República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-71817159-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Julio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2020-17519080-APN-SGASAD#TFN CHUBB SEGUROS ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Cora M. Musso (por encontrarse de licencia el Dr. Héctor H. Juárez), con la presidencia de la Vocal mencionada en segundo término, para resolver en los autos caratulados **"CHUBB SEGUROS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ APELACIÓN" Expte. Nº EX-2020-17519080-APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.-*Objeto del proceso:* Determinar si la Resolución 34/2020 (AD LAPL) de fecha 06.03.2020, dictada en la Actuación SIGEA 12591-131-2012 (033-SC-42-2015/0) resulta ajustada a derecho. Mediante la referida resolución se condenó a la firma Curtarsa Curtiembre Argentina S.A. al pago de una multa en los términos del art. 970 del Código Aduanero ("CA") intimando a la actora, en su carácter de garante, a abonar los tributos por la importación irregular de parte de la mercadería ingresada mediante la DIT 10 033 IT11 001356A

II.- ***Fundamentos del recurso de apelación:*** El 17.03.20 Chubb Seguros Argentina S.A. (continuadora de Chubb de Fianzas y Garantías S.A. Compañía de Seguros) interpone el recurso de apelación previsto en el art. 1132 del CA contra la referida resolución 34/2020 (AD LAPL) de fecha 06.03.2020 (SIGEA 12591-131-2012 (033-SC-42-2015/0). En su carácter de garante de los tributos adeudados peticiona a este tribunal, por los fundamentos que desarrolla en el capítulo IV del recurso, que declare lo siguiente: a) la prescripción de la acción de la Aduana para reclamar el impuesto al valor agregado ("IVA") correspondiente a la importación irregular; b) la improcedencia del reclamo de las percepciones del IVA y del impuesto a las ganancias correspondientes a dicha importación irregular. Asimismo, consiente los importes liquidados en concepto de derecho de importación y tasa de estadística. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y peticiona se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- ***Contestación del traslado:*** Con fecha 24.08.20 la representación fiscal contesta el recurso de apelación mediante la IF-2020-55617422-APN-DTD#JGM y acompaña las actuaciones administrativas, expediente SIGEA 18011-14-2017 (IF-2021-73686822-APN-DTD#JGM). En primer lugar, la demandada cumple con el imperativo procesal de negar todos y cada una de las afirmaciones y hechos que no sean objeto de su expreso reconocimiento, y desconoce toda prueba

documental que no coincida con la obrante en el expediente administrativo, que ofrece como prueba. Luego contesta el traslado. Señala que el recurso de apelación no hace más que reiterar lo expuesto en el ámbito administrativo, por lo que sostiene la argumentación contenida en la resolución aduanera, a cuya fundamentación remite. Se agravia de lo sostenido por la actora en cuanto a que "*la acción del Fisco para reclamar el IVA no se encuentra sujeta a las decisiones del Código Aduanero"*. Señala que el presente es un procedimiento infraccional -conforme artículo 970 del C.A.- que tiene por finalidad la búsqueda de la verdad material, que concluye con una condena al importador extensible a su garante por toda la liquidación tributaria complementaria, que incluye el IVA y las percepciones del IVA adicional y del impuesto a las ganancias. Señala que no existe ninguna duda respecto a la facultad que ostenta el servicio aduanero de percibir los mencionados tributos -conforme las Resoluciones Generales DGI Nros. 3431/91 y 3543/92-. Indica que se trata de tributos que nacen de una operación de comercio exterior, la cual está supeditada a un control y procedimiento aduanero específico. Señala que el hecho jurídico generador de la obligación tributaria del IVA es la importación para consumo que, en este caso concreto, se perfeccionó al incumplir la destinación suspensiva temporaria, razón por la cual resulta acertado afirmar que el IVA es un tributo que grava la importación definitiva, operación que se encuentra fiscalizada por el servicio aduanero -único órgano estatal competente al efecto-. Indica que habiéndose allanado la actora a la imputación de la multa por la infracción del art. 970 del CA -asegurada mediante Póliza N° 719053- no logra la demandada comprender por qué pretende ahora desentenderse del propio sistema -procedimiento aduanero y sus respectivas normativas- y desconocer que los tributos de los que pretende deslindarse yacen de esa relación (operación aduanera), que por esa simple razón se encuentra encauzada a la luz del CA. Cita la resolución apelada para fundar su posición en cuanto a la extensión de la responsabilidad infraccional aduanera, que incluye la liquidación tributaria, razón por la cual la actora debe responder por toda ella. En relación a la prescripción de los tributos refiere a los arts. 803, 805, 806 inc. a), 934 y 937 inc. a) del CA y cita jurisprudencia de este tribunal. Señala que el derecho de defensa del contribuyente, además, no se encuentra afectado y que ha opuesto todas las defensas que podría haber llevado a cabo. Se expide sobre las características, alcances y finalidades del seguro de caución, bajo el régimen de importación temporaria del CA. Señala que no es un dato menor que la Destinación de Importación Temporal contenga la liquidación tributaria y que, por ello, en atención a las condiciones generales y particulares de la póliza en cuestión, la aseguradora se haya obligado ante el asegurado por una suma que surge como consecuencia de una liquidación tributaria, vinculada inexorablemente con una operación aduanera (Régimen de Importación Temporal) formalizada a través de las Destinaciones de Importación. Cita jurisprudencia. Señala que, en el caso de marras, nos encontramos ante lo "eventuales tributos" a los que hace referencia el art. 453 inc. c) del CA. Destaca que el art. 255 del CA dispone que la garantía que se otorgue es para "asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone". Concluye en que, conforme las condiciones de la póliza, la actora se obligó ante el asegurado por una suma que surge como consecuencia de una liquidación tributaria, vinculada inexorablemente con una operación aduanera, y que jamás se podría entender que la fianza no contempla la totalidad de los tributos y percepciones asociados a la Destinación de Importación. Ofrece prueba, reserva ofrecer nueva prueba, plantea el caso federal y solicita que se rechace la apelación intentada, confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV.-*Proceso en el Tribunal Fiscal*: Que, contestado el recurso de apelación por la DGA el 24.08.20, el 06.10.2020, mediante el IF-2020-67164016-APN-DTD#JGM la demandada acompaña las actuaciones administrativas de las que se da vista a la actora. El 19.10.2020, mediante el IF-2020-70483999-APN-DTD#JGM la actora contesta la vista, se agravia de la falta de incorporación del despacho original de importación en las actuaciones, solicita se declare la causa de puro derecho y se dicte sentencia. Con fecha 30.10.2020, mediante el IF-2020-73996545-APN-DTD#JGM, en formato digital, la demandada acompaña el sobre original de la destinación 10033IT11001356A correspondiente a las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12591-131-2012 (033-SC-42-2015/0). Con fecha 22.06.2022 mediante el PV-2022-62749535-APN-VOCXIII#TFN se declara la cuestión de puro derecho y se elevan las actuaciones a la sala. Con fecha 24.06.2022 mediante la Providencia de Sala IF-2022-64007517-APN-VOCXIII#TFN se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12591-131-2012 (033-SC-42-2015/0) se inician con fecha 21.11.12 refiriendo a la empresa CURTARSA CURTIEMBRE AR CUIT 30517078200. A fs. 1, con fecha 27.11.12, obra la Nota 508/12 -dirigida a la Señora Administradora- en la que el Jefe de la Aduana de La Plata señala, respecto de la DIT 10033IT11001356A que se encuentra con saldo disponible en el SIM y

vencida respecto de los plazos de permanencia para reexportar/nacionalizar, no existiendo documentación cancelatoria. Precisa como fecha de vencimiento el 26.09.12, concluyendo que la operación se encontraría incursa en la infracción del art. 970 del CA, girando las actuaciones a la Sec. “S” para proseguir el trámite. A fs. 2 obra impresión de pantalla respecto a la declaración detallada de la DIT, del Ítem y Síntesis del Ítem. A fs. 3 obra impresión de pantalla sobre la garantía. A fs. 4 aparece impresión de pantalla “Listado al Ingreso de la Denuncia”. A fs. 5/6, con fecha 07.05.12, obra la Orden de Intervención - N° de Orden de Fiscalización Externa 12233OE26001069C respecto de la empresa y la DIT de autos. A fs. 7, con fecha 10.12.12, obra el aforo correspondiente la sanción del art. 970 del CA, en cuanto a multa y tributos. A fs. 8/9 obra impresión de pantalla del Reflejo de Datos Registrado de la empresa Curtarsa Curtiembre Argentina SAIC. A fs. 10, fechada el 20.03.15, obra la Nota 736/15 (SEC S), por la que se instruye sumario y corre vista a Curtarsa Curtiembre Argentina SA por la presunta comisión de la infracción del art. 970 del CA. Asimismo, también se corre vista a la actora de estos autos. A fs. 11/12 obran las constancias de las notificaciones de la resolución de instrucción de sumario antedichas, que no se concretan. A fs. 13/14 obra copia del F. 870 de AFIP sobre Póliza de Seguros de Caución para Garantizar Operaciones Aduaneras, que es la Nº 719053, identificando a Chubb Argentina de Seguros S.A. como la empresa aseguradora. A fs. 15 se agrega la cédula SICNEA por la que, con fecha 29.03.19, se notifica a la actora la Nota por la que se resolvió instruir el sumario y correr vista. A fs. 16, con fecha 04.04.15 se agrega la Nota 440/19 (SEC SUMARIOS) por la que se ordena confeccionar el correspondiente certificado para la verificación de la eventual deuda aduanera. A fs. 17/24 se agregan las actuaciones SIGEA 12591-131-2012/1 en las que obra la contestación de vista de la empresa actora. A fs. 25, con fecha 06.06.19 obra la Nota 48/2019 (SE ECFI) de la Sección Economía Financiera, dirigida a la Sección Sumarios, en la que se destaca el estado falencial de la empresa importadora y se refiere a la consulta a la Sección Juicios Universales de la Dirección Regional Mercedes; de la respuesta de la Dirección Regional surge que iniciar un nuevo incidente de verificación tardía solamente redundaría en mayores gastos; por tal razón se considera inconveniente la emisión de un Certificado de Deuda Único, más existiendo la posibilidad de dar curso a la ejecución de las garantías afectadas. A fs. 25vta. se deja constancia, con fecha 06.06.2019 de la agregación, sin acumular, de las actuaciones 12591-131-2012, 12591-132-2012, 12591-133-2012 y 12591-92-2012 a la actuación 12586-1560-2010. A fs. 26 obra la Nota 1215/19 (SEC SUMARIOS) del Jefe de la Aduana de La Plata por la que se tiene por presentada a la firma actora, se tiene por agregada la póliza, ordenando a la Sección Inspección Ex Ante emitir un informe técnico, rectificando, de corresponder, la liquidación de fs. 7 en consideración el criterio fijado por la Corte Suprema en la causa “Frisher SRL c/ANA”, cumpliendo los dictámenes ex ANA 599/94 y 1345/94 y los Memorandos N° 3, 4 y 9/16 (AD LAPL). A fs. 26 obra la notificación a la actora, con fecha 31.10.19, de la Nota 1215/19 (SEC SUMARIOS) antedicha. A fs. 28/29, con fecha 21.11.19, obra la Nota 319/19 de la Sección Inspección Ex Ante con la rectificación del aforo de fs. 7. A fs. 30, con fecha 13.02.2020, se ponen los autos a alegar mediante la Nota 132/20. A fs. 31 obra la notificación por cédula SICNEA a la actora, con fecha 11.02.2020, de la nota antes referida. A fs. 32/34 se agrega el expediente 12591-131-2012/2 que contiene el alegato de la actora. A fs. 36/38 se agregan diversas impresiones de pantalla del SIM referidas a la garantía de la operación de importación temporaria. A fs. 40 obra la Consulta al Registro de Infractores respecto de la firma Curtarsa Curtiembre Argentina. Con fecha 06.03.2020 se emite el dictamen jurídico 30/20 por el que se aconseja condenar a la importadora imputada por la infracción del art. 970 del CA, con la consecuente responsabilidad tributaria. A continuación, con fecha 6.03.2020 obra la resolución apelada, la que se notifica a la actora con fecha 09.03.2020.

VI.- ***Cuestión a resolver***: Que, con el dictado por la Corte Suprema de la sentencia en la causa “CLADD ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA RESOL. 2590/06 (EXPTE. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas” (en adelante “Cladd”) de fecha 26.11.19, la única cuestión sustancial que debe dirimirse en estos autos es si la acción de la Aduana para pretender el cobro del IVA correspondiente a la importación a consumo -derivada del incumplimiento del régimen de importación temporaria- se encuentra regida por las normas de prescripción de la ley 11.683 o por las normas de dicha materia del Código Aduanero.

En tal sentido, cabe señalar que la actora ha planteado su agravio de prescripción de modo procesalmente oportuno -al interponer el recurso de apelación- y, en consecuencia, corresponde, en este caso, su tratamiento.

VII.- ***Decisión del caso:***

VII.1. Régimen de prescripción aplicable al IVA de la importación: La cuestión a resolver no ofrece mayor dificultad jurídica. El impuesto al valor agregado fue sancionado mediante la ley 20.631 (BO: 13.12.1973) sustituyendo al antiguo impuesto a las ventas, que databa de los años '30. Desde el primer proyecto de ley del referido tributo (Dictamen de la Comisión de Reforma Tributaria de la Secretaría de Estado de Hacienda del 12.01.1968) se contempló, dentro del hecho imponible del IVA a las importaciones -art. 2º inc. e) del referido proyecto-. El vigente texto del art. 1º inc. c) de la ley del IVA mantiene la misma redacción del texto originario de la ley aprobada en 1973, estableciendo que se encuentran gravadas con el IVA *"las importaciones de cosas muebles"*.

Sin entrar en mayores distinciones técnicas sobre las especies de importaciones alcanzadas por el gravamen, no existe duda alguna de que la legislación de fondo que regula el IVA que debe tributar una operación de importación es la vigente ley federal del impuesto (t.o. conf. decreto 280/97).

Respecto del régimen de prescripción aplicable, tampoco existen dudas sobre la ley aplicable como sobre aquella legislación que -conforme sus propios términos- no resulta aplicable al IVA devengado en las importaciones. El art. 112 de la ley 11.683 (BO: 12.01.1933) y el art. 51 de la ley del IVA establecen que es el régimen de procedimiento de la ley 11.683, sin perjuicio de los preceptos especiales que puedan estar contenidos en la ley del gravamen. En consecuencia, las normas que rigen la prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el impuesto al valor agregado en las importaciones -regulares e irregulares- son las de la ley federal de procedimiento fiscal 11.683 (t.o. 1998), con exclusión de cualquier otro cuerpo normativo.

Queda claro así que, el IVA, incluido el que se devenga con la importación de mercaderías, es un impuesto o tributo que, *integralmente* y conforme las normas expresas antes referidas, se encuentra regido por las leyes del IVA, 20.631 (t.o. decreto 280/97) y por la ley 11.683 (t.o. 1998), no por el CA, ni por la legislación aduanera. En esa línea, las propias normas de prescripción del CA disponen que ellas no regulan la prescripción del IVA; sus arts. 803, 804, 805 y 806 -que son las normas que rigen la prescripción de tributos en el CA- de modo *sistemático* y *literal* repiten que se aplican a *"los tributos regidos por la legislación aduanera"*, con lo que nunca pueden aplicarse a impuestos -como el IVA- que no se encuentran regidos por tal legislación -nominalmente el Código Aduanero-.

Frente a los sostenido por la demandada vale decir que las *normas de la ley 11.683 que rigen la prescripción del IVA* son aplicables aun cuando: **(i)** la acción de reclamo del tributo la lleva adelante la Aduana en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA y que, en tal procedimiento, se determinan los tributos que gravan la importación definitiva, incluido el IVA; **(ii)** exista un control y procedimiento aduanero específico para esos procedimientos infraccionales del CA; **(iii)** el IVA de importación se devengue al incumplirse la destinación suspensiva temporaria, siendo la Aduana el órgano estatal competente para determinarlo. Ninguna de tales circunstancias, referidas a: *a)* el órgano administrativo competente –la Aduana-; *b)* el marco infraccional del sumario (conf. normas aplicables CA) y; *c)* que involucra tributos aduaneros con régimen de prescripción propia (arts. 803 a 808 del CA), tienen fuerza legal ni autorizan a tornar inaplicable el art. 112 de la ley 11.683 ni el art. 51 de la ley del IVA. Ambas normas, de modo claro, establecen que es la ley 11.683 la que se aplica al procedimiento relativo a la determinación, liquidación y cobro del IVA, ordenamiento que contiene las normas de prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el impuesto. Es más, debe destacarse que el modo en que la Aduana determina el IVA en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA (prescindiendo del formal procedimiento de determinación de oficio del art. 17 y concordantes de la ley 11.683) tiene su fundamento en los arts. 9, 27 cuarto y quinto párrafos y 51 de la misma ley del IVA, y es también en dichas normas legales donde encuentra, en definitiva, su fundamento legitimante la Resolución General 3431/91 sobre el régimen de percepción del IVA en cabeza de la Aduana. Ninguna previsión legal excluye a las normas de prescripción de la ley 11.683 para regular la exigencia del IVA que grava las importaciones; *por el contrario*, positiva y expresamente las normas aplicables, el art. 51 de la ley del IVA y el 112 de la ley 11.683, establecen que es esta última ley la que gobierna los aspectos procedimentales del impuesto.

Tampoco altera lo anterior que la actora se haya allanado a la pretensión de la multa del art. 970 del CA y los derechos de importación y tasa de estadística concomitantes con la importación, pues tales tributos sí se encuentran -indudablemente-

gobernados por las normas de prescripción del CA, y el importador consideró que no estaba prescripta la acción de la Aduana regulada en dicho cuerpo legal. En contraposición, en autos, la actora invoca oportunamente (art. 116 de la ley 11.683 y arts. 2551 y 2253 del Código Civil y Comercial) la prescripción de la acción del Fisco para reclamar el IVA devengando con la importación a consumo.

Contrariamente a lo sostenido por la demandada, sí existe un agravio -y serio- al derecho de defensa de la actora por no aplicarse las normas de prescripción de la ley 11.683. Precisamente, su derecho de defensa queda reducido a las cuestiones de fondo que podría plantear a su favor la actora, que son reducidas dado que se trata de ejecutar una garantía por parte de la Aduana. Frente a ello, la aplicación de las normas de prescripción de la ley 11.683 tienen como efecto, como se verá, extinguir -en un plazo menor al de las normas de prescripción del CA, conforme la interpretación que le han dado los tribunales- la potestad misma de la Aduana para reclamar el impuesto.

Tampoco puede considerarse inaplicable la ley 11.683 en materia de prescripción del IVA -que es de orden público- por la existencia de un contrato privado entre partes (la póliza de seguro) y porque ese contrato cubra indistintamente todos los tributos que eventualmente se devenguen por la importación irregular, más cuando se encuentra prohibida la renuncia anticipada a la prescripción o su regulación contractual (arts. 116 de la ley 11.683 y 808 del CA, y art. 2533 del Código Civil y Comercial) pudiendo renunciarse solamente a la prescripción ganada (arts. 116 de la ley 11.683 y 808 del CA, y art. 2535 del Código Civil y Comercial). Tampoco el hecho de que la póliza cubra todos los tributos devengados con la importación, incluido el IVA -conforme los arts. 453 inc. c) y 255 del CA- puede provocar que se desplace -o derogue *de facto*- el régimen de prescripción especial, de orden público, establecido por la ley 11.683 para el referido impuesto, pues la aplicación de tal régimen de prescripción para el IVA no afecta la cobertura integral dispuesta en la póliza.

Todos los elementos antes reseñados hacen a los aspectos de fondo del régimen de importación temporaria y la vinculación del importador y asegurado por la póliza y los tributos que pudieran adeudarse. Nada dicen, ni pueden implicar, sobre el régimen de prescripción de la acción de la Aduana para reclamar el IVA, que constituye uno -el de la ley 11.683- referido a ese aspecto temporal de la acción de reclamo -de orden público-, diferenciado del contenido en el CA que se aplica exclusivamente a los tributos “regidos por la legislación aduanera” (conf. arts. 803, 804, 805 y 806 del CA). No se controvierte, en absoluto, que el importador responde por *todos* los tributos vinculados a la importación irregular (aduaneros e impuestos federales) sino el *período de tiempo* durante el cual la Aduana tiene potestad para reclamar cada uno de esos impuestos, que poseen *regímenes* legales diferenciados de prescripción.

Vale recordar, por último, que el Código Aduanero -más allá del nombre impropio con que se lo bautizó- es una ley federal más (Fallos: 307:317, entre otros) que debe interpretarse de modo integrado y armónico con el resto de las leyes federales que versan sobre las materias que regula; del mismo modo en que tales leyes federales deben interpretarse armónicamente con el Código Aduanero (“CA”) en las materias que éste regula. De modo inverso al de autos cuando, por ejemplo, la ley del IVA grava las importaciones, salvo que existiera una definición específica en la ley del IVA, “importación” se define conforme las regulaciones de fondo del CA; nunca podrá decirse que la ley del IVA no contiene una definición de importación y, por ende, alegar una laguna o integrarla libérrima o pretorianamente, justamente porque se trata de un término jurídico preciso, específicamente regulado en la legislación federal.

Siendo todo ello así, asiste razón a la actora de que el régimen de prescripción aplicable al IVA de importación es el de la ley 11.683 (t.o.1998), no el contenido en el Código Aduanero que rige para los tributos aduaneros.

VII.2. Normas de prescripción de la ley 11.683 aplicables al caso: Las normas de prescripción de la ley 11.683 que aplican al IVA son las contenidas en el Capítulo VIII del Título I de dicha ley, arts. 56 a 69. En concreto, en casos como el del IVA de importación devengado por el incumplimiento del régimen de importación temporaria -en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA- resultarán normalmente aplicables los arts. 56 inc. a), 57, 65 inc. a) y el artículo agregado a continuación del 65 de la ley 11.683 (*esta última norma es la única de la ley 11.683 que contempla un supuesto en que la vista de diferencias tributarias, sin intimación de pago, suspende la prescripción de las acciones del fisco*).

Clarificado lo anterior debe repasarse el íter temporal referido a la DIT10033IT11001356A. El vencimiento del plazo para reexportar tuvo lugar el 26.09.12. En consecuencia, en esa fecha, 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). Siendo ello así, 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 01.01.13 -art. 57 de la ley 11.683- atento a que el IVA devengado en la importación de septiembre de 2012, debía declararse en la posición correspondiente a dicho mes del año 2012. En consecuencia, la acción del Fisco para reclamar el IVA de importación, correspondiente a la DIT de autos, expiraba el 01.01.18.

En las actuaciones administrativas no se da intervención a la actora sino hasta la instrucción del sumario de fs. 10, de fecha 20.03.15, por la que se le corre vista de la diferencia impositiva en su carácter de garante de los tributos eventualmente adeudados. Dicho acto carece de efecto suspensivo (art. 65 inc. a) de la ley 11.683) en tanto no constituye una “intimación administrativa de pago” del IVA devengado en la importación irregular, conforme lo requiere el art. 65 inc. a) de la ley 11.683. Tampoco resulta aplicable al caso el art. agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, por no haberse corrido la vista de fs. 10 (apertura del sumario aduanero) dentro de los 180 días previos al 01.01.18. Por demás, la Aduana notifica este acto recién el 29.03.19, casi dos años después de vencido el plazo de prescripción del Fisco para reclamar el impuesto, que operó el 01.01.18.

Como consecuencia de todo lo expuesto corresponde, sin más, declarar prescripta la acción de la Aduana para reclamar el IVA de importación desde el 01.01.18, acogiendo favorablemente la pretensión de la parte actora.

VII.3. Inexigibilidad de las percepciones del IVA y del impuesto a las ganancias

Decidio lo anterior corresponde también expedirse sobre la no exigibilidad de las percepciones del IVA y del impuesto a las ganancias opuesta por la actora.

Conforme lo plantea se hará lugar a su pretensión. En virtud de lo resuelto por la Corte Suprema en la causa “Cladd”, al vencer el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos contra las que son computables las percepciones del IVA y el impuesto a las ganancias, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir su pago.

Habiendo acaecido la importación el 26.09.12, los vencimientos de las declaraciones juradas del IVA y el impuesto a las ganancias vinculadas a tal importación irregular operaron hace años (en octubre de 2012 la del IVA, en los ejercicios impositivos del año 2013 la del impuesto a las ganancias) y, por ende, caducó la facultad de la Aduana a practicar las percepciones sobre dicha importación irregular, que hubieran sido computables contra las determinaciones de los impuestos respectivos -IVA y el impuesto a las ganancias-. Lo anterior resulta de la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Cladd”.

Sin perjuicio de lo anterior, conceptualmente, siempre resultan exigibles los intereses devengados sobre las percepciones no ingresadas, bajo las previsiones de devengamiento y *anatocismo* del art. 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998). En efecto, aunque el vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del IVA impiden a la Aduana la exigencia de ingreso de las percepciones vinculadas a ambos impuestos (conforme “Cladd”) sería natural que el Fisco considere que subsiste el perjuicio fiscal consistente en los intereses, consecuencia de la indisponibilidad de los fondos impositivos que sufrió por la falta de ingreso tempestivo de dichas percepciones. Estos intereses se devengan entre la fecha de la importación irregular (en este caso sería el 26.09.12) y la fecha de la presentación de las declaraciones juradas de los tributos vinculados. Tales intereses, a su vez, si no se cancelaron hasta el momento de la presentación de las declaraciones juradas, por imperio del art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683 -conforme texto agregado por el art. 18, punto 2), de la ley 25.239 (B.O. 31.12.1999)- se capitalizan y empiezan a generar nuevos intereses hasta el momento de su efectivo pago. Ahora bien, al igual que sucede con el IVA de importación, tales intereses se encuentran gobernados, en cuanto al régimen de prescripción que los rige, por la ley 11.683 y, en el caso de autos, estarían también prescriptos.

VII.4. *Doble orden de regímenes de prescripción. Consecuencias*: Este doble orden de regímenes de prescripción para los impuestos y tributos que se devengan en las importaciones, el del CA y el de la ley 11.683, obliga a la Aduana a ajustar su comportamiento a los plazos más exigentes de la última ley mencionada. Ello, a fin de cumplir integralmente con su función recaudatoria en el marco legal que la gobierna. A partir de que la Aduana comience a hacerlo (por los referidos plazos y causales de suspensión más exigentes de la ley 11.683) se tornarán mayormente inoficiosas o abstractas las doctrinas legales emergentes del plenario *"Hughes Tool"* de la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y del precedente *"Wonderland"* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, en relación al IVA de importación y los intereses devengados como consecuencia de las percepciones de IVA y Ganancias no practicadas o practicadas en defecto (art. 37 de la ley 11.683), la Aduana deberá llegar a:

i. una *"intimación administrativa de pago"* (art. 65 inc. a) de la ley 11.683) dentro de los cinco años desde el 1 de enero posterior a la operación de importación vinculada a dichos impuestos, a fin de evitar que prescriban sus potestades recaudatorias sobre ellos;
ii. o, al menos, dentro de los cinco años desde el 1 de enero posterior a la operación de importación vinculada a dichos impuestos, a una *vista de las diferencias impositivas* que, deberá notificarse dentro de los 180 días previos a la expiración del plazo quinquenal de prescripción, suspendiendo solamente por 120 días las facultades de la Aduana para intimar el pago de dichas diferencias (art. agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683).

De tal modo se neutralizará también la deletérea doctrina del "plazo razonable" a la que la Corte (en el olvidable fallo "Bossi y García", con la única disidencia del juez Petracchi) le dio respaldo en materia infraccional aduanera, colocando en la discrecional cabeza de los jueces la decisión sobre la recaudación de la renta tributaria e imposición de sanciones aduaneras para estos casos, con todas las graves reservas éticas que tal situación jurisdiccional genera. Respecto a la jurisprudencia sentada en el plenario "Hughes Tool", "Wonderland" y "Bossi y García", remito a mi voto en disidencia en la causa "LA CARDEUSE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", Expte. N° 35.693-A, sentencia del 12.11.19 (puede consultarse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/35693-A-12-11-19- 1.pdf).

VII.5. Conclusión: Conforme lo expuesto debe hacerse lugar a la pretensión de la actora y declarar prescripta la pretensión de la DGA respecto del IVA de importación devengado como consecuencia de la importación irregular vinculada a la DIT10033IT11001356A. Asimismo, declarar inexigibles la pretensión respecto de las percepciones de IVA y Ganancias correspondientes a la misma importación a consumo.

Conforme el aforo de fs. 29 de las act. adm. debe revocarse pues el IVA de importación (U$S 1536,74) y las percepciones de IVA y el impuesto a las ganancias ($ 4460,70), quedando como tributos remanentes a pagar, los que fueron consentidos por la actora (ver RE-2020-17518430-APN-SGASAD#TFN, pág. 2, IV. 1 segundo párrafo): los derechos de importación (U$S 894,75) y la tasa de estadística (U$S 31,96) que suman un total de U$S 926,71.

VIII.- En relación a las costas, atento el carácter relativamente novedoso de la cuestión, se imponen por su orden (art. 1163 primer párrafo del CA).

IX.- Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Revocar parcialmente el art. 2 de la Resolución 34/2020 (AD LAPL) de fecha 06.03.2020 en relación al IVA de importación y las percepciones de IVA y el Impuesto a las Ganancias, conforme el considerando VII.5 *supra*, correspondientes a la importación irregular derivada de la DIT 10 033 IT11 001356A.

2.- Declarar que la actora Chubb Seguros Argentina S.A. adeuda a la AFIP-DGA la suma de dólares Novecientos Veintiséis con 71/100 (U$S 926,71) en concepto de tributos (derechos de importación y tasa de estadística) en su carácter de garante de la importación irregular de autos, conforme la Póliza Nº 719053, según el límite de responsabilidad asumido y con los intereses del art 794 del CA.

3.- Imponer las costas por su orden.

La Dra Cora. M. Musso dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar parcialmente el art. 2 de la Resolución 34/2020 (AD LAPL) de fecha 06.03.2020 en relación al IVA de importación y las percepciones de IVA y el Impuesto a las Ganancias, conforme el considerando VII.5 *supra*, correspondientes a la importación irregular derivada de la DIT 10 033 IT11 001356A.

2.- Declarar que la actora Chubb Seguros Argentina S.A. adeuda a la AFIP-DGA la suma de dólares Novecientos Veintiséis con 71/100 (U$S 926,71) en concepto de tributos (derechos de importación y tasa de estadística) en su carácter de garante de la importación irregular de autos, conforme la Póliza Nº 719053, según el límite de responsabilidad asumido y con los intereses del art 794 del CA.

3.- Imponer las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Musso, por licencia del Dr. Juárez (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.13 11:04:14 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.13 14:00:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.13 14:00:32 -03:00