44048/2022 “ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA (TF 33562-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

En Buenos Aires, a los 3 días del mes de noviembre de 2022, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA –TF 33562-A c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”,**

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. (en adte. Aseguradora) recurrió la res. DE PRLA nº 46/13, en los términos del art. 1132 ap.1º inc. a) del Código Aduanero (CA).

Acto administrativo, que la intimó -en su calidad de garante- al ingreso de los tributos por la infracción del art. 970 del CA respecto de la mercadería introducida temporalmente, documentada mediante la destinación de importación temporal (DIT) 03 001 IT15 001164 V, importada por T.F.L. Argentina S.A.

II. Por pronunciamiento del 8/2/22, la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) –por mayoría- rechazó el planteo de prescripción y confirmó parcialmente la resolución aduanera.

La confirmó en punto a la intimación de pago de tributo y la revocó respecto a la exigencia del derecho adicional y las percepciones de IVA y ganancias.

Impuso las costas según sus respectivos vencimientos.

Para decidir así, el TFN consideró que:

a) La prescripción de 5 años para el cobro de tributos, por la recurrente opuesta, no había operado.

Ello así, porque el cómputo desde 13/8/04 (fecha de la DIT), quedó suspendido por el dictado del auto de apertura del sumario el 12/2/08, hasta la resolución recurrida del 1/2/13 (conf. arts. 803 y 805 CA).

b) Se encuentra configurada la infracción al art. 970 del CA:

i) Las destinaciones de exportación 03008EC030003288N y 04008EC03001223B, por falta de descargo de la DIT involucrada.

El permiso de embarque (PE) 04008EC03000984Y, posee una descarga ilegible, que imposibilita distinguir el número o las solicitudes de Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) aplicables, y no permite determinar la relación insumo producto entre la mercadería importada temporalmente y la exportada.

ii) En cuanto a los PE 03008ES01000502N, 04008ES010000179, 04008ES010000018Z, no se acreditó el cumplimiento de la declaración jurada de conversión en Exportación Definitiva a Consumo de la mercadería que egresó, documentada mediante el Subrégimen ES01 "Exportación de Mercadería en Consignación", debiendo registrarse a través del Subrégimen ES07. Tampoco, la comunicación de tal circunstancia a la Aduana, ni el ingreso del respectivo contravalor de divisas, incumpliendo el Régimen de las Exportaciones de Mercadería en Consignación (dec. 637/79 y sus modif. y la Res. ANA 239/84).

c) Por aplicación del fallo "Cladd Ita SA" (CSJ del 26/11/19), revocó la intimación por percepciones de IVA adicional y ganancias. Asimismo, declaró la improcedencia del derecho adicional exigido por la doctrina de "IEF Latinoamericana" y "Frisher SRL" (también de la CSJ del 14/8/13).

d) La Aseguradora responde hasta el límite del importe asegurado ($404.000) y por los tributos que fueron garantizados, conforme se desprende del DIT 03 001 IT15 001164 V, en infracción.

III. Apela y expresa agravios Aseguradora (fs. 194 y 198/206), los que fueron replicados por la AFIP (209/214).

En síntesis, se **queja** por lo siguiente:

a) Desconocimiento de la documentación de reexportación de la DIT (salida del territorio aduanero, mercadería y cantidad reexportada) a los efectos del cumplimiento de la obligación del dec. 1439/96.

b) Desestimación –implícita- de la prescripción que planteó en relación al IVA que grava la importación definitiva, con único sustento en las causales normadas en la ley 11.683.

La sentencia dispone su rechazo sin discriminar entre tributos aduaneros (derechos de importación y tasa de estadística) e impositivos, aplicando el inc. a)

del art. 805 del CA, sobre la suspensión de la acción de percibir tributos regidos por normas aduaneras.

No son las normas aduaneras, sino el régimen impositivo (arts. 56 y sgtes., ley 11.683) el que corresponde aplicar para exigir el IVA. Se encuentra prescripta la acción del Fisco (entre fecha vencimiento de la DIT (31/8/04 a computar desde el 1/1/05), operó el vencimiento de los 5 años del art. 56 inc. a) de la ley 11.683 (1/1/10), sin que ocurriera hecho suspensivo o interruptivo (conf. arts. 65 y 67 de dicha ley).

En subsidio, debe tenerse presente que el IVA es un impuesto interno por lo que no puede intercambiarse la regulación del régimen. También, que el propio art. 896 del CA prevé la aplicación de la "regla general" y la "particular"; sin que la póliza disponga la no aplicación de la ley 11.683.

c) Rechazo de la prescripción de los tributos aduaneros (derechos de importación y tasa de estadística) por entender que se suspende automáticamente el curso de la prescripción de la acción tributaria por el solo hecho del dictado del auto que dispone la apertura sumarial.

IV. Así planteado el problema, por un orden lógico procesal, se impone de entrada, analizar el grueso de los agravios de la recurrente, en tanto, como se vió, insiste en que prescribió la acción del Fisco.

A) Los atinentes a la **prescripción de los tributos aduaneros no pueden prosperar**.

Ello así, porque, para dichos supuestos y tal como lo señaló el pronunciamiento en recurso, debe estarse a lo dispuesto en el art. 805 del CA. El que dispone: la "…prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende…: 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 (…)."

La norma es clara, no requiere mayor interpretación (conf. esta Sala I, "Alba Cñía. de Seguros SA", del 23/4/15, cons. VII y VIII; "Aseguradora de Créditos y

Cauciones SA", del 17/12/15, primer párrafo del cons. III; y recientemente en causa homónima, del 22/9/22).

De las actuaciones administrativas surge que el 13/10/04 el servicio aduanero decidió instruir el sumario y corrió vista el 12/2/08, dictando la decisión definitiva el 1/2/13.

B) En cambio y anudado a lo anterior, asiste razón a la queja de la Aseguradora atinente a que la suspensión del art. 805 CA, solo procede en relación a los tributos aduaneros. No, para los impositivos, -en el caso: IVA-, cuya prescripción se rige por los arts. 56 y sigtes. de la ley 11.683 (t.o. en 1997 y sus modif.).

a) Así lo viene resolviendo esta Sala I en diversas causas: "Acetatos Argentinos" del 5/10/05 y del 21/11/13; "Aseguradora de Créditos y Garantías SA", del 20/03/18 y del 11/11/19 (sentencias firmes).

En donde se expuso que: "ni el impuesto a las ganancias ni el impuesto al valor agregado han sido concebidos como impuestos destinados a financiar directamente el funcionamiento del servicio aduanero, por lo que no revisten el carácter de tributos con afectación especial que exige la norma en comentario [art. 761 del C.A.]".

Las "…leyes de creación de los referidos impuestos nacionales son explícitas al señalar que ellos se rigen por las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario Nº 11683 (cfr. ley de impuesto a las ganancias –t.o. en 1997-, art. 103 y ley del impuesto al valor agregado –t.o. en 1997, art. 51), régimen cuya aplicación no es susceptible de intercambio por el aduanero por la sola circunstancia de que en virtud de razones de eficiencia administrativa se haya reconocido a la Aduana actuar como agente de percepción de los mismos".

Desde esa perspectiva, y toda vez que el gravamen en cuestión no califica como "tributo aduanero" ni se rige por esa legislación, no resultan aplicables las disposiciones del Código Aduanero en materia de prescripción, **rigiendo las normas pertinentes de la ley 11.683** (en igual sentido, Sala III, "Aseguradora de Créditos y Garantías SA", del 27/04/17 y del 10/09/19).

b) De las constancias de la causa, surge que la prescripción del IVA correspondiente a la DIT en trato, inició el 1/1/05[1], debido a que el incumplimiento del plazo para reexportar se cumplió el 13/8/04 (conf. arts. 56 y 57, ley 11.683).[2]

Ello así, mediante providencia del 12/2/08 (fos. 15/16, act. adm.), se ordenó correr vista e intimar a la firma al pago de los tributos adeudados; y citar a la aseguradora, la que fue notificada el 29/4/08 (fo. 18, expte. adm.). Lo que, por aplicación de la ley impositiva, pudo suspender por un año el término de la prescripción, conforme las causales previstas en el art. 65, inc. a), ley 11.683[3].

c) En suma, asiste razón a la Aseguradora en su planteo, ya que, -aún computándose las posibles causales de suspensión habilitadas por la ley fiscal-;[4] es cierto que al momento del dictado de la resolución condenatoria del 13/8/13 (fos. 85/87vta., act. adm.), **había transcurrido el plazo de cinco años previsto en la ley 11.683, por lo que prescribieron las acciones del Fisco para reclamar el pago de IVA.**

V. Los restantes agravios de Aseguradora no rebaten eficazmente el pronunciamiento apelado, incumpliendo su obligación de efectuar una crítica concreta y razonada.

---

[1] Oportunidad en que la operación se presumió definitiva, cfr. art. 274, ap. 1º, inc. a, del CA: "La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo,… en cualquiera de los siguientes supuestos:
a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar (…)"
Asimismo, conf. ley 23.349, y sus modif., (IVA), "El hecho imponible se perfecciona:…" en el caso de importaciones, en el momento en que ésta sea definitiva." (arts. 1º, 5 inc. f, ley cit.).

[2] Art. 56 — "Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:
a) Por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación."
Art. 57: "Comenzará a correr el término de la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen."

[3] Art. 65 — "Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta NOVENTA (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia."

[4] Suspensión general por un año, conforme lo establecido en el art. 44 de la ley 26.476, B.O. 22/12/08.

#36869675#345975559#20221103082527613

Sus dogmáticas manifestaciones son insuficientes para desvirtuar el fundamento fáctico central del pronunciamiento: que **no se acreditó la cancelación definitiva de la mercadería documentada mediante las destinaciones referenciadas**, en infracción al art. 970 del CA.

Lo cual toma especial relieve si se tiene en cuenta que la ponderación que el Tribunal Fiscal haga de los hechos de la causa, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia, atento la limitación del recurso en trato (conf. art. 1180 del CA, conf. doc. Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala I, "Aseguradora de Créditos y Garantías SA", del 9/10/18; "3M Argentina", del 28/2/19; y "Colorcon S.A.", del 9/8/22; Sala II, "Baltzer Marítima SRL", del 18/8/15; Sala III, "Sideca", del 2/3/17; Sala IV, "Muñoz Wright", del 11/4/19; y Sala V, "Ledesma SAAI", del 26/3/19; entre muchas otras).

VI. En atención al modo en que se resuelve, las costas deben ser distribuidas en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

VII. En mérito de las razones expuestas, propongo al Acuerdo**:** 1) Hacer parcialmente lugar al recurso de Aseguradora y declarar la prescripción de las acciones de la AFIP para reclamar el IVA relativo a la DIT 03 001 IT15 001164 V; 2) Rechazar los restantes agravios; 3) Imponer las costas por su orden.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes del caso que se expone en los puntos I, II y III del voto de la jueza Liliana María Heiland.

II. La cuestión capital consiste en determinar si el auto de apertura del sumario resultó hábil o no para suspender o interrumpir el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y para requerir el pago de tributos, de conformidad con los requisitos previstos en el artículo 1094 del Código Aduanero.

Dicho artículo establece que "[e]n la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objetos del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

III. Esta sala ha puesto de resalto que, tal como se señala en la exposición de motivos del Código Aduanero, la determinación de los hechos que se reputan constitutivos de la infracción resultan de vital importancia, pues no solamente la persona imputada podrá tener cabal conocimiento de las conductas investigadas —lo que incide en un mayor amparo de su derecho de defensa (ver sección 14, título 2, capítulo 3 de la Exposición de Motivos)—, sino que, además, implica la primera intervención de la administración aduanera, quien frente a la posibilidad de desestimar la denuncia u ordenar ampliar la investigación, resuelve disponer la apertura del sumario por considerar que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento (causas "*Enod SA c/ DGA", "Arcángel Maggio SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*ABB SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 10 de septiembre de 2013, del 14 de julio de 2016 y del 26 de septiembre de 2017, respectivamente, entre otras).

Si se repara, entonces, en la finalidad del auto de apertura, aparece en juego con mayor fuerza de convicción la necesidad de que éste exhiba de la manera más clara y precisa posible los hechos que se reputan constitutivos de la infracción que se pretende investigar (esta sala, causas "*Ferrero Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Nestlé Argentina SA (TF 37302-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 12 de marzo de 2019 y del 2 de junio de 2022, respectivamente, entre otras).

IV. Para que el auto de apertura del sumario tenga, pues, la aptitud de interrumpir el cómputo de la prescripción, debe comportar un acto válido y para ello es necesario que reúna los requisitos formales y materiales contemplados en el Código Aduanero (esta sala, causas "*Federal Express Corporation c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 17 de julio de 2020 y "*Arcángel Maggio*", citada).

V. Con apoyo en esas consideraciones, puede afirmarse que el acto de apertura del sumario, del 12 de febrero de 2008, en tanto el jefe del departamento de procedimientos legales aduaneros expresó: "VISTO los hechos de autos y la denuncia por la que da cuenta que la firma **TFL ARGENTINA S.A.** […] no habría regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería introducida mediante **D.I.T. Nº 03 001 IT 15 001164 V** lo cual configuraría la infracción tipificada en el art. 970 del Código Aduanero DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DEL SUMARIO", no reúne los requisitos contemplados en el artículo 1094 del Código Aduanero, por lo que carece de idoneidad para influir en el curso de la prescripción.

Ciertamente, la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, fundada en la violación al régimen de importación temporaria, puede configurarse por diversas causas —falta de regularización de la mercadería ingresada temporariamente, o regularización fuera de término, o someter la mercadería a una finalidad distinta a la que fue denunciada, entre otros supuestos— por lo que se advierte que al momento del dictado del auto de apertura del sumario no se encontraban determinados con claridad los hechos constitutivos de la infracción imputada (esta sala, causas "*Ferrero Argentina*" y "*Nestlé Argentina*", ya citadas, entre otras).

VI. Dadas las razones apuntadas, el auto de apertura del sumario carece de la aptitud para suspender la prescripción de las acciones con que cuenta el Fisco Nacional para percibir tributos e imponer multas.

VII. Debe, pues, admitirse los agravios ofrecidos por la firma actora y revocarse la sentencia apelada, con costas a cargo de la parte demandada (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). **Así voto.**

En función del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE**: **1)** Hacer parcialmente lugar al recurso de Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. y declarar la prescripción de las acciones de la AFIP para reclamar el IVA relativo al D.I.T. 03 001 IT15 001164 V; **2)** Rechazar los restantes agravios; y **3)** Imponer las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Clara María do Pico**

Rodolfo Eduardo Facio
(en disidencia)

Fecha de firma: 03/11/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#36869675#345975559#20221103082527613