República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-52727764-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA SALA E. EXPTE N° 37.026-A MARITIMA MARSA SRL c/ DGA s/ recurso de apelación

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Miguel N. Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14° Nominación), con la presidencia del nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"MARITIMA MARSA SRL c/ DGA s/ recurso de apelación, Expte. N° 37.026-A"**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 8/15vta., la firma Marítima Marsa SRL, por apoderado interpone recurso de apelación contra la resolución (AD SANI) n° 97/2016, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Nicolás, recaída en el expediente 12627-155-2013. Manifiesta que el servicio aduanero formuló el Cargo n° 34/2013 sobre la base de una liquidación errónea de tributos en el cargo finalmente confirmado, según el precio unitario y la cantidad de mercadería en cuestión, resulta un valor en aduana total del faltante de u$s 43.124 y no de u$s 43.173. Advierte que mal podría confirmarse la resolución cuando el cargo 34/2013, no cuenta con sustento en el aforo de fs. 11, sino que tampoco en las constancias de la causa que indican un valor en aduana total distinto al computado en dicho cargo, por lo que debería ordenarse la emisión de un nuevo cargo con el computo de los intereses del 794 del CA. Sostiene que el importador abono la totalidad de los tributos de importación correspondiente a la mercadería declarada en la destinación 13059IC65000483D, que coincide con la declarada en el MANI, compartiendo el criterio de fs. 11 de los antecedentes. Explica el art. 142 del CA y concluye que sostener lo contrario implicaría vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria, que es una garantía constitucional de mi mandante y consolidado por la jurisprudencia. Insiste en que el art. 142 del CA solo prevé las obligaciones tributarias correspondientes a la importación para consumo de la mercadería faltante, que en el caso fueron cumplidas por el importador. Señala que la mercadería faltante es un fertilizante de uso agrícola, y por lo tanto la importación a consumo se vería beneficiada con la alícuota diferencial del IVA, como la destinación de autos la disminución al 50% de la alícuota general, fundado en la Ley 26.050 que incorporó el art. 28 de la Ley de impuesto al valor agregado. Afirma que la reducción prevista por el ordenamiento legal tiene alcance general y no particular en relación a la condición tributaria del importador. Cita abundante jurisprudencia. Concluye que el administrador incurre en un exceso al confirmar la alícuota del 10,5% de IVA, ya que por este concepto nada se debería en atención a que el importador abonó el 10,5% de IVA por la totalidad del fertilizante declarado.

Comenta que la firma se encuentra exenta del pago de IVA conf. art. 7, inc. h) pto. 13 de la Ley. En relación al IVA adicional sostiene que se aplica el RG AFIP 2238/07 y el art. 14, es decir, cuando el contribuyente que tuviera el certificado CVDI se encuentra excluido de la aplicación del régimen de percepción del IVA y del Impuesto a la Ganancias. Explica las RG DGI 3431 y 3543. Solicita se dicte nuevo cargo con el cómputo de intereses del 794. Ofrece prueba. Hace reserva de caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 33/37, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los argumentos esgrimidos por la actora que no fuesen de su especial reconocimiento. Hace un raconto de los hechos sucedidos en sede aduanera. Respecto a lo manifestado por la actora alega la inexistencia de constancias fehacientes del faltante de la mercadería a la descarga que justifique la presunción prevista en el art. 142 del CA y que en el peor de los casos serian mermas. Advierte que el faltante a la descarga de marras se encuentra sin justificar conf. art. 142 ap. 1 del CA, por lo que se configuró el hecho gravado, operando la presunción legal prevista en la misma norma, y al solo efecto tributario la mercadería quedó importada para consumo, debiendo considerarse al transportista y al ATA solidariamente responsable de la obligación tributaria conforme lo previsto en el 2° apartado del citado artículo. Resalta que no hubo ningún tipo de impugnación o articulación de nulidad alguna en relación al método de pesaje o verificación que pueda conducir a una rectificación del cargo formulado en sede administrativa. Sostiene que en cuanto a la ventaja IVA adicional e impuesto a las ganancias su beneficio corresponde al importador, dependiendo de CVDI, no así el ATA que no tiene la opción de comercializar la mercadería y no está inscripto en como importador exportador y carece de la ventaja de la Ley 26.050, y esta es la razón por la que se le está cobrando una diferencia por el toral de un porcentaje en concepto de impuesto a las ganancias (sin opción de comercializar), y un 10% de IVA adicional por no estar inscripto. Solicita se rechace toda la prueba ofrecida. Hace reserva de caso Federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 38 se abre la causa a prueba, la que es producida a fs. 43/45, 47/52, 54/56 y 58/61. Puestos los autos para alegar hacen uso de su derecho la actora a fs. 96/105vta. y la representación fiscal a fs. 108/vta. A fs. 111 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 12627-155-2013 se inician a fs. 1, con el Informe de la Sección G n° 53/2013 del Departamento de Puerto Nuevo de la Aduana de Santa Fe –sin fecha-. A fs. 2ref/4ref luce MANI n° 13059 MANI 002621W. A fs. 5ref lucen el pedido de la importadora para que el control de la descarga se realice mediante balanza fiscal. A fs. 6ref/9ref luce copia del despacho de importación n° 13059IC65000483D y documentación complementaria. A fs. 10 luce Nota n° 333/2013 (RESF AD SANI) Informe de la Sección G (AD SANI) en atención al Parte de Novedades, donde se determinó un faltante de 2,63% de mercadería a granel y dejando constancia de que se encontrarían satisfechos la totalidad de los tributos por importación, se ordena pase a la Sección Verificaciones para la liquidación de tributos. A fs. 11 la Sección V realizó el aforo y liquidación. A fs. 12 luce el Cargo n° 34/2013, del cual se notifica personalmente el ATA con fecha 15/10/2013. A fs. 13/29vta. se presenta el ATA, impugna el cargo y opone defensas. A fs. 46 se provee la presentación efectuada. A fs. 48 los autos son puestos para alegar. A fs. 52/54 luce el Dictamen n° 31/2016 (AD SANI). A fs. 55/58 luce la Resolución n° 97/2016. A fs. 61 la actora acredita la interposición del presente recurso y en ese estado se remiten los antecedentes a este Tribunal.

V.- Que la actora plantea que el servicio aduanero formuló el Cargo n° 34/2013 sobre la base de una liquidación errónea de tributos, finalmente confirmado por la resolución, además afirma que mal podría confirmarse la resolución cuando el cargo 34/2013, dado que su validez no cuenta con sustento en el aforo de fs. 11, y tampoco en las constancias de la causa que indican un valor en aduana total distinto al computado en dicho cargo, por lo

que debería ordenarse la emisión de un nuevo cargo con el computo de los intereses del 794 del CA y dejándose sin efecto del cargo 34/2013.

Que, en efecto, la apelante en esta instancia ha contado con amplias posibilidades para oponer las defensas a que se considerara con derecho, así como para ofrecer y producir prueba que acredite sus dichos, y así lo hizo, por lo cual dejar sin efecto el cargo, retrotrayéndolo a la instancia aduanera, implicaría un dispendio jurisdiccional inútil, que redundaría en un nuevo perjuicio a la apelante.

Que en consecuencia, si bien se constata la irregularidad planteada por la actora en cuanto a los defectos en la liquidación de tributos, la devolución de las actuaciones para que la DGA dicte un pronunciamiento válido, a cuyo conocimiento pudiera entrar a posteriori este Tribunal por vía de apelación, implica la exigencia de un ritualismo estéril.

Que, en similar sentido se ha dicho que "*La valoración que en sede administrativa se haya hecho de la prueba, no amerita declarar la nulidad del procedimiento, en tanto existiendo esta instancia jurisdiccional de revisión, su declaración implicaría retrotraer el proceso sin utilidad alguna. Resulta relevante si el vicio contenido en el procedimiento origina realmente a la parte una falta de defensa y, sobre todo, si hubiera podido variar el fallo condenatorio en caso de haberse realizado el acto omitido, y ello así, en atención al criterio restrictivo que debe primar en la anulación de un acto, que obliga a evaluar si retrotraer las actuaciones al momento en que se cometió el vicio, y subsanado el mismo, es de prever lógicamente que se produciría el mismo acto que se anula*" (conf. "LIQUI MOLY ARGENTINA SA", expte. 15.570-A, 31.3.05).

Que, por lo expuesto, considero que en el particular caso bajo examen, corresponde hacer aplicación de la doctrina y precedentes citados y rechazar el planteo de la actora, pudiéndose avocar este Tribunal al análisis de la presente causa a efectos de no causar mayores perjuicios a la actora.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si la resolución n° 97/2016 (AD SANI), aquí apelada, que confirmó el cargo n° 34/2013 (AD CAMP), se ajusta o no a derecho.

Que, al efectuar el control de peso a la descarga de la mercadería documentada por medio del manifiesto nº 13059 MANI 002621W, el servicio aduanero verificó la existencia de un diferencia entre el total de fertilizante efectivamente descargado del buque "San Nicolas" en Puerto Nuevo San Nicolás y la cantidad declarada en el manifiesto marítimo de importación mencionado, toda vez que de este último consignaba 4.671.11 kgs. fertilizante a granel (PA 3105.59.00.900C), mientras que el peso total efectivamente descargado fue de 4.580.250 kgs., verificándose un faltante de - 2,63 % en relación con la misma (ver fs. 1 del expte. adm.).

Que, como consecuencia de lo acontecido, el servicio aduanero formuló el cargo nº 34 del año 2013, en concepto de tributos, consistente en la diferencia de tributos que no habrían sido abonados por el importador -en virtud de lo señalado en el art. 142 del C.A.- no existiendo imputación alguna en relación con el aspecto infraccional.

Que en base al manifiesto marítimo de importación n° 13 059 MANI 002621W, la Sección "G", mediante el Informe n° 053/2013 llegó a la conclusión de que la diferencia entre la cantidad declarada en el manifiesto involucrado en autos y el total efectivamente descargado en territorio aduanero argentino representa un -2,63 %, y no siendo justificada la misma en las formas previstas por el art. 142 del CA, por ello, el Administrador de la Aduana de San Nicolás confirmó el cargo impugnado, motivando el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal.

VII.- Que, cabe señalar que, de las constancias de los antecedentes administrativos resulta que por los despacho

de importación a consumo n° 13059 IC65000483D se documentó por el total de mercadería declarada en el conocimiento de embarque n° 1 amparado por el manifiesto 13059 MANI 002621W.

Que, no se encuentra acreditado en autos el error de la medición practicada por el servicio aduanero, toda vez que la actora no ofreció prueba alguna tendiente a comprobar que el factor de conversión supuestamente utilizado correspondería a una densidad y a una temperatura que no coincidirían con las del producto en trato.

Que el resultado de la descarga obrante en los antecedentes del caso no ha formulado en esa oportunidad observación alguna acerca de los resultados obtenidos, por lo que no parece razonable que la recurrente los impugne con posterioridad, atento que fue en dicha oportunidad cuando pudo haber solicitado una contra medición y / o haber solicitado la designación de un perito en los términos de lo dispuesto en el ap. 9 punto 9.1 de la resolución 2220/90, situación que no se encuentra acreditada en autos.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que de la documentación correspondiente a la medición efectuada a la descarga del buque de las actuaciones administrativas, no surge que la misma se haya realizado en condiciones anormales que pudieran haber alterado los resultados.

VIII.- Que consecuentemente corresponde analizar ahora la procedencia de la exigencia tributaria formulada por el servicio aduanero en relación a la mercadería faltante amparada por los conocimiento n° 1 fertilizante a granel -2,63 % MANI en cuestión, por la que se intima a la actora a que abone la suma de u$s 20.290 en concepto de tributos.

Que de las constancias obrantes en las act. adm se advierte que respecto del conocimiento n° 1 fertilizante a granel se declararon 4.671.111 kgs. y se decargó 4.528.250 kgrs., en cuestión surge un faltante de **122.861kgrs** (-2,63%).

Que el artículo 142 del C.A. 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 hubieren sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1 se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario se presume que la mercadería faltante ha sido importada para consumo.

Que toda vez que el faltantes de **fertilizante a granel (-2,63%)** constatados, no encontrándose justificadas la diferencia de mercadería detectada en sede aduanera en la forma y tiempo prescriptos, y consentido que fuera el acto verificatorio por la recurrente en autos, cobra plena aplicación la presunción contenida en el artículo 142, resultando la responsabilidad tributaria de la firma interviniente en la operación de marras.

IX- Que la recurrente se agravia respecto de la improcedencia del reclamo de I.V.A, entiende que el importador abonó el 10.5 % de IVA previsto en la Ley 26.050, por lo que afirma que el servicio aduanero no puede reclamarle ninguna diferencia a la abonada por el importador.

Que en autos la importación a consumo de mercadería causada por un faltante, en otras palabras, la actividad irregular verificada en autos no puede ser alcanzada por beneficios previstos en la normativa.

Que, con respecto al IVA reclamado, el art. 1, inc. c) de la ley de IVA establece entre los hechos imponibles de ese impuesto a la importación definitiva de cosas muebles. Al respecto, el decreto reglamentario expresa que *“se*

entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero”.

Es preciso señalar que por el DNU 2394/91 y conc. facultó a la entonces Administración Nacional de Aduanas a intervenir en carácter de agente de retención y/o percepción del IVA, con arreglo de las disposiciones que dicte la Dirección General Impositiva (DGI), por lo tanto corresponde confirmar el reclamo de IVA.

Que por lo tanto no corresponde hacer lugar al agravio vertido por la actora.

X.- Que la actora se agravia en cuanto sostiene que se le aplica lo previsto en la RG AFIP 2238/07 y el art. 14, alegando que el contribuyente que tuviera el certificado CVDI, se encuentra excluido de la aplicación del régimen de percepción del IVA adicional y del Impuesto a la Ganancias.

Que mediante la Resolución General AFIP 591/99 se dispuso la creación del Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI) para los responsables inscriptos como importadores en el Registro de Importadores y Exportadores, y se sustituyeron las alícuotas de percepción de los impuestos al valor agregado y a las ganancias para las importaciones efectuadas por sujetos que no posean el Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI) o no acrediten alguna condición que posibilite su seguimiento y control.

Que el art. 10 de la Res. 591/99 dispone que: “Las importaciones efectuadas por sujetos que no posean el "C.V.D.I.", debido a no haberlo solicitado, haberles sido denegado, haberse producido su caducidad o, en su caso, no haber acreditado alguna de las condiciones enunciadas en el segundo párrafo del artículo 1º, estarán sujetas —de corresponder— a las percepciones dispuestas por las Resoluciones Generales Nº 3431 (DGI) y Nº 3543 (DGI), sus respectivas modificatorias y complementarias, en las formas, plazos y demás condiciones establecidas en las citadas normas.

Que, asimismo, la actora no puede obtener un tratamiento tributario más favorable, es decir, los beneficios y exenciones previstos por la Resolución General AFIP 591/99, por cuanto no acreditó el cumplimiento de los requisitos tendientes a obtener el Certificado de Validación de Datos de Importadores creado para quienes se encontraran inscriptos o se inscribieran en el Registro de Importadores y Exportadores de la D.G.A. y a cuya obtención se encuentra supeditado el referido tratamiento. Concretamente, el agente de transporte aduanero, no acreditó estar inscripto en dicho Registro.

Que, por último, tampoco existen motivos ni elementos en la causa que permitan considerar a la firma actora (agente de transporte aduanero) como un “consumidor final” (ver art. 71 del decreto 692/98 reglamentario de la Ley de I.V.A.).

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde concluir que resulta ajustado a derecho los rubros exigidos a la recurrente a través de la resolución apelada.

XI.- Que la actora advierte que según el precio unitario de la mercadería (u$s 351) y la cantidad de mercadería faltante en cuestión, resulta un valor en aduana total del faltante de u$s 43.124 y no de u$s 43.173 tal como el que arroja el aforo realizado por el servicio aduanero a fs. 11 de los antecedentes.

Que en efecto le asiste razón a la actora en cuanto al agravio vertido por lo que el valor en aduana de la mercadería asciende a u$4 43.124, y en consecuencia, corresponde reliquidar el cargo a su respecto.

XII.- Que en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte.

n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o.1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Que, justamente, sobre esa base, concluye que "(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

Que, en el presente caso, la importación a consumo de la mercadería (hecho imponible) se realizó con fecha 22/08/2013, seguidamente el servicio aduanero formuló el Cargo n° 34/2013, con fecha 10/10/2013 (ver fs. 12 de los ant. adm), notificado el 15/10/2013), que notificado el mencionado cargo, la actora interpuso recurso de impugnación que resulto en el dictado de la resolución definitiva apelada ante este Tribunal con efecto suspensivo conf. art. 1134 del CA.

Que lo expuesto ut supra, surge que la intimación de pago se llevó a cabo en el período fiscal en que se produjo el hecho imponible, encontrándose vigente la intimación de pago efectuada por el servicio aduanero, es por ello que en autos no se dan los extremos previstos para la aplicación del precedente de la Corte.

XIII.- Que respecto a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias, deben liquidarse desde su origen en moneda nacional, no resultando alcanzadas por las disposiciones de la ley 25.561 y el decreto 214/02, por encontrarse los mismos ya expresados en pesos, de conformidad con el criterio sentado por el Máximo Tribunal en la causa "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. (TFN 22.179-A) c/DGA", fallado el 23/8/11.

Que por lo antes expuesto corresponde revocar la liquidación en moneda extranjera sobre las percepciones de IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias intimados en la resolución de marras, con costas a la demandada.

Que no se encuentra controvertido ni el tipo de cambio, ni las alícuotas utilizadas en las liquidaciones realizadas por el servicio aduanero, y en atención a lo resuelto en los párrafos precedente, es que corresponder realizar una nueva liquidación.

A continuación procedo a reliquidar el cargo:

Faltante 122.861 kg	Valor FOB u$s 351	En pesos T.C. 5,60
Base IVA	**U$s 43.124.21**	$241.508,51

IVA 10.5%	9.056,08	
IVA adicional 20%		48.301,70
Ganancias 6%		14.490,51
Total	**u$s 9.056,08**	**$62.711,21**

Que corresponde modificar el cargo apelado y señalar que la actora adeuda un importe de IVA que ascienden a la suma de u$s 9.056,08, y en concepto de percepciones de IVA adicional y ganancias adeuda una suma que asciende a $ 62.711,21, con más los intereses del art. 794 del CA.

Por ello voto por:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución (AD SANI) n° 97/2016, en cuanto exige el pago de tributos al ATA MARITIMA MARSA SRL, y modificar el cargo n° 34/2013 que asciende a la suma de nueve mil cincuenta y seis dólares con 08/100 centavos (u$s 9.056,08), y respecto de las percepciones de IVA adicional y ganancias, que ascienden a la suma de sesenta y dos mil setecientos once pesos con 87/100 centavos ($62.711,21), con más los intereses del art. 794 del CA.

2.- Costas a la actora por los importes que se confirman, y costas al Fisco en cuanto se revoca la liquidación en moneda extranjera sobre las percepciones de IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez en sus considerandos **I** a **IX**, apartándome a partir del considerando **X**, conforme lo siguiente:

X.- La actora sostiene que se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado conforme el art. 7.H.13 de la ley de IVA. Asimismo, señala que, por encontrarse exenta, se encuentra también excluida de presentar el C.V.D.I., requisito este que permite excluir al contribuyente del régimen de las percepciones de IVA y ganancias.

Al respecto, cabe señalar que la exención del art. 7.H.13 de la ley del IVA y del art. 34 de la reglamentación de la ley de IVA (sustituido por el decreto 1228/98, art. 1 inc. a-) sólo predica respecto a la prestación de servicios conexos al transporte. No pueden considerarse incluidos en dicha exención hechos ajenos a esos servicios, como la importación para consumo verificada en este caso con motivo del faltante de mercadería a la descarga, en los términos de la presunción del art. 142 del CA. Ello toda vez que el citado artículo se refiere a las obligaciones tributarias derivadas de la importación para consumo, que comprenden los derechos de importación, la tasa de estadística, el impuesto al valor agregado y las percepciones de IVA y de ganancias liquidados por la Aduana (conf. art. 1, inc. c) de la ley del IVA y Resolución DGI 3431/91, 3543/92 modif. por Resolución DGI 3964/95 y modificaciones y decretos 2394/91 y 1076/92; conforme lo resuelto in re “Consultores Marítimos SRL”, Expte nº 22.999-A, Sala “E”, sent. del 04.10.07, entre otros).

XI.- Sentado lo anterior, aclaro que disiento con la interpretación del Vocal preopinante respecto a la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas". Conforme lo establecido por la Corte Suprema en dicho fallo debe excluirse del cálculo las diferencias de percepciones de IVA adicional y de ganancias. Asimismo, se aclarará el alcance del precedente "CLADD" respecto a los intereses, pues se le ha otorgado al fallo un alcance más amplio del que estrictamente posee en relación a la cuantía del crédito de la Aduana contra el importador que incumplió el régimen preferencial. Así se le termina exigiendo al importador *infractor* sumas inferiores -por una improcedente exclusión de intereses- a las que realmente le corresponde pagar como consecuencia de su incumplimiento.

XI.1. En efecto, y con independencia de la fecha en que se notificó el cargo de autos, surge del mencionado precedente "CLADD" que, a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, se extingue la facultad de la DGA para exigir el pago de las percepciones. Ello en razón de cesar la función que ellas cumplen en el sistema tributario, pues en ese momento -fecha de vencimiento de las declaraciones juradas del impuesto- nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen definitivo, es decir, la obligación resultante del período fiscal. En consecuencia, los anticipos –percepciones- solo pueden exigirse cuando no se ingresaron a la fecha de su vencimiento y *hasta* la fecha de vencimiento para presentar la declaración jurada del impuesto respectivo, *nunca con posterioridad*.

XI.2. No obstante, y aun considerándose inexigible la obligación impositiva principal (percepciones o diferencia de percepciones del IVA y Ganancias) reclamada por la DGA, *subsiste en cabeza de los contribuyentes una obligación autónoma por los intereses resarcitorios sobre tales percepciones o sus diferencias, normativamente impuesta (art. 37 de la ley 11.683), que compensa la indisponibilidad temporal sufrida por la Aduana por la falta de ingreso –en momento oportuno- del monto correcto que correspondía a las percepciones*. Ello atento tratarse de un crédito fiscal subordinado a la operación aduanera, en este caso importación a consumo irregular.

Vale señalar que tal subordinación a la importación no trastoca la naturaleza del crédito fiscal por intereses sobre las percepciones -o sobre sus diferencias- del IVA y del impuesto a las ganancias no ingresadas tempestivamente, en cuanto gobernados por la ley 11.683 (art. 112) y las leyes especiales de cada impuesto. Por ello mismo, estos *intereses impagos*, si no fueron cancelados hasta la fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas respectivas del IVA (mensual) y de IG (anual), se capitalizan y generan nuevos intereses (*anatocismo*) por aplicación del quinto párrafo del art. 37 de la ley 11.683.

El art. 37 fija un régimen especial de *autonomía* de los intereses (**accesorio**) respecto del capital (**principal**: tributos o diferencia de tributos; anticipos o diferencia de anticipos; percepciones o diferencia de percepciones). Estos intereses *continúan devengándose mientras no se cancelen* y pese a que el principal (en el caso, las percepciones o las diferencias de percepciones) se considere inexigible desde la fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas (conf. "CLADD").

Los intereses sobre las *percepciones (o diferencia de percepciones) impagas* se *devengan*, en este caso, entre: **(i)** el momento en que debieron ingresarse las percepciones, que es la **fecha de detección del faltante de mercadería a la descarga –hecho imponible-**, por tratarse de una importación a consumo irregular, producida el **29.08.13** (ver documentación obrante dentro del sobre contenedor que luce a fs. 45 de las act. adm.); y **(ii) la fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas de los respectivos tributos** (IVA mensual y Ganancias anual) -que tornan inexigible (conforme "CLADD") las percepciones (capital) ingresadas en defecto-. Tales intereses, **a su vez**, si no fueron cancelados hasta el momento **(ii)** -fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas- por imperio del art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998, conforme texto agregado por el art. 18, punto 2), de la ley 25.239 -B.O. 31.12.1999-) *se capitalizan a esa fecha y devengan nuevos*

intereses -a favor del fisco- *hasta el momento de su efectivo pago por el deudor*.

Que, por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente la resolución 97/16 (AD SANI) dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12627-155-2013 y modificar el cargo 34/13, fijándolo en la suma de U$S9.056,08 con más los intereses (conf. art. 794 CA), con costas.

2.- Revocar la exigencia relativa a las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

3.- Declarar que la actora adeuda a la DGA los intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA adicional y ganancias no ingresadas oportunamente, los que deberán ser liquidados por la Aduana conforme las pautas establecidas en el considerando **XI.2 último párrafo** (conf. art. 37 de la ley 11.683), con costas.

El Dr. Miguel Licht dijo:

Que adhiero al voto precedente.

Que en virtud del acuerdo que antecede, se resuelve:

1.- Confirmar parcialmente la resolución 97/16 (AD SANI) dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12627-155-2013 y modificar el cargo 34/13, fijándolo en la suma de U$S9.056,08 con más los intereses (conf. art. 794 CA), con costas.

2.- Revocar la exigencia relativa a las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

3.- Declarar que la actora adeuda a la DGA los intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA adicional y ganancias no ingresadas oportunamente, los que deberán ser liquidados por la Aduana conforme las pautas establecidas en el considerando **XI.2 último párrafo** (conf. art. 37 de la ley 11.683), con costas.

Regístrese, notifíquese. Oportunamente por Secretaria General de Asuntos Aduaneros remítanse las actuaciones en la forma de estilo a la DGA y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 13:24:31 -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: 2024.05.21 14:43:25 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 14:59:21 -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: 2024.05.21 14:59:22 -03:00