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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-150133043-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “ALPEMAR S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente n° 36.912-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, el Dr. Christian M. González Palazzo y la Dra. Claudia B. Sarquís, a fin de resolver en los autos caratulados “ALPEMAR S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente n° 36.912-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 10/16 vta., se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (AD SALO) n° 164/16, recaída en el expediente administrativo SIGEA n° 12509-1782-2012, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el cargo n° 3347/12, formulado por el servicio aduanero como consecuencia del faltante a la descarga de la mercadería amparada en la destinación n° 12 057 IC05 000113 H. En primer término, realiza un breve relato de los hechos que dieron lugar a la resolución apelada. Expresa que la diferencia reclamada por el servicio aduanero se encuentra dentro de la tolerancia legal admitida. Manifiesta que la Aduana omitió considerar las cantidades que se descargaron en otras dos partidas. Hace referencia al Decreto n° 1001/82 y a la Resolución n° 2914/94. Sostiene que la diferencia detectada es producto de la merma producida durante el transporte de la mercadería. Realiza consideraciones respecto del art. 142 del C.A. Expresa que los importadores abonaron la totalidad de los tributos reclamados y que, por lo tanto, no existe ningún argumento jurídico que justifique el cargo formulado. Manifiesta la improcedencia del reclamo del IVA y de las percepciones del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Se agravia del reclamo tributario en dólares estadounidenses. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 26/31 vta., se presenta la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa. En primer término y por imperativo procesal,

niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento o que surja de las actuaciones administrativas. Sostiene que el faltante a la descarga es superior a la tolerancia tributaria establecida en la Resolución n° 2914/94. Se refiere al art. 142 del C.A. En cuanto al agravio en dólares del reclamo tributario alude a la Ley n° 23.905. Aclara que el porcentaje reducido del IVA (10,5%) le corresponde solo a quienes poseen el Certificado de Validación de Datos de Importadores (CDVI) contemplado en la Resolución n° 591/99. Asimismo, expresa que debe aplicarse la diferencia de porcentaje resultante en las percepciones del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 32 de autos se abre a la causa aprueba. A fs. 152, se declara clausurado el período de prueba (producida a fs. 41/49, 50/84, 88/110, 111/113, 114/126 y 138). A fs. 166, se ponen los autos para alegar. A fs. 171/173, alega la firma recurrente ALPEMAR S.R.L. y a fs. 176/177 lo hace el Fisco. A fs. 179 los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas 12509-1782-2012 se inician, a fs. 1, con la impugnación de la firma ALPEMAR S.R.L., a fs. 13, obra la Nota n° 347/12 de la Sección Resguardo y; a fs. 17/18, obra la destinación n° 12 057 IC05 000113 H. A fs. 30, obra el Aforo n° 450/12. A fs. 102/103, obra el Dictamen n° 218/15. Finalmente, a fs. 105/107, se dicta la Resolución (AD SALO) n° 164/16, aquí apelada.

V.- Que corresponde determinar si se ajusta a derecho la resolución aduanera que rechazó la impugnación intentada por la actora y confirmó el cargo n° 3347/12 por faltante de mercadería, sin justificar, respecto del cual la firma ALPEMAR S.R.L actuó como agente de transporte aduanero.

Que, en principio, cabe advertir que el referido cargo se encuentra constituido por las diferencias en las alícuotas tributarias en el IVA (10,5%), IVA Adicional (20%) y Ganancias (11%), que el Fisco considera impagas.

Que, previamente, debe determinarse si la diferencia detectada por la Aduana de mercadería faltante genera la responsabilidad tributaria atribuida a la firma recurrente en los términos del art. 142, ap.2, del C.A.

Que según surge de la lectura de la Nota n° 347/12 (ver fs. 13 de las act. adm.), que el servicio aduanero habría detectado una diferencia en menos de 4.925.097 kg, equivalente al 1,44 % del total de la carga relacionada con la destinación n° 12 057 IC05 000113 H y el MANI n° 1172 T. En consecuencia, al no haberse justificado dicha diferencia, en los términos del art. 142 del CA, se formuló el Cargo n° 3347/12, en concepto de diferencia de tributos.

Que, en su defensa, la actora niega la existencia de un faltante a la descarga, sosteniendo que la diferencia ocasionada es consecuencia de la merma del producto durante el transporte y que siendo esta diferencia menor al 0,6% de la tolerancia legalmente aceptada no correspondería la exigencia tributaria exigida, pues considera que el cómputo debió hacerse teniendo en cuenta las descargas suscitadas en los tres puertos (Bahía Blanca, Necochea y San Lorenzo) intervinientes para las descargas del fosfato monoamónico.

Que, al respecto, el art. 142, ap. 1, del C.A. establece que: "Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los artículos 135 y 136,

deberán justificarse la diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este Código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de dos días a contar desde la finalización de la descarga".

Que, asimismo, el ap. 2, del referido artículo del C.A. prevé que de no haberse justificado la diferencias en la forma prevista precedentemente dentro del plazo que antecede “se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al sólo 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 responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.”

VI.- Que, en atención al modo en que se encuentra planteado el tema, corresponde analizar si efectivamente se ha producido la diferencia del 1,44 % de mercadería faltante verificada por la Aduana.

Que, al respecto, cabe destacar que las tolerancias admitidas se encuentran reguladas por la Resolución ANA Nº 2220/90, según la modificación introducida por la Resolución ANA N° 2914/94. Dicha norma establece que el margen de las aludidas tolerancias se establecerá “en el seis por mil del total de la carga...considerándose a los efectos fiscales correcta y real la cantidad declarada, siempre que no exceda ese límite”.

Que, además, mediante el fallo plenario de este Tribunal, del 31/8/05, dictado en la causa n° 14.287-A “SUPERMAR S.A.”, se fijó la doctrina legal en cuanto a que la tolerancia del seis por mil dispuesta a los fines tributarios se aplica a toda operación de sólidos a granel, sin importar el método utilizado para determinar su peso (ello en concordancia con lo dispuesto en relación a la tolerancia -del 4%- admitida por la citada Resolución n° 2914/94, a los efectos infraccionales).

Que, ahora bien, en relación con al agravio planteado por la recurrente relacionado a que la diferencia de cantidad fue producto de la merma producida para este tipo de mercadería durante su transporte, corresponde estarse a las consideraciones contenidas en el informe pericial producido en autos a fs. 111/113. En este sentido, en cuanto al porcentaje de merma que pudiere haberse producido durante el transporte, el informe concluyó que *“Pueden existir errores y pérdidas además de los indicados en: la medición por diferencia de calado, merma o disminución del producto, tolvas o acopio del producto”*.

Que, de lo expuesto, no es posible de modo alguno modificar las mediciones efectuadas por el servicio aduanero, dado que las conclusiones del informe pericial no han logrado precisar si el faltante producido en la descarga fue producto de las mermas producidas durante el transporte.

Que, además, en el caso de análisis el porcentaje del faltante determinado ha sido del 1,44, es decir, que supera la tolerancia aceptada en esta instancia que es, como se expresó, del 6 por mil o 0,6% -art.11.1 de la Resolución General ex ANA 2914/94- y por consiguiente generaría responsabilidad a la recurrente en los términos del art. 142 del C.A.

En consecuencia, a los fines tributarios, de un total de 4.997.097 kg de mercadería declarada frente a un total de 4.925.045 kg efectivamente descargado, verificado el faltante del 1,44 %, sin justificar y teniendo en cuenta lo establecido en el art. 11.3 de la Resolución mencionada en cuanto a que establece: “…Cuando se determinen excesos a la tolerancia de Ley, serán definitivas las cifras obtenidas en la medición por

calado, sin deducir cantidad alguna en concepto de la tolerancia fijada en el punto 11.1”.

Se colige, entonces, que corresponde a la Aduana exigir los tributos atinentes a la cantidad de 72.052 kg (1,44 %), conforme al faltante no justificado y que excede la tolerancia de ley a los fines fiscales.

VII.- Que, siendo ello así, corresponde seguidamente determinar si resulta procedente la exigencia tributaria efectuada por la Aduana al agente de transporte aduanero.

Que, como ya se ha expresado, el cargo se encuentra constituido por las diferencias en las alícuotas tributarias en el IVA (10,5%), IVA Adicional (20%) y Ganancias (11%).

Que la actora aduce que dichos conceptos fueron abonados en su totalidad por la empresa importadora, por lo que sostiene que no corresponde reclamo alguno por parte del servicio aduanero en concepto de diferencias tributarias por el IVA, IVA adicional y ganancias.

Que es la propia Aduana, quien a fs. 29 de las actuaciones administrativas reconoce *que "…de acuerdo a las constancias obrantes en la presente surge que la totalidad de la mercadería manifestada ha sido objeto de destinación a consumo y consecuentemente abonado los tributos por parte del importador."*.

Que tal como se observa del cuerpo de la destinación n° 12 057 IC05 000113 H (a fs. 17/18 de las act. Adm.), dicha operación fue documentada por el total de la mercadería documentada, habiéndose abonado los tributos que gravaban la importación para consumo de 4.997,10 tn de mercadería. Es decir, que la importación para consumo no se documentó sólo por la mercadería efectivamente desembarcada, sino por el total documentado en el conocimiento, por lo que los tributos fueron abonados incluso por la mercadería faltante.

Que, ahora bien, en relación a la alícuota reducida de IVA (10,5%) abonada por las importadoras al momento de la oficialización de las destinaciones en cuestión, cabe destacar que la Ley 26050 (B.O. 31/08/2005) introdujo una modificación al art. 28 de la Ley de IVA e incorporó a continuación del inc. k) el inc. 1) el cual establece la alícuota reducida del 50 % a: “las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola”

Sin lugar a dudas se trata de un beneficio impositivo que la ley establece para el tipo de producto específico en virtud de su naturaleza e independientemente de quien resulte sujeto responsable de su pago.

Si bien la Resolución N° 12/2005 de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (SAGPyA) del Ministerio de Economía de la Nación, mediante Anexo VI creó un registro de los productos y firmas locales fabricantes y comercializadoras alcanzadas por la alícuota reducida del IVA dispuesta por la Ley 26050, la nómina contenida en dicho Anexo, hoy sustituido mediante Resolución SAGPyA N° 614/2008, no limita el beneficio a las firmas allí mencionadas —entre las cuales, lógicamente no se encuentra la recurrente por no ser comercializadora, sino transportista aduanera—.

En definitiva no puede desconocerse en el caso en análisis que el beneficio de alícuota reducida establecido por las normas referidas resulta aplicable, sin perjuicio del pago del tributos efectuado por la firma importadora por el total de la mercadería declarada, según la alícuota correspondiente al IVA determinada en base a la normativa aplicable.

Que, también, la alícuota diferencial está centrada sobre el objeto –mercadería- y no es excluyente de quiénes son los sujetos "beneficiarios" de ello. Claro está que la actora no puede encontrarse registrada en los listados de referencia en tanto no es importadora y la norma no tuvo en cuenta un extremo como el aquí analizado, lo que aduna mi convencimiento de que es en el objeto –insisto, mercadería- el foco que se pretendió establecer en la norma en cuestión.

Una conclusión diferente a la aquí arribada conllevaría a agravar injustificadamente la situación de la recurrente en cuanto a la responsabilidad emergente de la presunción del art. 142 del C.A., ap. 2 lo cual resultaría inadmisible y desvirtuaría el sentido de la obligación tributaria, dándole un rumbo más propio del carácter sancionador que el específicamente recaudatorio como lo es en el caso traído a debate.

VIII.- Que, en cuanto a la exigencia de IVA Adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias, al margen de lo ya expresado en cuanto al pago efectuado por la importadora, debe advertirse que en virtud de lo dispuesto por el art. 1143 del C.A. y en orden a lo establecido en el precedente "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas" corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que tampoco correspondería exigencia alguna en concepto de percepciones.

Que, en razón de todo lo expuesto, se concluye que el agente de transporte aduanero no adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante imputado, en tanto que los mismos fueron abonados por el importador en oportunidad de documentar la operación en cuestión. El pago de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería faltante, efectuada por el importador, extinguió la obligación tributaria que le cabía al agente de transporte.

Que, por lo dicho, encontrándose extinta la obligación tributaria, no corresponde reclamo de suma alguna derivada de la diferencia que, dado que al documentar la respectiva operación de importación, el SIM liquidó los rubros correspondientes y las alícuotas aplicables al momento de las destinaciones en cuestión, habiendo el importador abonado la totalidad de los tributos liquidados.

Que, por lo tanto, corresponde dejar sin efecto la exigencia tributaria efectuada a la actora y, en consecuencia, revocar la resolución aduanera apelada.

Por último y en cuanto a las costas del proceso, las mismas deben ser soportadas por el Fisco vencido (conf. 1163 del C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución (AD SALO) n° 164/16, recaída en la Actuación SIGEA n° 12509-1782-2012.

2.- Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.-

La Dra. Sarquís dijo:

Adhiero al voto del Dr. González Palazzo. Así lo voto.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución (AD SALO) n° 164/16, recaída en la Actuación SIGEA n° 12509-1782-2012.

2.- Costas a la demandada vencida.

Suscriben la presente el Dr. Christian M. González Palazzo y la Dra. Claudia B. Sarquís —Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación, en los términos del art. 52 del RPTFN.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 15:32:53 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 15:53:28 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 15:53:28 -03:00