República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-111777709-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia EXPTE. N° 27.972-A AGENCIA MARITIMA BRISTOL SRL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos en el día de la fecha, los Vocales de la Sala “E” Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“AGENCIA MARITIMA BRISTOL SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, EXPTE. N° 27.972-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 12/16 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución 269/10 dictada por el administrador (I) de la aduana de San Nicolás en la actuación 12627-107-2008, que rechazó la impugnación contra el cargo 68/2008 en concepto de tributos exigidos por su actuación como agente de transporte aduanero, en los términos del art. 142, segundo párrafo del Código Aduanero (en adelante “CA”). Sostiene que el cargo recurrido -que arrojó una diferencia en menos del 0,58%- se encuentra dentro del límite de tolerancia del 0,6% (o seis por mil) previsto por el fallo plenario de este Tribunal recaído en la causa 14.827-A “Supermar S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” de fecha 31.08.05. Cita jurisprudencia. Se agravia de que el servicio aduanero no considere como suficiente y total el pago efectuado por la firma importadora Roullier Argentina S.A. al documentar la destinación 08059IC85000034W relacionada con el Manifiesto Marítimo de Importación 05059MANI000467J. Afirma que la importadora cumplió con las obligaciones a su cargo de acuerdo con las cantidades declaradas en el manifiesto general de la carga y del conocimiento de embarque, aun por encima de los presuntos faltantes, lo que implicaría una “doble imposición”. Sostiene que, si bien el art. 142 del CA establece la responsabilidad solidaria entre el importador y el agente de transporte aduanero, el art. 777 establece como principio que el deudor de la obligación tributaria es quien realiza el hecho gravado, que en este caso sería el importador. Cita jurisprudencia. Manifiesta que el fallo aduanero pretende imponer el pago del IVA a pesar de que los servicios prestados por el transportista y el agente de transporte aduanero se encuentran exentos de dicho impuesto, de conformidad con el decreto 1228/98 y el art. 7, inciso h), punto 13 de la ley de Impuesto al Valor Agregado (decreto 692/96 y sus modificaciones). Se opone también al pago del impuesto a las ganancias, dado que considera aplicable en la especie la RG AFIP 591/99 y modificatorias, que dispone la creación del Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI). Explica

que la resolución general sustituyó las alícuotas de percepción del IVA y de ganancias para las importaciones efectuadas por los sujetos que no posean el mencionado certificado o no acrediten alguna condición que posibilite su seguimiento y control. Señala que de acuerdo con el art. 1° de dicha resolución general, la firma recurrente se encuentra excluida de presentar el CVDI, por ser un sujeto exento o no alcanzado por el IVA. Cita jurisprudencia de esta Sala y realiza una síntesis de los argumentos vertidos en el recurso de apelación. Ofrece prueba documental e informativa, practica la liquidación de la tasa de actuación, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones, solicita que se deje sin efecto la pretensión tributaria del Fisco y que se archiven las actuaciones.

II. Que, corrido el pertinente traslado, la representación fiscal lo contesta a fs. 32/41 y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar la reseña de los hechos y de la negativa genérica de rigor, manifiesta que, al finalizar la descarga del medio de transporte, se detectó un faltante de acuerdo con el resultado de la medición por balanza fiscal. Agrega que la importadora abonó los tributos por la mercadería efectivamente recibida y no por el total declarado, por lo que el servicio aduanero procedió a formular el cargo por la diferencia de tributos. Sostiene que dicho faltante no se encuentra dentro del margen de tolerancia del seis por mil, dado que de conformidad con la resolución ANA 2914/94, aquel resulta admisible solamente cuando el pesaje se realiza por el sistema de control de calado y sondaje de tanques (draft survey) y no por balanza fiscal como en el caso de autos. Aclara que la elección del método de pesaje queda a cargo del importador y no es impuesto por el servicio aduanero. Cita jurisprudencia. Sostiene que tampoco procede la franquicia prevista por la ley 26.050 (IVA aplicable a la importación de fertilizantes de uso agrícola), debido a que el destino efectivo no se encuentra acreditado en autos, por lo que correspondería que aquel tribute por el régimen general. Cita jurisprudencia. Señala que la recurrente no justificó el faltante en la forma y los plazos establecidos por el art. 142 del CA y considera que sus agravios carecen de fundamento fáctico y legal. Agrega que en autos se exige la diferencia de IVA, IVA adicional y ganancias pues se tuvieron por abonados los tributos, que solo sirvieron de base de cálculo para los demás conceptos. Observa que, aunque los importadores hayan abonado la alícuota especial del 10,5% de IVA sobre la totalidad de lo manifestado, la aduana exige el cobro de un 10,5% más por dicho concepto, el 20% de IVA adicional y el 11% de impuesto a las ganancias, conforme la base imponible fijada por el art. 25 de la ley de IVA y las alícuotas que fija el Instructivo DGA 9/99 (SDG LTA) (anticipos 1528) con las modificaciones de la RG AFIP 1100 (anticipos 1372) conforme lo dispuesto por la ley. Explica que el importador que se encuentre inscripto ante la DGI y cuente con el CVDI tributa una alícuota del 10% de IVA adicional y del 3% de impuesto a las ganancias, no así los demás contribuyentes como el agente de transporte aduanero, que al no encontrarse inscriptos, se considera que los bienes importados fueron ingresados para uso o consumo particular. Concluye que, como consecuencia del faltante a la descarga no justificado, corresponde presumir -sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario- que la mercadería faltante fue importada a consumo y que los tributos deben ser satisfechos en forma solidaria por el transportista y el agente de transporte aduanero. Señala que el pago de los tributos por parte del importador no cancela la acreencia del servicio aduanero, porque no se encuentran incluidas las diferencias en concepto de IVA adicional y del impuesto a las ganancias por la falta del CVDI de los responsables del pago. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se rechace la apelación, con costas.

III. Que la actuación **12627-107-2008** se inicia a fs. 1 con el informe de la Sección “G” 28/2008 de la aduana de San Nicolás por la cual se informa el resultado del control de peso mediante balanza fiscal al finalizar la descarga del buque B/M LAIZO, que dio como resultado una diferencia en menos de 24.120 kg, equivalente al 0,58%. A fs. 3 /4 obra copia del Manifiesto Marítimo de Importación 08059MANI000467J. A fs. 5/6 se agrega copia de la destinación de importación a consumo a granel 08059IC6500034W oficializada el 7.03.08 por la firma importadora ROULLIER ARGENTINA S.A. A fs. 7 la Sección “G” de la aduana de San Nicolás eleva al administrador el informe del porcentual de faltante y la cancelación de los tributos mediante la destinación de importación. A fs. 8 obra la liquidación de tributos practicada por la UTV por el faltante a la descarga y a fs. 10 se agrega la impresión de pantalla correspondiente al identificador de la liquidación 08059LMAN001491K. A fs. 12 obra copia del cargo 68/2008. A fs. 13/17 y vta. la firma Agencia Marítima Bristol S.A. contesta la intimación,

acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa y pericial. A fs. 30ref. se tiene por producida la prueba conforme las constancias de las actuaciones administrativas. A fs. 32ref. la firma recurrente presenta el alegato. A fs. 35ref./37ref. se emite el dictamen 59/08 (AD SANI). A fs. 38ref./42ref. se dicta la resolución 269/10 (AD SANI) que se apela en autos.

IV. Que a fs. 42 se tiene por contestado el recurso y se tiene presente la prueba documental ofrecida por la actora. A fs. 45 se confiere vista a la actora de la contestación del Fisco. A fs. 54 se declara la causa de puro derecho. A fs. se elevan los autos a la Sala "E" y a fs.58 pasan a sentencia.

V. Que corresponde resolver en autos si se ajusta a derecho la resolución 269/10 (AD SANI) que confirma el cargo 68/2008 formulado por la aduana de San Nicolás con relación a la actora -en su carácter de agente de transporte aduanero- en concepto de IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias por el faltante de mercadería a la descarga.

Que según resulta de las actuaciones administrativas, con fecha 8.03.08 arribó al muelle Puerto Nuevo de San Nicolás, el buque B/M LAIZO de bandera panameña, procedente de Brasil, cuyo Manifiesto Marítimo de Importación es el 08059MANI0467J. Al finalizar la descarga con fecha 10.03.08, la aduana de San Nicolás detectó un faltante en el conocimiento ZZZZZ01 consignado a nombre del importador Roullier Argentina S.A., conforme resulta de fs. 1/ 4 de las actuaciones administrativas, que se detalla a continuación:

D.I. 08059IC65000034W	Mercadería p.a. 8105.59.00.900C	Envase	Cantidad Declarada kg	Descarga kg	Diferencia kg	%
Importador Roullier Argentina S.A. Conocimiento ZZZZZ 01	Fertizante Basifertil Premium 12-24/23-00 2.660.100 kg	Granel	4184160	4160040	-24120	-0,58
	Fertizante Basifertil Azote 20-10-00 1.542.060 kg					

Que a fs. 7 de las actuaciones administrativas, la Sección "G" de la aduana de San Nicolás eleva las actuaciones al administrador informando que *" … Visto el Parte de Novedades a la descarga N° 028/2008 donde se determina un 0,58% de FALTANTE de mercadería a granel (FERTILIZANTE) y teniendo en cuenta que por Despacho de Importación N° 0859IC65000034W, se documentó la totalidad de las mercaderías amparado por el conocimiento ZZZZZ01 (0859MANI000467J) con el cuál quedarían satisfechos la totalidad de los tributos de importación, como así también la situación se encuentra dentro de lo previsto en la INSTRUCCIÓN GENERAL CONJUNTA N° 1/97 (SDGLYT), 5/97 (SDG OAM) Y 3/97 (SDG OAI), es opinión de esta instancia que debería pasarse a estado CANCELADO el Parte de Novedades, previa revisión y análisis de la liquidación de Derechos y Tributos por la Sección "V"."*

Que con la conformidad del Superior al mencionado informe, el 30.04.08 la UTV practica la liquidación en concepto de IVA, IVA adicional y ganancias por el faltante, que asciende a la suma de dólares 4.608 ($ 14.552) (fs. 8), con la consiguiente formulación del cargo 68/2008 que se notifica a fs. 12.

Que no obstante los argumentos vertidos por la actora en su presentación de fs. 13/17 y vta., previo dictamen jurídico, se dicta la resolución 269/10 (AD SANI) que desestima la impugnación y confirma el cargo, argumentando que *" … la impugnante considera que el faltante a la descarga se encontraría dentro de la tolerancia del 0,6% autorizado por la normativa aduanera y que la tolerancia es de aplicación en cargamentos a granel, cualquiera fuera el sistema de medición utilizado"* y agrega que *" … la tolerancia del 6 por mil (0,6%) de la Res. Ex. ANA N° 2914/94, solo resulta admisible cuando el pesaje se realiza por el **Sistema de Control de Calado y Sondaje de Tanques (Draft Survey)** y no por **Balanza fiscal**, tal como el caso de autos"*.

VI. Que cabe señalar que no se encuentra controvertido en autos que el faltante de -0,58% detectado a la descarga, se encuentra dentro de la tolerancia prevista por el punto 11.2 del anexo III de la resolución ANA

2914/94. Dicha norma establece, en lo que refiere a la responsabilidad infraccional, que *"se admitirá en las operaciones con mercaderías sólidas a granel y a los fines previstos en el art. 959 inc. c) de la ley 22.415 un margen de tolerancia del 4% (cuatro por ciento) sobre la unidad de medida correspondiente a la misma"*. Asimismo, las Instrucciones Generales Conjuntas 1/97(SDG LYT), 5/97 (SDG OAM) y 3/97 (SDG OAI) disponen que la tolerancia del 4% se aplica a los fines infraccionales (art. 959 inc. c) del Código Aduanero) en toda operación de sólidos a granel, cualquiera sea el método utilizado para la determinación de su peso. Por encontrarse el faltante dentro de este margen de tolerancia, no hubo en autos imputación infraccional y se enviaron las actuaciones al área competente para evaluar la liquidación de los tributos.

VII. Que con relación a la exigencia tributaria, el apartado 2 del artículo 142 del CA dispone que en el supuesto de faltante a la descarga *"Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsable de las correspondientes obligaciones tributarias."*

Que no hay constancias en autos de que la actora, en su carácter de agente de transporte aduanero, hubiera justificado el faltante de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en el anexo IV de la resolución ANA 630/94 y modificatorias (Módulo Manifiesto para el Sistema Informático María en la vía acuática), por lo que resulta aplicable la presunción establecida por la norma antes citada.

Que, sin embargo, el faltante encuadra dentro del límite previsto por el punto 11.1 del anexo III de la resolución 2914/94 que dispone que: *"El margen de la tolerancia en concepto de diferencia de cálculo, se establecerá en el peso necesario para variar el calado en 2,54 cm. (equivalente a una pulgada) - (2,54 x T.P.C.), en la condición en que se efectúa la medición del buque cargado, o en el 6‰ (seis por mil) del total de la carga, el que fuera mayor, en más o en menos, considerándose, a los efectos fiscales, correcta y real la cantidad declarada, siempre que no exceda de este límite"*.

Que, si bien, el faltante se encuentra dentro del margen de tolerancia del seis por mil (o 0,6%), el servicio aduanero entiende que éste resulta aplicable únicamente para la medición por el sistema de calados y sondaje de tanques previsto para el pesaje de las cargas a granel por vía acuática (conf. punto 1.1. de la resolución ANA 2914/94) y no cuando se utilice la balanza fiscal como en el caso de autos, como consecuencia de que la importadora optó por este sistema de pesaje en los términos del art. 1° de la citada resolución (fs. 2 de las actuaciones administrativas).

Que la cuestión planteada debe resolverse de acuerdo con la doctrina legal del fallo plenario de este Tribunal en la causa caratulada "SUPERMAR S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. 14.287-A del 31.08.05, que establece que: *"La tolerancia del seis por mil fijada expresamente, a los efectos fiscales, para la medición por el sistema de control de calados y sondajes de tanques (draft survey) resulta también aplicable para otros sistemas de pesaje, como el de balanza"*.

Que, por lo expuesto, en atención a que el faltante a la descarga de -0,58% se encuentra dentro del margen de tolerancia del seis por mil (o 0,6%) previsto por la resolución ANA 2914/94 y que éste se extiende a -los efectos fiscales- también al pesaje efectuado por balanza fiscal, de conformidad con el fallo plenario citado, corresponde revocar la resolución apelada y, en consecuencia, dejar sin efecto el cargo formulado en autos, con costas a la DGA.

VIII. Que, por ello, **VOTO POR:**

Revocar la resolución 269/10 (AD SANI) recaída en la actuación 12627-107-2008, y, por ende, dejar sin efecto el cargo 68/2008, con costas a la DGA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

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

Revocar la resolución 269/10 (AD SANI) recaída en la actuación 12627-107-2008, y, por ende, dejar sin efecto el

cargo 68/2008, con costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.18 11:06:49 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 12:21:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 12:21:14 -03:00