs. 121/127 obra contestación de oficio dirigió a la AFIP/DGI. A fs. 136 se declara el cierre del periodo probatorio, se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa para alegar. A fs. 140/143 se agrega el alegato de la actora y a fs. 145 se pasan los autos a sentencia.

IV. Que la Actuación administrativa Nro. 12210-1235-2006- se inicia con el Acta de Denuncia Nro. 108/06 de fecha 22/03/2006, formulada con relación al DIT 04 073 IT14 001100U por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., con vencimiento el día 04/05/2005. A fs. 4 se agrega la carpeta del DIT, oficializada el 27/04/2004. A fs. 5 se afora la mercadería y a fs. 5vta. se practica la liquidación. A fs. 7 obra identificador de la liquidación 06 073 LMAN 026304 E. A fs. 8 mediante Nota nº 1978/06 (DI ADEZ) se informa que con fecha 04-05-2005 operó el vencimiento del DIT 04 073 IT14 001100U sin que a la fecha existan constancias de reexportación y/o nacionalización en tiempo y forma de la mercadería amparada por el mismo. A fs. 10, con fecha 19/10/2007, dispone la instrucción de sumario, en los términos del art. 1090 inc. C del CA. A fs. 12 obra determinación de multa y tributos. A fs. 13 obra identificador de la garantía 04 073 005693 T. A fs. 14 se corre vista a la importadora en los términos del art. 1101 del CA y se cita a la "Aseguradora de Créditos y Garantías SA" en su carácter de garante de la obligación tributaria. A fs. 18/21 obran consultas de empresas activas, sobre la firma importadora. A fs. 26/27 obra constancia de Concurso Preventivo de la firma "Harengus SA". A fs. 29 se remiten los actuados a la División Documentación Fiscal Sección Cancelación y Deudas, a fin de que en el caso de considerarlo procedente se confeccione el certificado provisorio de deuda de autos "HARENGUS SA S/ CONCURSO". A fs. 33 obra cédula de notificación dirigida a la Cia. Aseguradora del auto de corrida de vista quedando notificada el día 26.04.2012. A fs. 34 obra el envío con Aviso de Recibo, con resultado negativo, dirigido a la firma importadora, del auto de fs. 14., con motivo "RECHAZADO". A fs. 35 atento el resultado negativo de la cédula obrante a fs. 34, se notifica a la firma "HARENGUS SA" la corrida de fs. 14 al domicilio legal/ real obrante en el Padrón Único de Contribuyentes, sin perjuicio de ello, se ordena notificar la misma corrida por edictos, en los términos del art. 1013 inc. h) del CA. A fs. 45 obra certificado provisorio de deuda. A fs. 47 obra publicación de edictos. A fs. 48/51 se presenta la firma aseguradora y contesta vista. A fs. 55 se tiene por presentada a la firma aseguradora, por contestada la vista, se resuelve no hacer lugar a la prueba testimonial ofrecida, se declara la rebeldía de la importadora "Harengus SA", teniendo por constituido su domicilio procesal en los estrados de la oficina aduanera. A fs. 63/66vta. se dicta la Resolución DE PRLA nº 7142, apelada en autos.

V. Que en primer término cabe analizar el planteo de nulidad de la actora en cuanto a la prescripción de la acción del fisco para imponer penas e intimar el pago de tributos, atento el tiempo trascurrido, desde el vencimiento de la operación que se cuestiona, hasta el dictado del fallo.

Que según surge de las actuaciones administrativas el plazo de vencimiento del DIT Nº 04 073 IT14 001100U data del **04/05/2005**, siendo ello así el plazo quinquenal establecido en los arts. 803 y sgtes. del CA, debe comenzar a computarse desde el 01/01/2006.

Que el art. 805 del CA dispone que: "La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;" debiendo

destacarse que en ninguna de las mencionadas normas se hace referencia a la obligatoriedad de la notificación del auto para que cumpla sus efectos, sino que solamente aluden a su dictado. Asimismo, el art. 807 del aludido cuerpo normativo establece que la aludida suspensión respecto del deudor principal también surte efectos en relación con los deudores solidarios.

Que, en los términos de los dispuesto en el art. 803 y sgtes. del CA, cabe señalar que en la causa el plazo de la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos quedó suspendida el **19/10/2007** (fecha del auto de instrucción de sumario) hasta el dictado de la resolución apelada -15/10/2012-, motivo por el cual el mismo no se encontraba vencido a la fecha del dictado de la resolución que en autos se cuestiona.

Que por los motivos expuestos corresponde rechazar el planteo de prescripción efectuado por la recurrente, con costas.

VI. Que corresponde analizar si la Resolución DE PRLA Nº 7142, por la que se formula cargo a la aseguradora "Aseguradora de Créditos y Garantías SA" en concepto de tributos con más los intereses del art. 794 del CA, en su carácter de garante de las obligaciones emergentes del DIT nro. 04 073 IT14 001100U, por el que la importadora "Harengus SA" habría cometido la infracción tipificada en el art. 970 del CA, se ajusta a derecho.

Que el art. 970 del Código Aduanero sanciona con multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: "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) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar" el apartado 2 dispone "...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

Que el importador-tomador mediante el DIT Nro. 04 073 IT14 001100U oficializado el 27/04/2004, documentó la importación temporal de la mercadería de la PA 3923.90.00.122A "De poliestireno expandido De Polímeros de estireno Bandejas termo formadas de un solo uso de los tipos utilizados en el envasado de productos alimenticios, incluso con tapa – Los demás Artículos para el transporte o envasado, de plástico, tapones, tapas, capsulas y demás dispositivos de cierre de plástico"- en los términos de lo normado en el Decreto nro. 1439/96 por un plazo de 360 días, con vencimiento el 04.05.2005, garantizando derechos de importación, tasa de estadística y derecho adicional, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora o en su caso de la aseguradora probar fehacientemente que ha cumplido con la obligación de reexportar la mercadería importada temporariamente por el régimen especial.

Que la forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga de los DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditar la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido por la norma.

Que tratándose en el caso de una cuestión infraccional corresponde analizar, a los fines de la descarga del DIT nro. 04 073 IT14 001100U, la totalidad de la documentación obrante en las actuaciones administrativas y en la causa y la situación particular de cada despacho.

Que originariamente la directora de la Dirección Aduana de Ezeiza, mediante la Nota Nº 1978/06 (DI ADEZ),

indicó que no existían constancias de reexportación y/o nacionalización en tiempo y forma de la mercadería amparada por el DIT en trato.

Que la Aduana imputó a la importadora la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA por no tener acreditada la regularización, dentro del plazo concedido, de la mercadería introducida mediante la DIT en trato, por un total de 184,0000 kgs de mercadería, disponiendo la instrucción del sumario y corrida de vista por la suma de $ 3.451,09 en concepto de multa mínima y de la suma de $ 7.977,21, en concepto de tributos, esta última junto con la aseguradora, aquí actora. E intimó a la importadora y a la aseguradora a fin de que aporten la documental que acredite la reexportación de la mercadería.

Que la notificación a la importadora arrojo resultado negativo, por lo que se ordenó nueva notificación y la publicación de edictos, declarándose posteriormente su rebeldía. Y luego de que la aseguradora contestara la vista y analizada la documentación obrante en las actuaciones, la Aduana confirmó la denuncia de autos, al no contar con constancias de reexportación y/o nacionalización en tiempo y forma de la mercadería amparada por el DIT nro. 04 073 IT14 001100U.

Que no obra en los actuados constancias de reexportación y/o nacionalización en tiempo y forma de la mercadería amparada por el DIT en trato, por lo cual la mercadería documentada con el DIT 04 073 IT14 001100U se encuentra en infracción en los términos del art. 970 del CA.

Que por los motivos expuestos y producido el hecho generador de la obligación tributaria, importación para consumo irregular, de la mercadería documentada con el DIT Nro. 04 073 IT14 001100U y de conformidad con lo establecido en el art. 274 del Código Aduanero, corresponde el pago de los tributos vigentes al momento en que se configuró el hecho imponible, en el caso el vencimiento del plazo para la permanencia de la mercadería, momento que establece el art. 638 inc. e) del Código Aduanero.

VII. Que asimismo la actora en la apelación sostiene que corresponde que sólo se le reclame el pago de tributos relativos a la importación a consumo de la mercadería previamente importada temporalmente, entre los cuales a su entender no se encuentran alcanzados por su póliza Nº 808.952, el derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y de ganancias.

Que surge del cuerpo del DIT involucrado en autos que los tributos garantizados por la aseguradora y posteriormente exigidos por la Aduana fueron: derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que la actora mediante la póliza nro. 808.952- cuya copia obra a fs. 50/51 de autos- emitida el 22/04/2014, garantizó el pago de tributos correspondientes a la importación temporaria Nº 04 073 IT14 001100U hasta la suma de $ 9.500.

Que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro (Fallos 315:1406); es una fianza y no un seguro, ya que pertenece a los contratos de garantía cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora, pues cumple con las mismas funciones económicas que las garantías que un determinado deudor otorga a favor de su acreedor para asegurarle el cumplimiento de una futura obligación pecuniaria C.N.Com. Sala B del 11-3-97 “Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ Delos Electrónica SA y otros”. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reafirmado que el seguro de caución es un contrato de garantía cuya finalidad es garantizar a favor del tomador, y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto de una caución real en poder del comitente (fallos 321:3334) (Cfme. C.N.A.C.A.F Sala III “Aseguradora de Créditos y Garantías SA” sent. del 14-12-01).

Que de la naturaleza jurídica del seguro de caución y de las condiciones generales de la póliza nº 808.952, resulta que en caso de observarse un procedimiento para la liquidación de los tributos o para determinar la existencia del incumplimiento y/o responsabilidad del deudor o responsable, el área competente deberá notificar también a la Aseguradora, quien revestirá el carácter de parte en las actuaciones respectivas (art. 4°). Asimismo, los derechos que corresponde a la AFIP contra el Tomador, en razón del siniestro cubierto por la póliza, se trasfieren al Asegurador hasta el monto de la indemnización pagado por éste (art. 5°). La Aduana en su carácter de asegurado frente al incumplimiento, de la obligación por parte del tomador del seguro tiene acción directa contra el asegurador, por lo que en el caso la firma "Aseguradora de Créditos y Garantías" es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de $ 9.500 que es el límite de la responsabilidad establecida por su póliza.

Que debe señalarse que la aseguradora responde hasta el límite del importe asegurado ($ 9.500) y por los tributos que fueron garantizados, conforme se desprende del DIT nro. 04 073 IT14 001100U en infracción, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, IVA, IVA adicional y ganancias, y por ende comprendido en el alcance de la póliza, por lo que la aseguradora no puede volver contra sus propios actos.

VIII. Que corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de IVA formulado expresamente por la recurrente.

Que cabe señalar que el impuesto al valor agregado fue establecido mediante la ley 20.631 (BO: 13.12.1973) y modif. que en su art 51 establece que *"El gravamen de esta ley se regirá por las disposiciones de la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y su aplicación, percepción y fiscalización estarán a cargo de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, quedando facultada la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva"*, por lo que respecto del régimen de prescripción, resulta aplicable la mencionada Ley 11.683.

Que las Salas I, II y III de la Excma. CNACAF sostuvieron que *"...el régimen de prescripción aplicable al reclamo por los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, los cuales no constituyen obligaciones tributarias aduaneras (art 761 del CA) es el previsto en la Ley 11.683, toda vez que las leyes que crearon dichos impuestos establecen expresamente que estos se rigen por sus disposiciones (art 103 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y art 51 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado). Cabe señalar que su aplicación no es susceptible de intercambio por el régimen aduanero por la circunstancia de que en virtud de razones de eficiencia administrativa se haya encomendado a la Aduana actuar como agente de percepción de los mismos (conf. ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO Expte. 38.429/2019, sent. del 06/08/2020 (Sala V))*

Que las normas de prescripción de la ley 11.683 aplicables al caso son las establecidas en los arts. 56 a 69. En casos como el de autos, cuando se trata del IVA de importación devengado por el incumplimiento del régimen de importación temporaria -en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA- resulta de aplicación lo dispuesto en los arts. 56 inc. a), 57, 65 inc. a) y el 65 de la ley 11.683.

Que por lo expuesto, dado que el **DIT Nro.** 04 073 IT14 001100U, venció el **04/05/2005,** siendo esta fecha en la que se produjo el devengamiento del IVA que grava la importación a consumo, conforme lo establecido por los arts. 274.1. inc. a) y 274.2 del CA y los arts. 1 inc. c), 4 inc. c), 5 inc. f), 25 y 27 cuarto y quinto párrafo de la ley del IVA (t.o. conf. Decreto 280/97), el plazo de 5 años con que contaba la Aduana para reclamar el IVA de importación -art. 56 inc. a) de la ley 11.683- empezó a correr el **01/01/2006** art. 57 de la ley 11.683- atento a que el IVA devengado en la importación de mayo de 2005, debía declararse en la posición correspondiente a dicho

mes del año 2005 y la acción del Fisco para reclamar el IVA de importación, correspondiente a la DIT de autos, expiraba el **31/12/10**, motivo por el cual al momento del dictado de la resolución apelada **(**15/10/2012**)** el mencionado plazo quinquenal se encontraba vencido.

Que por los motivos expuestos no cabe más que hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente y declarar prescripta la acción del fisco para reclamar el pago de IVA de importación, por lo que corresponde revocarlo, con costas por su orden.

IX. Que, con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "*CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)"*, sent del 26/11/2019, se expidió, señalando que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.*

"*Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)"*.

Que, sostuvo que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal*".

Que, lo expuesto, resultando de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluído, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas al fisco (IG-2021-13-E-AFIP-AFIP).

Que con relación al reclamo del pago de derecho adicional previsto en el art. 23 del Dto. 1439/96; al amparo del cual tramitó la operación de autos y, sin perjuicio de que considero que en el caso, en el que no se acreditó el cumplimiento del régimen, atento que como quedó expuesto precedentemente la mercadería no fue acreditada la reexportación de la mercadería, y por ello debería exigirse el pago del derecho adicional, (ya que quedó importada para consumo en forma irregular) cfme. doctrina de este Tribunal recaída en la causa Kursaal SA, sent. del 23-11-95, y en razón de que es doctrina de la CSJN que los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a las conclusiones de la Corte, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (art. 100 CN y art. 14 de la ley 48) por razones de economía procesal y seguridad jurídica, corresponde aplicar al caso de autos el fallo del Alto Tribunal recaído en la causa "IEF Latinoamericana SA" sent. del 14/8/13, en el que aplica y remite en lo pertinente a las consideraciones y criterio establecido en la causa "Frisher SRL" del 14/8/13, en la que revocó la exigencia del derecho adicional previsto en el art. 15 de la resol ME 72/92, limitando el pago solo en los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y en este sentido señaló que "...quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de las sanciones previstas por el art. 970 del CA pues tal conducta constituye -en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal..." y, revocar el derecho adicional que se exige en la causa, con costas al fisco nacional.

X. Que por lo expuesto precedentemente corresponde liquidar los tributos exigibles en relación a la mercadería del despacho de importación temporal no regularizada, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero (ver fs. 5vta de las act adm.).

Base de cálculo Tributos: U$S 2.636,45

D. Importación 19,50% $ 514,10

Estadística 0.50% $ 13,18

Total tributos: (cfme liq. aduanera) = U$S 527.28 x 2,896 = $ 1.527

XI. Que sobre el importe de los tributos que se confirman corresponde el pago de intereses establecidos en el art. 794 del CA que deben computarse sobre el capital desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir del 26/04/2012, fecha de notificación de la corrida de vista – ver fs. 33 de las Act. Adm.- a la aseguradora que responde por su propia mora.

XII. Que por lo expuesto y atento que el importe máximo de la responsabilidad de la aseguradora, es el que resulta de la póliza con la que han sido garantizados los tributos del DIT involucrado en la causa y teniendo en consideración que la póliza nro. 808.952 fue emitida el 22/04/2004 para garantizar hasta la suma de $ 9.500, debe señalarse que los tributos que se exigen en la causa que ascienden a la suma de $ 1.527 se encuentran dentro de su responsabilidad.

XIII. Que en razón de los considerandos que anteceden corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto intima a la recurrente el pago de tributos por la suma de $ 1.527 a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero que deben calcularse desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir del 26/04/2012, hasta la fecha de efectivo pago, y revocarla en cuanto a la exigencia del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y Ganancias que la Aduana le intima.

Que las costas se imponen a la actora en cuanto al monto que se confirma, y al fisco nacional en cuanto a los importes que se revocan.

XIV. Que el cuestionamiento de la actora relativo al hecho de que la Aduana no hubiere glosado la póliza de caución por la que se le intima el pago de tributos, argumentando que su falta de agregación permite concluir que la misma fue devuelta por encontrarse cancelada la operación en cuestión y que el reclamo carece de sustento, ha quedado subsanado ante esta instancia con la agregación de la misma, que fuera remitida en copia por la Aduana a fs. 50/51, y de la que resulta que fue emitida por la firma “Aseguradora de Créditos y Garantías SA” con fecha 22/04/2004 para garantizar las obligaciones emergentes del DIT Nº 04 073 IT14 001100U hasta la suma de $ 9.500, en concordancia con lo que surge del mencionado despacho y de la impresión de pantalla de fs. 12 de las Act. Adm. de la cual surge el estado “AFECTADA” de la póliza.

Por lo expuesto VOTO POR:

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos efectuado por la recurrente, con costas.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA Nro. 7142 en cuanto intima a la recurrente el pago de tributos, los que ascienden a la suma de pesos un mil quinientos veintisiete ($ 1.527) a los que deberán

adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero que deberán calcularse desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir del 26/04/2012, hasta la fecha de efectivo pago con costas a la actora y, revocarla en cuanto a la exigencia de IVA de importación, con costas por su orden y, al derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y Ganancias, con costas al fisco nacional.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I. Que adhiero al voto de la Dra. Musso en cuanto resuelve rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos opuesto por la actora, con costas y confirmar parcialmente la resolución DE PRLA nro. 7142/2012, teniendo por configurada la infracción prevista en el art. 970 del C.A. por el total de la mercadería que se constata en infracción en relación al DIT 04 073 IT14 001100 U, e íntima al pago de tributos, con más los intereses del art. 794 del C.A., deduciendo de la liquidación tributaria el derecho adicional y las percepciones de IVA y Ganancias, salvo en cuanto decide declarar prescripta la acción del fisco para reclamar el pago de IVA de importación por considerar aplicable el régimen establecido en la ley 11.683, argumento respecto del cual me permito disentir.

II. Que el artículo 1ro. Inciso c) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece que dicho impuesto se aplicará sobre "las importaciones definitivas de cosas muebles", fijando de esta manera el objeto u hecho imponible. A su vez, el artículo 4to. Inc. C) establece que serán sujetos pasivos del impuesto quienes importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, precisando en el artículo 5to. Inc. 6) que el hecho imponible se perfecciona en el momento en que ésta sea definitiva, sin hacer ninguna aclaración adicional respecto a cuándo se debe considerar definitiva una importación, ni aclarar los supuestos de importación regular ni irregular, todo lo cual ha quedado regulado por la norma troncal en la materia, el Código Aduanero, y anteriormente por las sucesivas Leyes de Aduana y hasta por las Ordenanzas de Aduana, que ya regían los tributos aduaneros con anterioridad a la existencia del Impuesto al Valor Agregado.

Claramente el legislador tomó los conceptos de "importación" y la modalidad de "definitiva", del argot técnico aduanero que tiene definidos con absoluta precisión dichos conceptos en la legislación aduanera nacional.

Téngase presente que el art. 2 del Decreto Reglamentario de la Ley del IVA (Decreto 692/98) establecía expresamente que: "*A los fines de la ley y este reglamento se entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero*.", dilucidando cualquier duda que pudiere existir al respecto.

Ahora bien, en el caso de autos, estamos en presencia de una importación definitiva a consumo "irregular", esto es, originada en un accionar ilícito aduanero (tipo penal infraccional previsto en el art. 970 del Código Aduanero) que prevé una consecuencia punitiva patrimonial (la multa) y otra consecuencia tributaria (acaecida por la importación a consumo de la mercadería producida de pleno derecho –sin solicitud de parte-: art. 274 del C.A.).

Téngase presente que la obligación tributaria es "emergente", esto es, que nace con la configuración de la infracción aduanera (no reexportación ni nacionalización de la mercadería dentro del plazo otorgado).

Para la tramitación de la investigación tendiente a constatar la ocurrencia del ilícito aduanero, la legislación ha regulado un "Procedimiento para las Infracciones", procedimiento especial (así lo denomina específicamente el Código Aduanero) que, garantizando el adecuado derecho de defensa de los imputados, permite arribar a una resolución de la causa (condena o absolución).

Dicho procedimiento "especial", en su artículo 1094, expresamente dispone que en la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y

dispondrá la liquidación de los tributos que pudieren corresponder. Por su parte, el artículo 1101 del CA establece que el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de diez (10) días y el artículo 1103 aclara que la vista contemplada en el artículo 1101 tendrá los efectos de la notificación de la liquidación de los tributos a que alude el artículo 1094, inciso d).

Como se podrá apreciar, este procedimiento "especial" y "específico", por el que tramita la investigación de la causa infraccional, regula, además de los temas vinculados al aspecto punitivo (antijuridicidad, culpabilidad, etc.), los temas vinculados a las consecuencias tributarias del accionar ilícito.

En esa inteligencia, el art. 1112 del C.A. establece que al momento de la resolución de la causa, el juez administrativo: "*a) condenará o absolverá a los imputados; b) se pronunciará sobre los tributos que resultaren adeudar los responsables*;…"

En concordancia con lo dispuesto en el Procedimiento para las Infracciones, el Código Aduanero, en su parte sustancial, ha establecido:

ARTICULO 803. – *Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera.*

Artículo 805. – *La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;…*

ARTICULO 806. – *La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por: a) la notificación de la liquidación tributaria aduanera*;

Este régimen de prescripción de la potestad tributaria, con las causales de suspensión e interrupción referidas precedentemente, son las que corresponde aplicar para el caso de autos toda vez que estamos en presencia de una determinación tributaria irregular que tiene origen en un ilícito aduanero.

En modo alguno, el régimen de prescripción general de la ley del IVA puede prevalecer sobre la normativa específica referida precedentemente, que conforma un subsistema armónico y completo, que el legislador ha regulado íntegramente en el Código Aduanero para el tratamiento de los tributos emergentes de un accionar infraccional.

Que, por los motivos expuestos, corresponde desestimar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de IVA formulado por la parte actora.

III.- Que por lo expuesto cabe modificar la exigencia tributaria en base a la liquidación realizada por el servicio aduanero a fs. 12 de las actuaciones administrativas, conforme se detalla a continuación:

DIT 04 073 IT14 001100 U	U$S
Valor en Aduana	**2636,45**

D.I. (19,5%)	514,11
Estadística (0,5%)	13,18
Base de I.V.A.	**3163,74**
I.V.A. (21%)	664,38
Total tributos	**U$S 1.191,67**
T.C. 2,896	**$3.451,07**

Que, en consecuencia, corresponde declarar que la obligación tributaria emergente del DIT nro. 04 076 IT14 001100 U asciende a la suma de TRES MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS CON SIETE CENTAVOS ($3.451,07), en concepto de tributos con más los intereses devengados, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794.

IV.- Que en cuanto a las costas respecto al derecho adicional, percepciones de IVA y ganancias que se revocan, considero que resulta procedente su imposición en el orden causado, en virtud de que los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, son de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también, a la fecha de interposición del presente recurso.

Por ello, VOTO POR:

1- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos efectuado por la actora, con costas.

2- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA nro. 7142/12, en cuanto intima a la recurrente al pago de tributos, los que ascienden a la suma de TRES MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS CON SIETE CENTAVOS ($3.451,07) con más los intereses devengados desde el 26/4/2012 hasta la fecha de total y efectivo pago, y revocarla respecto del derecho adicional, percepciones de IVA y Ganancias.

3- Con costas a la actora por los montos que se confirman y por su orden respecto al derecho adicional, percepciones de IVA y Ganancias que se revocan.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Musso.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos efectuado por la recurrente, con costas.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA Nro. 7142 en cuanto intima a la recurrente el pago de tributos, los que ascienden a la suma de pesos un mil quinientos veintisiete ($ 1.527) a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero que deberán calcularse desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir del 26/04/2012, hasta la fecha de efectivo pago con costas a la actora y, revocarla en cuanto a la exigencia de IVA de importación, con costas por su orden y, al derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y Ganancias, con costas al fisco nacional.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 13:05:57 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 17:15:21 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 17:42:09 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 17:42:09 -03:00