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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-141316830-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia ODFJELL ARGENTINA SA EXPTE. 30.129-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° nominación) con la presidencia del Vocal designado en segundo término, a fin de resolver en los autos **"ODFJELL ARGENTINA S.A. C/ DGA S/ Apelación"; EXPTE. Nº 30.129-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Recurso de apelación: La firma ODFJELL ARGENTINA S.A. se presenta, mediante letrado apoderado, e interpone recurso de apelación contra las resoluciones 302/11 y 303/11, dictadas por el Administrador de la Aduana de Campana en el marco de los expedientes SIGEA 12574-3322-2009 y 12579–423-2006 en cuanto, por la Resolución 302/11 se la intimó al pago de U$S 937,23 en concepto de tributos, por el faltante verificado a la descarga del manifiesto 06008MANI020403Z, conocimiento US15A (*2-Ethylhexyl Acrylate a granel)* y, por la Resolución 303/11 se la condenó por la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del Código Aduanero ("CA"), imponiéndole una multa de $ 20.439,21 e intimándola al pago de $ 10.210,90 en concepto de tributos, por el faltante verificado a la descarga del manifiesto 09008MANI020403Z, conocimientos US41A, US41B y US41C (*Tergitol* a granel). Relata que ambos expedientes se relacionan con el transporte de productos químicos líquidos que fueron descargados del buque BOW FORTUNE en el viaje que concluyó en el puerto de Campana en octubre de 2006. En cuanto al primer expediente, indica que la Aduana reclamó, a través del cargo 95/09, el pago de los tributos correspondientes a supuestas diferencias en las partidas amparadas bajo los conocimientos 10, 15A y 41A/C; y respecto del segundo, instruyó sumario contra la actora en relación a las diferencias que se habrían verificado a la descarga, respecto de las partidas amparadas bajo conocimientos 41A/C. Agrega que en la Resolución 302/11 la Aduana hizo lugar parcialmente a la impugnación contra el cargo 95/09, dejando sin efecto los reclamos respecto de las diferencias en los conocimientos 10 y 41A/C, reduciendo el cargo original a los tributos de la carga amparada por el conocimiento 15A y fijando el importe del cargo en U$S 937. En cuanto a la Resolución 303/11, indica que la Aduana hizo lugar al reclamo de los tributos por la suma $10.210,90 respecto de supuestas diferencias en las partidas amparadas bajo conocimientos 41A/C e impuso una multa de $20.439,21 por infracción al art. 954 ap. 1 inc. c) del CA, por considerar que la diferencia en esas partidas excedía la tolerancia del 2% prevista en su art. 959 inc. c). Procede luego a exponer los fundamentos de su apelación, haciendo en primer lugar expresa reserva de plantear la inconstitucionalidad de las normas del CA que restringen los términos de su apelación. Indica que aun cuando existiera una diferencia del 3,045%, resulta de aplicación al caso lo previsto en el art. 97 del decreto 1001/82,

que prevé la elevación al 4% de la tolerancia prevista en el art. 959 inc. c) del CA, cuando por razones intrínsecas o por circunstancias extrínsecas la mercadería fuere susceptible de aumentar o disminuir su cantidad. Sostiene que de las propias actuaciones administrativas surge que por su naturaleza el producto puede sufrir variaciones de densidad. Refiere que la Resolución 2220/90 destaca expresamente que respecto de las mermas en productos líquidos *el dato de la experiencia hace que oscile en 1,5%, lo que servirá para explicar la determinación de diferencias en la continuidad de movimientos de líquidos en tanques fijos en tierra,* por lo que se hace de aplicación la tolerancia especial del 4%. Con relación al reclamo tributario, expresa en primer lugar que si los importadores hubieran abonado los tributos de la mercadería que se denuncia como faltante el servicio aduanero no estaría habilitado a reclamarlos nuevamente. Indica luego que la exigencia tributaria prevista en el art. 142 del CA se aplica a mercaderías faltantes, siendo que las mermas de ruta no pueden integrar tal concepto y son ajenas a la responsabilidad del transportista. Asegura que el inc. 11 del art. 275 de la ley 20.094 establece que el transportista marítimo no es responsable de las mermas o pérdidas provenientes de la misma naturaleza del producto. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Desconoce que el producto transportado deba abonar las alícuotas que liquidó y reclamó el servicio aduanero en concepto de derechos de importación, IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias. Agrega que no corresponde el reclamo del impuesto al valor agregado o impuesto a las ganancias pues se trataría de anticipos o retenciones de impuestos. Expresa que el servicio aduanero debió considerar que los servicios de los agentes de transporte aduanero se encuentran exentos de su pago por ser servicios conexos al comercio internacional, lo cual está previsto expresamente en el decreto 1228/98. Indica que el servicio aduanero no funda sobre qué bases reclama la alícuota del 20% de IVA adicional, manifestando que en función de la exención prevista en el art. 1 de la Resolución 2238/07 no corresponde reclamarle ningún adicional por carecer del CVDI. Refiere respecto del impuesto a las ganancias que la alícuota del 11% no es correcta y debería, en el peor de los casos, computarse el 6% ya que es el porcentaje que se paga por comercialización del producto. De manera subsidiaria invoca que el reclamo de los tributos debería hacerse sobre las diferencias que excedan el porcentaje del 0,6%. Ofrece prueba y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Contestación de la Aduana: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 42/59), haciendo referencia únicamente a la Resolución 302/11 dictada en el marco del expediente 12574-3322-2009. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Destaca que de la Exposición de Motivos del CA se desprende que el legislador ha querido tutelar el principio básico de la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Manifiesta que el sistema descansa sobre la base de tal veracidad y exactitud de las declaraciones, resultando imprescindible que los operadores suministren precisa y concretamente todos los elementos de juicio e informaciones necesarias que permitan al servicio aduanero ejercer sus facultades de control y, en su caso, determinar los tributos aplicables. Recuerda lo indicado por el art. 954 ap. 1 del CA y agrega que habiéndose efectuado en este caso una declaración que difiere con lo resultante luego de la comprobación –dado que se constató la existencia de mercadería faltante-, produciéndose un perjuicio fiscal, se encuentra tipificada la infracción prevista y penada por el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA. Refiere que el art. 956 inc. c) del CA resulta suficientemente claro en equiparar el manifiesto general de la carga con la declaración de importación, por lo que tanto el transportista como el agente de transporte aduanero (ATA) son responsables por las diferencias de cantidad comprobadas en relación al manifiesto de carga. Cita jurisprudencia y concluye que tratándose el caso de una operación de importación para consumo, el faltante o sobrante detectado corresponderá al ámbito de responsabilidad del transportista, quedando excluida la responsabilidad del importador por las diferencias que deriven de su solicitud de destinación, en la medida en que dichas diferencias sean de igual magnitud a la divergencia constatada en la cantidad de mercadería transportada a granel respecto de lo documentado en el manifiesto de carga del buque. Efectúa algunas precisiones en atención a lo normado por el art. 142 del CA, indicando que el ATA es quien tiene el deber de vigilancia sobre los bultos transportados y responde por la exactitud de la mercadería y su correspondencia con la que fuera documentada. Recuerda que el código otorga al agente de transporte un mecanismo que permite rectificar y dar cuenta de las diferencias detectadas, y es sobre esta base que no puede considerarse que el agente cumplió con todos los deberes a su cargo al no haber justificado la diferencia por alguno de los modos establecidos en el CA y su reglamentación. Manifiesta que la mercadería en trato no se encuentra alcanzada por la tolerancia legal del 4%, habida cuenta que el producto en trato no se evapora si el transporte se realiza acondicionando la mercadería en un lugar

fresco, oscuro, bien cerrado y luego de haber sido estabilizado, tal cual lo exigen sus peligrosas propiedades físicas químicas. En cuanto al aspecto tributario, transcribe lo indicado por el art. 142 del CA para concluir que la recurrente resulta responsable de los tributos adeudados, siendo la liquidación practicada por el servicio aduanero correcta a tales efectos. Indica que el monto de la percepción se determinó aplicando sobre la base imponible determinada en el art. 25 de la ley de IVA, las alícuotas que fija el instructivo DGA 9/99 (SDG LTA) (Anticipos 1528), con las modificaciones de la RG AFIP 1100 (Anticipos 1372). Respecto del IVA adicional, indica que el ATA no se encuentra inscripto ni posee CDVI, motivo por el cual se le aplicó la alícuota del 20%, sucediendo lo mismo con el anticipo del Impuesto a las Ganancias, donde se le aplicó una alícuota del 11%. Finalmente, considera que para los contribuyentes sin CVDI los bienes importados son ingresados para uso o consumo particular. Destaca que la exención al IVA lo es en cuanto los servicios que la recurrente presta como ATA, y no en función de la importación o exportación de mercaderías. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas SIGEA 12574-3322-2009, hace reserva del caso federal, y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Proceso ante el Tribunal Fiscal: A fs. 60 se tuvo por contestado el traslado conferido, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abrió la causa a prueba. A fs. 67/68 obra el informe producido por el perito Naval Jorge A. Morasso, que fuera observado por la actora a fs. 129, siendo dicha observación contestada por el perito a fs. 132. A fs. 77/127 obra la respuesta al oficio por parte de la DGA. A fs. 147 obra la respuesta al oficio por parte de WINTER SERVICE S.A., y a fs. 148/157 obra nueva respuesta al oficio por parte de la DGA. Con fecha 27/02/23 se procede a la certificación de prueba, declarándose cerrado el periodo probatorio y elevándose los autos a la Sala “E”. Con fecha 21.11.23 (PV-2023-138624803-APN-VOCXIII#TFN) pasan los autos a sentencia.

IV.- Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas: Las actuaciones administrativas SIGEA 12574-3322–2009 se inician con la impugnación efectuada por la Agencia Marítima ODFJELL Argentina S.A., en fecha 15/09/09, contra el cargo 95/09 (AD CAMP) por supuestos faltantes a la descarga del buque BOW FORTUNE, respecto del Manifiesto General de Carga 06008MANI020403Z, correspondiendo las diferencias a cargamentos amparados bajo los conocimientos US15A, 10, US41A, US41B y US41C, ingresado al puerto de Campana en octubre de 2006. A fs. 4/5 se adjunta informe de capacidad del tanque (*Ullage Report*). A fs. 11/13 luce cédula de notificación del cargo 95/09 (AD CAMP). A fs. 14/15 obra liquidación del cargo 95/09 (AD CAMP). A fs.16/68 se acompañan copias de la Actuación SIGEA 12579-423-2006, donde constan el resultante de la descarga, los sobrantes y faltantes, **el MANI N° 20403-Z** y las Planillas de Medición. A fs. 60/62 se adjuntan copias de la apertura de sumario y la liquidación realizada en el expediente SIGEA 12579-423-2006. A fs. 69 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación contra el cargo 95/09 y se abren las actuaciones a prueba. A fs. 71 la firma SAYBOLT ARGENTINA WINTER SERVICES S.A. contesta oficio informando que desconoce la autenticidad de las planillas de medición. **A fs. 80/81 la actora manifiesta su voluntad de pago adjuntando comprobante de depósito de la multa por la suma de $ 186.027,13, de fecha 29/07/10.** A fs. 87/95 obra el Manifiesto de Carga 06 001 MANI 145296 E. A fs. 96 obra la Nota 164/10 (SE CGBA) a través de la cual se informa aforo del total de la descarga de “*Acetato de Vinilo*” en el puerto de Dock Sud (conocimientos b/1 001, b/1 002, b/1 11, b/1 12 y b/1 13). A fs. 101 obra la Nota 3405/09 (DE OABA) por la cual se solicita a la Sección Dock Sud y Depósitos Fiscales Zonales cumplimentar la requisitoria oficiada por la Aduana Campana. A fs. 102 obra la Nota 96/09 (SE DSBA) por la cual se solicita a la Sección Cargas a Granel y Tanques Fiscales que informe sobre la descarga del producto transportado por el buque BOW FORTUNE. A fs. 112 obra la Nota 274/09 (SE CGBA), a través de la cual se informa la cantidad de kgs. descargados por cada uno de los conocimientos detallados a fs. 96. A fs. 124/125 se emite dictamen jurídico 330/11, a través del cual se concluye que correspondería modificar el cargo 95/09 (AD CAMP). A fs. 126/127 se dicta la Resolución 302/2011 (AD CAMP) por medio de la cual se modifica el cargo 95/09 (AD CAMP) y se intima a ODJFJELL ARGENTINA S.A. al pago de U$S 937,23 en concepto de tributos. A fs. 128 obra la cédula de notificación cursada a la actora, quien a fs. 130, acredita la interposición del recurso por ante este tribunal.

Por su parte, las actuaciones administrativas SIGEA 12579-423-2006 se inician con la Nota 15/06 (DE TAGSA) a través de la cual el medidor de líquidos y combustibles de la Aduana Campana informa los resultantes de la descarga del buque tanque BOW FORTUNE, MANI N° 20.403-Z, el día 09.10.06 (fs. 1). A fs. 2 se acompaña el detalle resultante de la

descarga del MANI N° 20.403-Z. A fs. 3/14 se acompaña detalle de sobrantes y faltantes. A fs. 15/20 obra el MANI 020403 Z (duplicado) y a fs. 21/34 obran las Planillas de Medición de Tanques. A fs. 35/42 obran solicitudes de descarga al tanque fiscal en muelle TAGSA Planta Campana Tanque 42 (SBFA 001082 J, SBFA 001086 N, SBFA 001087 Y, SBFA 001088 P, SBFA 001093 L). A fs. 43 el Jefe Sección Sumarios de la Aduana Campana remite las actuaciones a la Sección "G" a efectos de que proceda a efectuar un detalle de la mercadería faltante por posición arancelaria, cantidad faltante y su porcentaje. A fs. 44 obra la Nota 238/09 (SE RESG) por la cual se detalla el faltante de mercadería por cada conocimiento en cuestión (US15A, 10 y US41A-B-C). A fs. 45, con fecha 04/05/09, se instruye sumario contencioso contra la AGENCIA MARÍTIMA ODFJELL S.A. por presunta infracción al art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del CA. A fs. 46/47 obra la Nota 799/09 a través de la cual se informa la liquidación por multas y tributos adeudados realizada por el verificador actuante respecto de los conocimientos mencionados a fs. 44. A fs. 48/49 se corre vista de lo actuado a la actora, quien la contesta a fs. 51/59. A fs. 66 se tiene por contestada la vista conferida y se hace lugar a la prueba solicitada. A fs. 71/75 se agregan impresiones de pantalla con las destinaciones cuyos conocimientos fueron cuestionados, que son todas canal verde**. A fs. 77 obra la Nota 168/11, de fecha 14/06/11, por la cual se informa que el producto denominado *Tergitol* -producto involucrado en los conocimientos US41/A/B/C- por su naturaleza sufre pequeñas variaciones de densidad y que tal circunstancia ha sido contemplada en la planilla de medición (fs. 34 de la presente).** A fs. 78/81 se incorporan las carpetas con las destinaciones Nº 06 008 IC04 003339 S, 06 008 IC06 000349 S, 06 008 IC06 000358 S y 06 008 TR04 000433 N. A fs. 87/89 se emite el dictamen jurídico 332/11, que concluye que correspondería condenar a la firma actora a la multa impuesta por la infracción al art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del CA. A fs. 90/92 se dicta la Resolución 303/2011 (AD CAMP) por la cual se condena a la firma ODJFJELL ARGENTINA S.A. por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del CA imponiéndole una multa de $ 20.439,21, y se la intima al pago de $ 10.210,90 en concepto de tributos por la mercadería faltante. A fs. 93 obra la cédula de notificación cursada a la actora, quien a fs. 94, acredita la interposición del recurso por ante este tribunal.

V.- Decisión del caso: La actora se desempeñó como agente de transporte aduanero ("ATA") del buque BOW FORTUNE, de bandera noruega, cuyo arribo a la jurisdicción aduanera de Campana se produjo el 08.10.06, conforme surge de la copia del manifiesto marítimo de importación MANI 020403 Z (duplicado) que presentó en oportunidad de su arribo (ver fs. 15/20 de las actuaciones administrativas 12579-423-2006) conforme los arts. 130 inc. b) y 135 del CA. La aduana de Campana constató un faltante a la descarga respecto del conocimiento US15A (*2-Ethylhexyl Acrylate)* y conocimientos US41A, US41B y US41C (*Tergitol*) del B/T BOW FORTUNE.

Para el conocimiento US15A se habían declarado 104.960 kg. de la mercadería denominada *"2-Ethylhexyl Acrylate"* y de la comprobación aduanera resultó la cantidad de 103.935 kg.; es decir, un faltante de 1.025 kg. lo que representa un 0,98% para el "2-*Ethylhexyl Acrylate simple"* (ver planilla de medición obrante a fs. 31 de las actuaciones administrativas). Las constancias ilustran que el accionante abonó los tributos por la cantidad realmente descargada, en función de ello y de que se constató que las diferencias verificadas en los restantes conocimientos se encontraban dentro de los niveles de tolerancia (-0,6%), el servicio aduanero modificó la exigencia tributaria contenida en el cargo 95/09 (AD CAMP) respecto del conocimiento US15, plasmándolo en la Resolución 302/11 (AD CAMP).

Respecto a los conocimientos US41A, US41B y US41C, de la misma constatación aduanera resultó un faltante de 4.990 kg de *Tergitol* (159.080 kg. descargados sobre un total de 164.070 kg. declarados). Por encontrarse fuera del rango de la tolerancia permitida para la mercedaria a granel, por el total faltante (3,041% para el *Tergitol*, en la suma total de la carga de los conocimientos US41/A/B/C y en cada uno de los conocimientos cuestionados) el Administrador de la Aduana de Campana, mediante la resolución 303/11 (AD CAMP) condenó a la actora por la infracción del art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del C.A exigiendo la correspondiente multa y tributos por la mercadería en infracción.

V.1.- El art. 954 del C.A sanciona al que *para cumplir cualquiera de las operaciones de importación o exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:* ***inc. a)*** *un perjuicio fiscal; (…)* ***inc. c)*** *el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiere*. A su vez el art. 956 del C.A establece en los inc. b) y c) que *se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que*

correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación ... y que a los fines de lo dispuesto por el art. 954 la presentación del manifiesto general de la carga, equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en la misma. En tal sentido el art. 959 inc. c) del CA establece: *en cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los supuestos del inc. c): la diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediera del 2% por ciento sobre la unidad de medida que correspondiere a la misma. La reglamentación podrá aumentar este porcentaje hasta un 6% en atención a la naturaleza de la mercadería de que se tratare. Esta eximición no alcanza, a las sanciones que pudieren corresponder por otras diferencias.* El art. 97 del decreto 1001/82 dispone que *cuando se trate de mercadería líquida, sólida o gaseosa, que en razón de sus condiciones intrínsecas o por circunstancias extrínsecas fuere susceptible de aumentar o disminuir su cantidad se admitirá hasta un 4% de diferencia sobre la base de unidad de medida.* -

V.2.- *En primer lugar*, corresponde considerar a los faltantes verificados por el servicio aduanero en la descarga del MANI involucrado *como efectivamente producidos.* Ello así por cuanto, por un lado, de los dichos de la recurrente, se deduce que los faltantes no son desconocidos por dicha parte al afirmar que la diferencia se encontraría dentro de la tolerancia de ley. Por otra parte, si bien la recurrente niega que los faltantes hubieran sido suficientemente acreditados, de las constancias obrantes en el sumario administrativo surge que -como resultado del control aduanero- resultaron diferencias entre lo cargado y descargado y que, asimismo, el informe pericial que luce a fs. 67 de lo actuado ante este tribunal hizo referencia a la existencia de diferencias.

La actora sostiene, que a los efectos infraccionales la diferencia detectada a la descarga no es punible por ser menor a la excepción del 4% prevista en la reglamentación (art. 97 del decreto 1001/82).

Existe una tolerancia general equivalente al 2% sobre la cantidad de unidades de mercadería, que puede elevarse al 4% mientras se demuestre que la mercadería aumentó o disminuyó su cantidad por sus condiciones intrínsecas o por las condiciones extrínsecas de la operación, correspondiendo a la actora acreditar los extremos que justificarían un apartamiento de la tolerancia general del 2%. En consecuencia, y a fin de determinar si corresponde o no apartarse de la tolerancia legal es necesario resaltar, por un lado, lo manifestado por el perito ingeniero designado de oficio y, por otro, lo establecido por la Resolución 2220/90.

La referida resolución fue dictada teniendo en cuenta que en las mediciones de líquidos era posible la existencia de un margen de error y es por ello que se considera aceptable una diferencia en más o en menos de hasta un seis por mil, a los efectos fiscales, y en una tolerancia general equivalente al 2% a los fines infracciónales. La actora pretende demostrar ante este tribunal que las diferencias resultantes corresponden a la merma natural que tienen los productos químicos durante una travesía marítima. Para ello, ofreció prueba pericial. A fs. 67 el perito efectúa una consideración de las distintas circunstancias que podrían producir diferencias en las mediciones al efectuar la descarga (mermas, cambios de temperatura, mezcla con otras partidas, cambio de sensores, cambio de operadores, etc.). Asegura que "*toda vez que se embarquen líquidos a granel, inevitablemente ocurrirán perdidas por faltante o contaminación, para los cuales no existen valores fijos ni calculables, siendo los guarismos datos empíricos surgidos de la experiencia que se aceptan como razonables*" (ver fs. 132). Finalmente, a partir de las observaciones vertidas por la recurrente a fs. 129, el perito concluye que, en el caso, "*la suma de los factores enumerados lleva a una merma del de 0,5 a 1% del total cargado*" y que, en cuanto a las mediciones, "*es normal que haya diferencias debido a imprecisión en la determinación de temperaturas, densidad, etc*.". -

La Resolución 2220/90, en su apdo. 11, establece que el dato de la experiencia hace que las pérdidas oscilen hasta en 1,5% pero que "no debe tomarse como norma operativa" y "servirá para explicar la determinación de diferencias, en la continuidad del movimiento de líquidos en tanques fijos en tierra". La Aduana también toma en cuenta esta circunstancia conforme surge de la **Nota 168/11 (ver fs.77 de las actuaciones administrativas 12579-423-2006), en la que se informa que *Tergitol*, el producto involucrado en los conocimientos US41/A/B/C, por su naturaleza sufre pequeñas**

variaciones de densidad y que tal circunstancia ha sido contemplada en la planilla de medición (ver fs. 34 actuación 12579-423-2006).

La diferencia del 3,04% resultante en la descarga de la mercadería *Tergitol* (Conocimientos US41A, US41B y US41C) por la constatación aduanera resultó en un faltante de 4.990 kg de *Tergitol* (159.080 kg. descargados sobre un total de 164.070 kg. declarados). Sin perjuicio de la observación formulada por la recurrente a la prueba pericial producida, lo cierto es que no ha sido desvirtuado el hecho de que la Aduana tuvo en cuenta las posibles variaciones que podría sufrir el producto en cuestión (ver fs. 34 y 77 de las actuaciones administrativas 12579-423-2006). Adviértase que la recurrente no impugna los faltantes detectados a la descarga de los conocimientos **US41/A/B/C, sino que refiere a que la medición más precisa es la realizada en el mismo tanque en que se midió la carga en el puerto de carga y asimismo apela los porcentajes de merma previstos en la normativa.** Asimismo, el perito concluye que la mercadería en cuestión puede sufrir mermas "de hasta 1,0% del total cargado".

Pese a ello, no puede considerarse que con la prueba pericial producida en autos se haya logrado demostrar la existencia concreta, al momento de la descarga, de alguna de las circunstancias apuntadas en el párrafo anterior. Ello por cuanto en el referido dictamen se desarrollan diversas hipótesis teóricas que no alcanzan el objetivo de demostrar la inexistencia, en el caso, del faltante detectado. En este sentido, corresponde destacar la diferencia que existe entre considerar que un sistema de medición pueda tener algún margen de error, y la demostración fehaciente de que ese error se ha producido en el caso concreto, extremo éste que no ha sido probado en la presente causa, lo cual, a juicio del suscripto hace procedente el rechazo del planteo efectuado al respecto por la actora.

V.3. En lo que refiere al aspecto tributario, el art 142 del CA dispone que *cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los arts. 135 y 136 del citado código, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación consular o en las demás formas previstas en el código o en sus disposiciones reglamentarias dentro del plazo de dos días a contar desde la finalización de la descarga.* Prosigue el apartado 2 estableciendo que *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 considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsable de las obligaciones tributarias, sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.-*

La importación de la mercadería declarada en los conocimientos cuestionados se documentó, abonándose los tributos por el total realmente descargado, en los despachos de importación (D.I.) 06008IC04003285S (US15A), 06008IC04003339S (US41A), 06008IDA4003095M, 06008IC06000386T, 06008IC06000349S, 06008IC06000358S (US41B), 06008TR04000433N y 06008ITR4000403K -anulado- (US41C) que obran agregados al expediente y a los antecedentes administrativos. Toda vez que los faltantes de 3,04% -conocimientos **US41/A/B/C-** constatados a la descarga, exceden las tolerancias previstas en la Resolución 2020/90 (resultan superiores al máximo de la tolerancia legal del 0,6% o 6% prevista a los fines tributarios) corresponde a la recurrente su pago en los términos del art. 142 del CA.

Al respecto debe desestimarse el argumento de la recurrente por el que sostiene que los tributos que se le exigen deben ser pagados por la cantidad faltante que supere la tolerancia del 0,6% como prevé la reglamentación (Resolución 2020/90 en los Anexos 12.1, 12.2 y 12.3 del Anexo II), ello debido a que surge de la propia norma que cuando se determinen excesos a la tolerancia de ley, se tendrán por ciertas las cifras obtenidas en la medición sin deducir en este caso cantidad alguna en concepto de tolerancia.

Por lo tanto, habiendo quedado acreditado en la causa el faltante a la descarga, voto por confirmar la Resolución 303/11 (AD CAMP).

V.4. Respecto del conocimiento OTUS-15 A, como se señalara, se declaró 104.960 kg de la mercadería denominada "*2-Ethylhexyl Acrylate"* y de la comprobación aduanera resultó la cantidad de 103.935 kg., es decir, un faltante de 1.025 kg;

ello representa un 0,98% (ver planilla de medición obrante a fs. 31 de las actuaciones). Es decir que, en lo que respecta a esta mercadería (que al igual que *tergitol*, conforme el informe pericial, el *"2-Ethylhexyl Acrylate"* es un producto químico líquido -ver fs. 67-) el servicio aduanero no tuvo en cuenta las variaciones de densidad conforme las variaciones de temperatura que pueden llevar al producto a una merma del de 0,5 a 1% del total cargado.

La recurrente, en los términos del art. 142 del CA no presentó justificación alguna, pero sin perjuicio de ello, señaló que la diferencia detectada no es un faltante, sino que se trata del resultado de pérdidas habituales que se producen durante el transporte marítimo y que deben ser calificadas como mermas. En función de ello, producto de las variaciones físicas descriptas a las que puede verse sometida la mercadería en cuestión y atendiendo al porcentaje de merma que sugiere el experto, que se puede considerar en un cargamento a granel de las características, voto por revocar la Resolución 302/11 (AD CAMP) y en consecuencia el cargo 95/09.

Cabe destacar, asimismo, que la actora efectuó un depósito por la suma de $186.027,13, en marco de la actuación SIGEA 12574-3322-2009 (fs. 81), en manifiesta voluntad de pago, y posteriormente efectuó un nuevo depósito a favor del servicio aduanero por la suma de $6.337 el 19.10.11 (boleta de depósito obrante a fs. 25 de autos), en los términos del art. 796 del CA y en garantía del pago del cargo 95/09.

V.4.- Finalmente, teniendo en cuenta la responsabilidad de la actora por la realización del hecho imponible irregular -faltante a la descarga no justificado- la aduana le exigió en concepto de percepciones no ingresadas el 10 % por el impuesto al valor agregado ("IVA" o "IVA adicional") y el 11% por el impuesto a las ganancias ("IG").

En primer lugar, la actora no ha acreditado ser beneficiaria de alguna exención respecto de las percepciones del IVA y del IG. A la vez, resulta aplicable el art. 10 de la Resolución General AFIP 591/99, que creó el Certificado de Validación de Datos de Importadores ("CVDI"), para los sujetos que estuvieran ya inscriptos o que se inscribieran como importadores en el Registro de Importadores y Exportadores de la Dirección General de Aduanas (DGA). En este caso la empresa ODFJELL ARGENTINA S.A. (ATA) al tiempo del hecho que motivó la exigencia tributaria, no estaba inscripta en el aludido registro, es decir no era una firma importadora/exportadora. Por ende, no tenía CVDI ni demostró estar incluida en alguna de las condiciones enunciadas en el segundo párrafo del art. 1 de dicha Resolución General AFIP 591/99. Por lo tanto no queda excluida (art. 11 Resolución General (AFIP) 591/99) de la aplicación de las alícuotas "sustitutivas" (respecto a las alícuotas de las Resoluciones Generales –DGI- 3431 y 3543) conforme el art. 10 de la referida Resolución General: <u>20% de IVA adicional y 6% del adicional de Ganancias</u> para quienes no poseían el C.V.D.I. y/o no hubieran acreditado alguna de las condiciones del segundo párrafo del art. 1° de la misma resolución.

En segundo lugar, corresponde tener en cuenta que los D.I. comprometidos fueron oficializados entre el 11.10.06 y el 20.11.06, por lo que resulta aplicable el art. 14 de la Resolución General 2238/07 (que dejó sin efecto a las Resoluciones Generales 591; 609; 668; 860 y 1376) que establecían la alícuota del 20% del IVA adicional para quienes no acrediten el CVDI y/o no hubieran acreditado alguna de las condiciones enunciadas en el tercer párrafo de su art. 1. Asimismo, al no tratarse de una importación de bienes sujetos a alícuota diferencial no corresponde la aplicación del 10% de I.V.A. adicional prevista en la norma referida (ver art. 14 inc. B de la Resolución General AFIP 2238/07). -

Por otro lado, tampoco existen motivos ni elementos que permitan considerar a la firma ATA como un "consumidor final", que es el que destina los bienes a uso o consumo privado (ver art. 71 del decreto 692/98 reglamentario de la ley del IVA) y que esté exenta por ello del pago de este impuesto como pretende la actora. El concepto de "consumidor final" no equivale a "importación a consumo" que sólo significa que la mercadería así importada puede permanecer por tiempo indeterminado en el territorio argentino (art. 233 del C.A.).

Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto siendo que la Aduana liquidó el 10% del IVA adicional, se confirma la liquidación en dicho rubro. Por los mismos fundamentos corresponde liquidar el IG con una alícuota del 6% (y no del 11% como lo liquidó la aduana). Finalmente, sobre el importe nominal de tributos corresponde sumar intereses desde el 27.09.09 hasta el día del efectivo pago (conf. art. 794 del CA; vencido el plazo de diez días posteriores a la notificación de

la corrida de vista obrante -fs. 63 de las actuaciones administrativas SIGEA 12579-423-2006).

Por ello **VOTO POR**:

1.- Revocar parcialmente la Resolución 303/11, confirmando la multa de $ 20.439,21 por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1 del inc. a) y c) del Código Aduanero y fijando el importe adeudado en concepto de tributos en la suma de $ 9.142,95, producto de la reducción al 6% de la alícuota correspondiente al Impuesto a las Ganancias, con más los intereses (conf. art. 794 C.A.). -

2.- Revocar la Resolución 302/11, en cuanto exige a la actora el pago de U$S 937,23 en concepto de tributos.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

1.- Revocar parcialmente la Resolución 303/11, confirmando la multa de $ 20.439,21 por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1 del inc. a) y c) del Código Aduanero y fijando el importe adeudado en concepto de tributos en la suma de $ 9.142,95, producto de la reducción al 6% de la alícuota correspondiente al Impuesto a las Ganancias, con más los intereses (conf. art. 794 C.A.). -

2.- Revocar la Resolución 302/11, en cuanto exige a la actora el pago de U$S 937,23 en concepto de tributos.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.27 18:55:17 -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: 2023.11.28 08:45:22 -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: 2023.11.28 08:45:23 -03:00