

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala C
Partes: Labinca S.A. s/recurso por retardo
Fecha: 22/03/1996

Buenos Aires, 22 de marzo de 1996,

La Dra. Wurcel dijo:

I. Que a fs. 41/43 se interpone recurso por demora del organismo fiscal en resolver el reclamo de repetición de la suma de A 961,60 ingresada en concepto de IVA correspondiente a cuatro despachos de importación de la droga Amiodarona, formalizados en el año 1984.

Sostiene la recurrente que al momento de abonarse el impuesto -2/10/1984- se hallaba vigente el D. 2524/1984 que extendía las franquicias del art. 26 de la L. 20631 a determinados insumos de medicamentos, entre los cuales se hallaba la droga mencionada.

Consecuentemente, afirma, al producirse el hecho imponible configurado por la importación definitiva -conf. al art. 5, inc. f) de la ley del gravamen- la introducción al país de esa droga se hallaba exenta del impuesto y el pago realizado espontáneamente por su parte fue, por ende, indebido.

Con cita de doctrina y jurisprudencia afirma que la importación definitiva a la que se refiere la ley coincide con el despacho a plaza de la mercadería, hecho que no se había producido al entrar en vigencia la exención dispuesta por el D. 2524/1984.

Ofrece la prueba vinculada con su derecho y solicita que se haga lugar a la repetición intentada, con actualización, intereses y costas.

II. A fs. 66/68 contesta la representación fiscal el traslado del recurso. Afirma que, toda vez que la mercadería en cuestión fue despachada a plaza el 28/8/1984, es esta fecha la que debe considerarse para establecer la configuración del hecho imponible, siendo irrelevante que al efectuarse con posterioridad el pago del tributo se hallara vigente la exención dispuesta por el D. 2524/1984.

Funda su posición en los arts. 1, inc. c) de la L. 20631, 2 de la Ley de Impuestos Internos, 9 y 635 a 639 del CAd., normas estas últimas que prescriben para supuestos como el que se examina que, a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán aplicables el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes a la fecha de registración de la solicitud de destinación, la que en el caso se produjo cuando aún no había entrado en vigencia el decreto referido, como lo prueban los despachos de importación intervenidos por la autoridad aduanera que obran en las actuaciones administrativas.

III. A fs. 96, y hallándose producida la prueba informativa ofrecida, se clausura la instrucción y se elevan los autos a la Sala. A fs. 99 se dispone la presentación de alegatos, los que obran a fs. 103 y 104/106. A fs. 107 se llaman los autos a sentencia.

IV. Que el ingreso de las sumas cuya repetición se persigue, correspondientes a los despachos de importación 119.679/1984, 119.277/1984, 119.406/1984 y 119.692/1984, se halla certificado por las constancias obrantes a fs. 51/54 de las actuaciones administrativas agregadas. No se controvierte en autos la efectiva importación de la droga "Amiodarona", como así tampoco que por constituir ella un principio activo empleado en la elaboración de medicamentos de

utilización en la sanidad humana -extremo acreditado, por lo demás, mediante los informes producidos por el MSAS a fs. 85 y 93 de autos- se halla encuadrada en la definición del art. 3, pto. 1 a) del D. 2524/1984 que, con vigencia a partir del 1/9/1984, modificó la planilla anexa al art. 26 de la L. 20631 (t.o. 1977) comprendiendo a esos principios en las exenciones allí establecidas.

Discrepan en cambio las partes acerca de si tal tratamiento alcanzó a las operaciones aquí examinadas, ya que en tanto la actora sostiene que el momento de nacimiento del hecho imponible se configuró al hacerse definitiva la importación mediante el despacho a plaza ocurrido el 2/10/1984, esto es cuando ya se hallaba vigente la exención, la postura del organismo fiscal -según se infiere de la cita de los arts. 636 a 639 del CAd. que se efectúa en el responde- radica en considerar definitiva a la importación desde la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo, que en el caso tuvo lugar el 28/8/1984 (y a la que erróneamente alude la representación fiscal como la de "despacho a plaza").

V. Que para resolver la cuestión así planteada, y dado que es principio liminar en la materia que "...la situación fiscal del contribuyente debe establecerse conforme a la ley tributaria vigente al momento de configurarse el hecho imponible" (CSJN, 25/8/1988, "Sanatorio Otamendi y Miroli SA c/Fourquet SA", consid. 7 y su cita), cabe atender a que el art. 5 de la L. 20631 (t.o. 1977 y modif.) dispuso en el inc. f) que, en el caso de importaciones, el impuesto se adeudaría desde el momento en que aquéllas fueran definitivas. El art. 2 del DR (t.o. 1979), estableció a su turno que a los fines de la ley y del mismo reglamento se entendería por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere la legislación aduanera.

En tales términos, no parece dudoso que a la circunscripta remisión que el texto reglamentario efectúa deba aplicársele el canon interpretativo denominado "a silentio", que "...toma su fuerza interpretativa de la consideración de que la ley, mientras ha dispuesto en un determinado sentido para una determinada materia, ha callado a propósito de materias afines..." (Messineo, F.: "Derecho civil y comercial" - T. I - págs. 102 y ss.), y conforme al cual esa remisión lo ha sido al solo efecto de definir qué debe entenderse por "importación definitiva".

VI. Que el concepto respectivo surge del art. 636 del CAd., conforme al cual la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado.

Cabe en este punto señalar, con autorizada doctrina, que no debe confundirse la "importación para consumo" que se define en el artículo citado, con la "destinación definitiva de importación para consumo" definida en el art. 233 del mismo código, la que "constituye el medio o procedimiento lícito para acceder a la situación jurídico-aduanera denominada 'importación para consumo', debiendo destacarse que "...en la importación para consumo que se produce de manera regular, el momento en que quedan fijados los elementos necesarios para determinar el importe que debe pagarse en concepto de derechos de importación, será el que corresponda por aplicación del art. 637 y no coincide, sino que, por el contrario, es anterior a aquél en que... se configura el hecho gravado...", lo que "...es una simple consecuencia del sistema recaudatorio elegido" (Alsina, M. A., Basaldúa, R. X. y Cotter Moine, J. P.: "Código aduanero - comentarios, antecedentes, concordancias" - T. IV - Bs. As. - 1985 - págs. 167 y ss.). Señalan asimismo los autores citados que en el caso de la importación para consumo realizada en forma regular, es decir bajo la destinación de tal nombre, la mera presentación de la solicitud respectiva ante el servicio aduanero no configurará la importación para consumo, ya que esa solicitud podría ser denegada por la aduana o aun ser desistida por el interesado hasta los momentos previstos en el art. 237, por lo que a su juicio "la importación para consumo en los casos regulares recién se

produce con el acto del libramiento aduanero de la mercancía definido en el art. 231, porque es a partir de ese acto administrativo que la mercadería puede permanecer por tiempo indefinido dentro del territorio aduanero, incorporándose entonces a la circulación económica interna, y es esa posibilidad la que caracteriza a la importación para consumo..." no obstante a esa conclusión el hecho de que, "conforme lo dispone el art. 789, en principio, el pago de los tributos aduaneros deba efectuarse antes del libramiento de la mercadería. En efecto, ésta es una solución de mera técnica recaudatoria tendiente a asegurar el cobro de los tributos...", pago previo que "constituye, en rigor, un anticipo que está supeditado al hecho de que el libramiento -y con ello la importación para consumo, que es el hecho gravado- se produzca; y si, en definitiva ese hecho no llegara a producirse, el importe de este anticipo del contribuyente le tendría que ser devuelto, porque se transformaría en un pago sin causa" (Alsina, M. A., Basaldúa, R. X. y Cotter Moine, J. P.: "Código aduanero - comentarios, antecedentes, concordancias" - T. IV - Bs. As. - 1985 - págs. 168 y 169, con cita de Cotter Moine, J. P.: "Importación para consumo" - pág. 451; y Sortheix, J. J. A.: "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación" - Rev. Derecho Aduanero - T. V-A - pág. 392).

VI. Que conforme a lo expresado, la postura asumida por el Fisco en esta causa no encuentra apoyo ni aun en la propia legislación aduanera a la que remite la ley del gravamen, toda vez que parte de una indebida asimilación de las disposiciones que establecen el momento en el que quedan fijados los elementos necesarios para determinar los derechos de importación (arts. 637 y 639) con aquélla que define el hecho gravado con esos derechos (art. 636), siendo sólo esta última la que corresponde aplicar en virtud de la remisión explícita contenida en el art. 5, inc. f) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin caer en una extensión que se hallaría vedada por el principio de legalidad.

VII. Que a esa conclusión se arriba asimismo a partir del examen de la sistemática del CAd., que ratifica que ese cuerpo legal no ha regulado el régimen de aquellos tributos que no se encuentren entre los enumerados en su sección 9na.

En este orden de ideas, la exposición de motivos del código señala que dicha Sección contempla en dos títulos los aspectos relativos a la tributación en materia aduanera, precisando en el Tit. I las distintas especies de tributos que se rigen por esa legislación, en tanto que en el Tit. II "se determinan los deudores y demás responsables de la obligación tributaria y se regulan las causales de extinción de dicha obligación y la devolución de importes indebidamente percibidos".

Por ello, cabe entender que la mención que efectúa el art. 639 del CAd. a "los demás tributos que gravaren la importación para consumo" -a los que declara aplicables el régimen tributario, así como la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes en las fechas indicadas en los arts. 637 y 638- se halla referida a los enumerados taxativamente en la Sección IX, Título I, del mismo código -Tributos regidos por la legislación aduanera- tal como lo ha sostenido la CSJN en un caso que guarda sustancial analogía con el que aquí se trata (Fallos - 313:92).

Ello se ve corroborado por diversas razones: en primer lugar, porque acordar al artículo mencionado el alcance de modificar también el régimen del IVA fijando los elementos necesarios para determinar la obligación en los momentos establecidos en el art. 637, traería aparejada una consecuencia claramente inadmisibles, como lo es que a este gravamen se le aplicara íntegramente el Tit. II de la aludida sección, ya que dentro de ese esquema nada obstaría a la aplicación de las disposiciones relativas a los sujetos de la obligación, al procedimiento de repetición y aun al régimen de prescripción, dado que para poder aplicar el art. 639 habría que considerar al IVA sobre las importaciones como un tributo regido por la legislación aduanera.

En segundo lugar, porque debe advertirse que el citado artículo se encuentra en el Cap. 1ro., destinado a los "Derechos de Importación", especie dentro del género de tributos regidos por la legislación aduanera. Dada la particular ubicación de la norma, aparece necesaria la inclusión del párrafo que alude a "los demás tributos que gravaren la importación para consumo", para extender sus alcances a los restantes tributos con igual hecho generador que se encuentran sin embargo regulados en otros capítulos (vgr. el impuesto de equiparación de precios). De esa metodología puede concluirse, por lo tanto, que lo querido mediante la alusión contenida en el artículo ha sido comprender en su alcance a esos tributos, sin que ello implique sin embargo que se han transpuesto los límites precisados por el mismo Título.

Por último, también el examen de las normas que regulan específicamente el gravamen permite concluir en la diferencia apuntada. El art. 14 de la L. 20631, en efecto, al tomar como base imponible el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, ordena adicionarle "todos los tributos a la importación, o con motivo de ella", mención indicativa de la distinción conceptual con el impuesto aquí tratado, que se ve ratificada por el 2do. párr. del art. 24 del decreto reglamentario, al especificar que "la mención de los tributos a que hace referencia el citado artículo de la ley no comprende el impuesto creado por la misma, ni los gravámenes de la ley de impuestos internos".

VIII. Que centrada la cuestión en tales términos, y dado que no se encuentra discutido que el libramiento de las mercaderías se produjo con posterioridad a la entrada en vigencia del D. 2524/1984, cabe concluir que la importación respectiva se hallaba exenta del IVA, debiendo por ello declararse procedente la repetición intentada. Con costas. Conforme a la doctrina plenaria establecida en la causa "Dálmine Siderca SAlyC" del 27/12/1993 deberán adicionarse a la suma reclamada la actualización e intereses devengados a la tasa del 6% anual desde la fecha del reclamo administrativo hasta el 31/3/1991, y desde el 1/4/1991 hasta el efectivo pago, los intereses a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA.

El Dr. Brodsky adhirió al voto que antecede.

En virtud de la votación precedente, se resuelve:

Hacer lugar al recurso interpuesto a fs. 41/43 declarando la procedencia de la repetición intentada, con la actualización e intereses calculados conforme a las pautas señaladas en el consid. VIII del voto vertido en primer término. Con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos vocales de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 7ma. Nominación (cfr. art. 166 de la L. 11683 - t.o. 1978 y modif.- y art. 59, RPTFN).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese. *Graciela L. T. de Wurcel - Sergio P. Brodsky*