64100/2022 "CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS SA (TF 24478-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de febrero de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 366/369 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la resolución DE PRLA 1350/08, en cuanto exige a Chubb Argentina de Seguros SA, en calidad de garante de las destinaciones suspensivas de importación temporaria (DIT) nros. 4232-7/97, 4019-7/97, 4241-4-97, 4394-3/97 y 3934-6/97, el pago de tributos por la suma de **$66.612,18**, más el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) y los intereses del artículo 794 del Código Aduanero, calculados desde el 10/5/04 y hasta la fecha de efectivo pago. A su vez, aclaró que la responsabilidad de la aseguradora quedaba circunscripta, en lo relativo al capital, por el límite máximo de cobertura, que ascendía respectivamente a $2.000, $4.500, $15.000, $50.000 y $90.000, con respecto a cada una de las destinaciones mencionadas.

Impuso las costas a la recurrente, salvo las relativas a los rubros de la liquidación tributaria que fueron revocados de oficio, las cuales se distribuyeron por su orden.

Para resolver de tal modo, consideró que la prueba producida no permitía determinar qué cantidad de los insumos importados temporariamente mediante los aludidos DIT había sido utilizada en el proceso productivo de distintos modelos de zapatillas y exportada. En particular, destacó que:

- A partir del relevamiento de la documentación individualizada por la importadora, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros emitió la nota obrante a fs. 67/73 de la actuación administrativa, de la cual se desprende que, "*...surgen inconsistencias tales como la ausencia de individualización del producto al que finalmente se integran los insumos importados, diferencias en las unidades utilizadas y mercadería que no se encuentra comprendida en los CTC* [certificados de tipificación y clasificación]. *Ello no permite dar por cancelada la operación aduanera satisfactoriamente por cuanto ni los detalles de la relación insumo/producto, ni su correspondiente valoración CIF, se relacionan con la presentación efectuada* [por la denunciada]*...a título ejemplificativo se analizaron algunos permisos de embarque con fines cancelatorios, especificando los resultados posibles por ítem/conjunto, producto de la operación aritmética entre la relación insumo/producto y la cantidad de mercadería exportada, de aquellas mercaderías que se encuentran amparadas por los CTC enunciados. Del mismo modo, se*

describen los ítems/conjuntos de los permisos de embarque, que aun habiendo descargado insumos importados temporariamente, no se encuentran amparados por el CTC, así como aquéllos en los que no figuran descargados los DIT en análisis" (énfasis añadido).

- La recurrente no acompañó los permisos de embarque analizados por el servicio aduanero, ni ilustró en momento alguno cómo debería llevarse a cabo la descarga de la mercadería importada, sino que efectuó una crítica genérica al informe antes mencionado.
- En el sobre anexado a la actuación administrativa obran copias de ciertos permisos de embarque que fueron proporcionadas por la importadora y que representan una pequeña fracción de los que fueron revisados por el servicio aduanero. Además, únicamente se refieren a las destinaciones 3934-6/97 y 4241-4/97, cuya descarga se habría llevado a cabo al amparo de los CTC 117-00 y 2726, que dan cuenta de distintas relaciones insumo-producto para idénticas posiciones arancelarias; todo lo cual impide tener por demostrada la reexportación.

En lo relativo a la aplicación del CER, el tribunal de origen consideró que se trataba de un concepto inescindible del capital correspondiente a deudas convertidas a pesos con posterioridad a la vigencia del decreto 214/02, como era el caso de la aquí reclamada.

Aclaró que también debía convertirse a pesos, en los términos de lo dispuesto por el citado decreto y la resolución general AFIP 1528/03, la suma máxima que la recurrente había garantizado en dólares con relación a cada operación.

Por último, dejó sin efecto el reclamo del derecho adicional y de las percepciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias, con arreglo a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "*Frisher SRL*" (*Fallos*: 336:1182) e "*IEF Latinoamericana SA*", ambas sentencias del 14/8/13; y *"Cladd ITA SA"*, del 26/11/19.

2º) Que, disconforme con la decisión, a fs. 372/381 interpuso y fundó apelación la **parte actora**, que se concedió a fs. 382 y fue replicada a fs. 384/387.

Planteó los siguientes agravios:

a) Corresponde revisar la conclusión del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados, toda vez que se omitió considerar que en sede administrativa la importadora había proporcionado toda la documentación necesaria para acreditar la exportación de los insumos importados (los CTC y los correspondientes permisos de embarque). En particular, no se valoró debidamente que se había declarado ante el servicio aduanero: la cantidad de unidades reexportadas, su tipificación, su valor, la imputación al DIT, y el número de CTC utilizado para tipificar la mercadería.

Además, debió contemplarse que la declaración del ítem descargado en los permisos de embarque no resulta exigible a nivel normativo (arg. res. ANA 479/95), y que la eventual dificultad para controlar la descarga de la mercadería pudo superarse verificando las cantidades de insumos afectadas en cada permiso de embarque.

b) El CER no resulta exigible porque al correrse la vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero y notificarse la liquidación de los tributos, en el año 2004, la deuda se expresó en pesos y sin reservas con relación a la aplicación del coeficiente; de modo que su inclusión en la resolución que puso fin al sumario constituye una *reformatio in pejus*.

c) La acción del Fisco para determinar y percibir el Impuesto al Valor Agregado (IVA) no se rige por el Código Aduanero, sino por las disposiciones contenidas en la ley 11.683 (arg. art. 51, ley del IVA). Al ser ello así, el dictado del auto de apertura del sumario no habría tenido virtualidad para suspender o interrumpir el plazo de prescripción de tal acción; la que debe considerarse extinta, dado que transcurrieron más de cinco años entre la fecha en que se produjo el hecho imponible (1998) y la fecha en que se notificó la vista (2004).

d) En caso de ratificarse el reclamo tributario, se deberá tomar en cuenta el tiempo que demoró el procedimiento aduanero y el trámite de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y declarar suspendido el cómputo de los intereses durante el período de inimputabilidad de la mora, con sustento en la doctrina de *Fallos*: 304:203; 323:1315 y 332:1633.

3º) Que la cuestión debatida requiere de la valoración de circunstancias de hecho y prueba que, como principio, *se encuentran marginadas* del examen que corresponde realizar en esta Alzada, atento a la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (art. 1180, ap. b, CA); y tampoco surge de las actuaciones que hubiera mediado un error de magnitud suficiente para apartarse de la decisión tomada por el Tribunal Fiscal de la Nación en ejercicio de sus facultades propias para apreciar los hechos de la causa (doctr. de esta Sala en las causas 2708/12 "*Maritime Shipping Agency SRL*", sentencia del 26/6/12 y 7625/19 "*Abbot Laboratories Argentina SA*", sent. del 29/8/19, entre otras).

Debe contemplarse que, en los supuestos de importación temporaria con fines de transformación como tuvo lugar en el caso, la documentación necesaria para acreditar de modo fehaciente la reexportación de los insumos *son los correspondientes permisos de embarque y CTC* —o copias de aquellos instrumentos, frente a la imposibilidad de acompañarlos—, a fin de poder constatar la relación insumo-producto y, con ello, la efectiva regularización de la mercadería introducida mediante los DIT en cuestión (cfr. esta Sala, causa 35392/10, "*Orandi Y Massera*

SA", sent. del 15/03/11, y sus citas). Además, al tratarse de un régimen de excepción, la prueba del cumplimiento de la obligación impuesta en razón de su otorgamiento cae en cabeza del beneficiario, o bien, del asegurador que puede subrogarse en sus defensas; quienes han de probarlo por medio de la documentación antes mencionada (doctr. esta Sala, causas 13079/10 "*La Mercantil Andina Cía Argentina de Seguros SA*", sent. del 8/7/10, 41282/17 "*Chubb Argentina de Seguros SA*", sent. del 12/2/15, entre otras).

En el caso bajo examen, tanto el servicio aduanero como el Tribunal Fiscal de la Nación advirtieron la dificultad que representaba la circunstancia de que los insumos hubieran sido utilizados para la fabricación de diversos modelos de calzados deportivos que, según los CTC aportados, poseían pérdidas diversas para cada uno de los modelos detallados, y diferencias en la relación insumo-producto (v. esp. fs. 67, act. adm). Sobre esa base, se determinó la insuficiencia de la prueba proporcionada por las denunciadas, destacándose tanto la ausencia de individualización del producto al que finalmente se integraron los insumos importados, como ciertas diferencias en las unidades utilizadas y la circunstancia de que parte de la mercadería no estaba comprendida en los CTC proporcionados; apreciaciones que la recurrente no controvirtió plena y puntualmente (doctr. *Fallos*: 323:1261; 334:1302; 333:357; entre otros).

La aseguradora tampoco atacó directamente la falta de incorporación de la totalidad de los permisos de embarque, que también fue advertida por el Tribunal Fiscal de la Nación e impide el control de las descargas del modo propuesto en el recurso.

En esas condiciones, no se advierten motivos que justifiquen apartarse de lo resuelto en orden a la imposibilidad de tener por regularizada la mercadería, conforme a las exigencias del régimen de la resolución ANA 479/95.

4º) Que, en lo que respecta a la **prescripción de la acción del Fisco Nacional para reclamar el IVA**, sin perjuicio de señalar que la cuestión no se introdujo en la oportunidad prevista por el artículo 1145 del Código Aduanero, se remite a lo resuelto por el Tribunal en la causa 44289/15 "*Aseguradora de Créditos y garantías SA"* y su acumulada, sentencia del 13/9/22, en cuanto a que se trata de un tributo que grava las operaciones de importación y cuya autoridad de aplicación es el servicio aduanero, de manera que resulta lógico que la prescripción de la acción del Fisco para percibirlo se encuentre regida por lo que específicamente establece la legislación aduanera.

En esas condiciones, el planteo de la actora no puede prosperar, toda vez que el vencimiento de las destinaciones involucradas en el caso tuvo lugar entre el 22/5/98 y el 7/6/98 (fs. 5/18, act. adm.), por lo que el plazo de prescripción de la

acción del Fisco para reclamar los tributos correspondientes comenzó a correr el 1°/01/1999 y no alcanzó a cumplirse, ya que se mantuvo suspendido desde el dictado del acto de apertura sumarial del 22/12/03 (v. fs. 19 act. adm., y art. 805, inc. a, del CA).

5º) Que, en cuanto a la **inclusión del CER** en la liquidación tributaria, el decreto 214/02 (BO 4/2/02) dispuso que, a partir de su dictado, *"...quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen –judiciales o extrajudiciales- expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS*" (art. 1º).

Por su parte, el artículo 4º de la norma estableció: "*A los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los artículos 2º, 3º, 8º y 11º del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el Banco Central de la República Argentina. Además, se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto"*. Mientras que el artículo 8º previó: "*Las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero expresadas en DÓLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculados al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($1)"* (confr. asimismo las disposiciones contenidas en las leyes 25.642 y 25.713).

En este caso, la resolución DE PRLA 1350, del 28/3/08, intimó a la aseguradora a abonar un importe en concepto de tributos, con más la liquidación del CER e intereses, en los términos de la norma transcripta y alegando que se trataba de una obligación contraída con anterioridad a la sanción de la ley 25.561 (fs. 89/91vta., act. adm.). Sin embargo, asiste razón a la recurrente en cuanto a que, en oportunidad de practicarse liquidación y correrse vista de las actuaciones administrativas, el 19/4/04 (fs. 39, act. adm.), *la suma adeudada se reclamó en pesos y sin reserva en cuanto a la aplicación del ajuste*, por lo que, de admitirse su inclusión en la resolución que puso fin al procedimiento, se estaría admitiendo una reforma en perjuicio de la parte que impugnó (doctr. esta Sala, causas 33074/09 "*Arcángel Maggio SA*", sent. del 16/3/10, 2978/11 "*Cosena Seguros SA*", sent. del 5/5/11; entre muchas otras).

6º) Que, atento a lo prescripto por los artículos 794 a 796 del Código Aduanero, y a que la recurrente no ha invocado ni mucho menos demostrado la imposibilidad de afectar sumas en garantía en sede aduanera, a fin de ejercer la

opción prevista por el legislador, no se advierten motivos que puedan justificar la eximición de intereses pretendida (doctr. esta Sala, causa 2544/18 "*Vesuvio SACIFI*", resol. del 11/8/22 y citas).

7º) Que, en virtud de las consideraciones precedentes, se admite parcialmente al recurso de la parte actora y se revoca la resolución apelada, *únicamente, en cuanto estimó aplicable el CER sobre los rubros de la liquidación tributaria que fueron confirmados*.

Las costas relativas a los rubros de la liquidación que habían sido revocados por el Tribunal Fiscal de la Nación se mantienen por su orden, al no haber sido objeto de apelación. Las vinculadas con la exigencia apelada, se imponen en ambas instancias en proporción a los vencimientos (arg. arts. 71 y 279, del CPCCN, y art. 1182 del CA); los que se estiman prudencialmente en un 50% a cargo de la parte actora y en un 50% a cargo del Fisco, dada la trascendencia económica de los rubros de la liquidación tributaria y otros conceptos que fueron respectivamente confirmados y revocados.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1°) Admitir parcialmente la apelación de la parte actora y revocar la resolución de fs. 366/369vta. en lo que respecta a la aplicación del CER sobre los rubros de la liquidación tributaria que fueron confirmados por el Tribunal Fiscal de la Nación.

2º) Imponer las costas de ambas instancias según los vencimientos; con el alcance dispuesto en el considerando 6º.

Se deja constancia de que el señor juez Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 02/02/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37263668#355630764#20230202101202431