6066/2022
ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
Buenos Aires, 26 de agosto de 2022.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el pronunciamiento del 13 de septiembre de 2021, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción de la prescripción de la acción del fisco para exigir tributos, opuesta por la firma importadora, sin costas. Confirmó parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 3387, excepto en relación con la percepción de impuesto a las ganancias e IVA adicional, en tanto exige el pago de tributos a la firma aseguradora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." por la suma U$S 16.203,90.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello más intereses. Dispuso que la responsabilidad de la firma aseguradora quedaba circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que asciende a la suma $ 116.000.- monto al que deberá adicionársele los intereses del art. 794 del C.A., calculados de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del voto del Dr. Garbarino desde el 2/02/18 hasta la fecha del efectivo pago. Impuso las costas conforme los mutuos vencimientos.
Para así resolver -en cuanto aquí interesa- sostuvo que respecto de las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias que fueran exigidas por el servicio aduanero, en la liquidación tributaria, resultaba de aplicación la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.”, de fecha 26/11/2019, donde se expidió, con relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias.

Adujo que allí el Alto Tribunal expresó 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 (arg. 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”; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.

En tales condiciones, entendió que, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) correspondía declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos (IVA Adicional y Ganancias).

II.- Que, contra dicho pronunciamiento interpuso recurso de apelación, la actora el 2/11/2021 (concedido el 10/11/2021), expresando agravios el 25/11/2021, los que fueron replicados por la contraria.

Sostiene la recurrente que en el recurso de apelación ante el TFN se planteó que la prescripción de la acción para determinar y exigir el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias –aunque el ejercicio de la acción de percepción la ejerciese la D.G.A.– se regía por la Ley de Procedimiento Fiscal nro. 11.683 t.o. 1998 y modificatorias porque así lo disponían las leyes de creación de dichos impuestos (cap. III, 3.).

Indica que en el escrito de contestación de demanda, la contraparte lo respondió en el punto V.2), párrafos 4, 5, 6 y 7.

Señala que la sentencia recurrida rechazó el planteo de la prescripción de los tributos (término genérico que incluye los impuesto y gravámenes aduaneros) determinados en la resolución recurrida sosteniendo básicamente que la apertura sumarial no es nula y que dicha apertura suspendió, por los dispuesto en el art. 805 inc. b) del C.A., el curso de la prescripción con anterioridad a haberse operado el plazo de prescripción establecidos en los arts. 803 y 804 del mismo cuerpo legal. Sin embargo, observa que ninguno de los tres votos de los Vocales que sostienen la decisión se expiden explícitamente respecto del planteo formulado por su parte en el punto III.3. del escrito de apelación.

En consecuencia, manifiesta que desconoce las razones legales o fácticas del rechazo de la prescripción impositiva oportunamente planteada sobre la base de precedentes jurisprudenciales de esta Excma. Cámara de Apelación.

Expresa que el exclusivo agravio que plantea se relaciona con el no reconocimiento de que se encuentra prescripto el reclamo tributario del rubro correspondiente al Impuesto al Valor Agregado que grava la importación a consumo.

Afirma que la acción de la Dirección General de Aduanas para exigir el mencionado impuesto se extinguió porque transcurrió desde la configuración del hecho imponible más de 5 años contados a partir del 1ro. de enero del año siguiente a su ocurrencia, y no existió ninguna causal de suspensión o interrupción de la prescripción según los supuestos que se encuentran regulados en el capítulo VIII de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif. en sus arts. 65 y 67, donde dispone las causales de suspensión e interrupción, respectivamente, del curso de la prescripción, no contemplan la apertura de sumario.

Aduce que el organismo jurisdiccional administrativo rechaza la prescripción del I.V.A. sin argumento alguno específico sobre el punto, por lo que quedan en pie como critica de la sentencia y fundamento de la apelación todo lo expuesto en el punto III.3. del recurso ante el Tribunal Fiscal, argumentos que se da por reproducido aquí *brevitatis causae.*

Añade que también, y por el mismo motivo, corresponde tener por reproducidos los fundamentos dados por las cuatro salas de esa Cámara donde están contestes que la prescripción de la acción para exigir el I.V.A. por la importación a consumo ocurrida en los términos del art. 274 del C.A. se rige por la ley 11.683. Ello resulta así por ser de aplicación el criterio expuesto originalmente por la Sala I, en el considerando 8vo. de la sentencia del 5/10/2006, recaída en el exp. Nro. 22.048/2004, in re “Acetatos Argentinos S.A c/ EN–AFIP DGA- Resol. 2369/04 s/ Administración Nacional de Aduanas”, el que doy aquí por reproducido.

Sin perjuicio de lo dicho, y tratando de evitar reiteraciones, apunta que, frente a la existencia de jurisprudencia de la Sala IV dispar a la invoca desarrollará argumentaciones que adunan argumentos a lo sostenido en las sentencias que se dan por reproducidas.

Refiere que, haciendo pie en el esquema de razonamiento propuesto por el Vocal Dr. Licht en el punto 2. de su considerando, cuando dice*: “con fundamento en el Art. 75 de la Constitución Nacional es competencia del Congreso de la Nación expedir el Código Aduanero y, específicamente, establecer el plazo de prescripción de las obligaciones jurídicas”*, se

puede sostener que, por el inciso 2do. de dicho artículo, también se encuentra a cargo del Congreso *"imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación…"* y específicamente, establecer el plazo de prescripción de dichas obligaciones jurídicas.

En tales condiciones, entiende que por el inciso 1ro. el Código Aduanero legisló sobre derechos de importación y exportación, determinó los criterios sobre avalúos y también determinó en su Sección IX los tributos regidos por la legislación aduanera. En los tributos regidos por el Código Aduanero no se encuentra el I.V.A. ya sea que éste grave el valor agregado en las ventas internas de bienes y servicios o su valor agregado por su ingreso al mercado por la importación definitiva a consumo. En ambos casos el I.V.A. se trata de un impuesto indirecto legislado en función de las facultades conferidas por el inciso 2do. del art 75 de la C.N.

Considera que, sobre la base del esquema constitucional señalado resulta legalmente inaceptable que se pueda intercambiar la regulación del régimen de prescripción explícitamente contenido en la norma que crea y regula el tributo por otro sistema ajeno por el solo hecho de la actividad básica que desempeña quien se encuentra designado como agente de percepción.

Añade que otro argumento básico, y relacionado al anterior, con que se ha pretendido aplicar a la prescripción del I.V.A. los plazos y términos establecidos en el Código Aduanero es el que expresa que éste último es una ley especial frente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado o frente a la Ley de Procedimiento Fiscal.

Expone que, esta afirmación no tiene ningún asidero en norma legal alguna, ni en el funcionamiento del sistema jurídico como un todo ni en principios de lógica jurídica.

Destaca que el concepto expuesto es coincidente con el art. 896 del C.A, que refiriéndose a las disposiciones generales sobre infracciones aduaneras establece que: *"la norma que rige específicamente el caso desplaza a la que lo pudiera comprender en forma genérica"*. *"Dicha relación de especialidad se da cuando una de las normas en juego, la específica, describe una conducta de forma más detallada que la norma genérica. Por ello se señala que el encuadre múltiple del hecho es sólo*

aparente y, por ende, únicamente se aplica el tipo infraccionar más específico, sin importar el cual sanciona con mayor gravedad la conducta en cuestión".

Observa que el Código Aduanero es un plexo normativo que pretende regular un aspecto del mundo jurídico relacionado con la facultades de control de policía del Poder Ejecutivo en relación a la actividad del comercio exterior y los sujetos a él vinculados en relación con la actividad de importación y exportación de mercaderías. Es una norma de carácter general que regula aspectos jurídicos sustanciales, procedimentales, tributarios, infraccionales y delictuales. Es una norma de carácter general que no guarda ninguna característica relacional con la norma impositiva que crea el Impuesto al Valor Agregado.

Asevera que este último es producto de una norma particular que crea este impuesto dentro del marco Fiscal Impositivo del derecho argentino vigente. El art. 51 de la ley 23.249 t.o. decreto 280/97 y modificatorias expresamente dispone que: *"el gravamen de esta ley se regirá por las disposiciones de la Ley Nº 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y su aplicación, percepción y fiscalización estarán a cargo de la Dirección General Impositiva, quedando facultada la Administración nacional de Aduanas para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva"*.

Expone que el legislador es contundente y no se le puede atribuir imprevisión. Expresamente se prevé en el mismo artículo que le otorga a la D.G.A. facultades de percepción del I.V.A. que grava el valor agregado por la importación definitiva a consumo del bien que el gravamen se regirá por las disposiciones de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif. No cabe duda que si el legislador hubiese querido que se rigiera la prescripción por las normas del C.A. cuando la percepción estuviese encomendada a la A.N.A., hoy D.G.A., expresamente lo hubiese consignado en el texto de este artículo cambiando su redacción en alguna de las centenas de normas que la han modificado. El legislador nunca lo hizo.

Agrega que además, la prescripción de la acción es una de las formas de extinción de la obligación (v.g. art. 787 del CA) por lo que se trata de una norma de fondo, y las normas que regulan la interrupción o suspensión de su curso, también lo son, por lo cual no son susceptible de

intercambio unas por otras según quién exija la obligación en razón del procedimiento al que está sujeto.

Dice que prueba del acierto de su anterior afirmación sobre que el Código Aduanero se constituye en una norma que funciona operativamente con carácter general se encuentra en el texto de su art. 761 que establece su normativa con carácter supletorio pues: *"cuando se encomendare al servicio aduanero la aplicación, la precepción u otra función respecto de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera".*

Señala que *s*obre la base de la normativa que le es propia, en las actuaciones tampoco se da cuenta que haya existido una acción, acto o hecho jurídico de la demandada que interrumpiese o suspendiese el curso de la prescripción impositiva reglada en la Ley 11.683 t.o. 1998 y modif. (arts. 57, 65 y 67).

Pondera que por dicha normativa el acto administrativo que dispone la instrucción del sumario no suspende su curso como argumenta la sentencia para desestimar la prescripción. Por lo tanto, prescribió la acción para reclamar el I.V.A.

En consecuencia, entiende que, en los términos del art. 56 y siguientes de la ley 11.683, corresponde declarar la prescripción del reclamo del I.V.A. porque, el plazo de prescripción comenzó a correr a la 0 hs del 1/01/2009 (art. 57 de la ley 11.683 t.o. 1998) pues el ingreso del gravamen debió efectuarse al momento de ocurrir la importación a consumo, y el vencimiento del término de 5 años previsto en el art. 56 inc. a) de la mencionada norma, se cumplió a las 0 hs del 1/01/2014, no constando en las actuaciones administrativas que hubiese ocurrido ninguno de los hechos que en los términos de los arts. 65 y 67 de la citada ley, tuviesen efecto suspensivo o interruptivo, respectivamente.

A todo evento, añade que, de conformidad con las normas citadas, la instrucción del sumario no tiene ningún efecto suspensivo o interruptivo del curso de la prescripción, así como tampoco lo tiene la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A., que de todos modos en el caso se notificó en el 18 de enero 2018, ya cumplido el plazo de prescripción.

En consecuencia, concluye que se encuentra probado que la acción fiscal para reclamar los Impuesto al Valor Agregado se encuentra prescripta

III.- Que, corresponde pronunciarse sobre el planteo de prescripción, opuesto por la aseguradora, en los términos del art. 56 de la ley 11.683, en relación al I.V.A.

Al respecto, cabe señalar que se ha dicho 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 Código Aduanero], debiendo destacarse, además, que 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 11.683 (cfr. Ley de Impuesto a las Ganancias […], art. 103 y Ley del Impuesto al Valor Agregado […], 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 encomendado a la Aduana actuar como agente de percepción de los mismos".*

"Toda vez que los impuestos en cuestión no constituyen obligaciones tributarias aduaneras ni se rigen por su legislación resultan inaplicables las disposiciones del Código Aduanero en materia de prescripción (arts. 787, 803, 804, 805, 806, 807 y 808) siendo de aplicación las normas correspondientes de la Ley nº 11.683" (confr. Sala I *in re*: "Acetatos Argentinos S.A. c/EN-AFIP DGA resol 2691/04 s/Dirección General de Aduanas", del 21/11/2013 y en el mismo sentido Sala III *in re*: "Aseguradora de Créditos y Garantías SA TF 30547-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 27/04/2017).

Por último, cabe señalar, a mayor abundamiento, que en la citada causa de la Sala I, el Alto Tribunal desestimó el recurso extraordinario de conformidad con el art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con fecha 4/11/2014.

IV.- Que, en este contexto, corresponde analizar si operó en el caso, la prescripción de la atribución tributaria del Fisco con relación al I.V.A.

El art. 56 de la ley 11.683 dispone que *“[l]as 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 Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación”*.

Por su parte, el art. 65 de la norma aludida establece *que “[s]e 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 (…).La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios”*.

En el *sub lite*, de las actuaciones administrativas nº 12210-4880-09 surge que el DIT n° 07 073 IT14 000165 K, oficializado el 18/01/2007, venció el 19/01/2008 (ver documentación obrante en sobre contenedor de fs. 4).

En tales condiciones, resulta que, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/01/2009, debiendo tenerse especialmente presente que mediante la providencia del 13/12/2013, se dispuso la instrucción de sumario y se ordenó correr vista e intimar a la importadora -Waicon Vision- al pago de la multa y los tributos adeudados y citar a la aseguradora (fs. 13 y vta.), la que fue notificada (junto con la rectificatoria de fecha 27/12/2017) el 18/01/2018 (fs. 18) y con fecha 22/05/2018 se dictó la resolución DE PRLA n° 3387/2018, aquí impugnada (fs.36/41).

En tales condiciones, dado que conforme las causales de suspensión previstas en la ley 11.683 -y considerando en el mejor de los casos para la demandada- sólo podría asignársele ese efecto a la intimación ordenada mediante la providencia del 13/12/2013. Ahora bien, y aún en ese supuesto que sería el más favorable a la administración, resulta que dicho dispositivo generaría la aludida suspensión por el plazo de un año, reanudándose a partir del 14/12/2014 el término liberatorio

quinquenal, respecto del cual -recuérdese- al momento del dictado del acto mencionado, ya habían transcurrido cuatro años, once meses y trece días.

Y dado que la mencionada intimación se notificó -respecto de la aseguradora- recién con fecha 18/01/18, es claro que, aún analizado desde esta óptica, para entonces ya se había completado largamente el término quinquenal de prescripción previsto en el art. 56 de la citada norma, por lo tanto se encontraba prescripta la acción del Fisco para reclamar el pago de IVA (en el mismo sentido, esta Sala, *in re*: “Alba Cia. Argentina de Seguros S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 24/10/2017).

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación de la actora y revocar la sentencia del TFN, en lo que fue materia de agravio, declarando prescripta la facultad del Fisco para reclamar el pago de I.V.A., de acuerdo con los señalado en el considerando IV, con costas (art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

Se deja constancia que la doctora María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del RJN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.-

JOSE LUIS M. LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ