República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-37901600-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Abril de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2023-68758497- -APN-SGASAD#TFN; "MARITIMA MARSA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en el expediente caratulado "MARITIMA MARSA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", EX-2023-68758497- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. Mediante RE-2023-68757665-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 15/2023 de la Aduana de San Nicolás (AD SANI) recaída en el expediente administrativo SIGEA N° 17211-17-2020 el 22/05/23, por la que se confirmó el Cargo Tributario N° 36/21 dispuesto en relación a la descarga del buque "VIGOROUS", documentada mediante Manifiesto de Carga 20059MANI000836D. Ello en virtud de una diferencia entre la cantidad de mercadería declarada y la efectivamente descargada, según verificación efectuada por el servicio aduanero. Dicha diferencia arrojó un faltante de 118.910 kg. del producto fosfato diamónico clasificado en la Posición Arancelaria (P.A.) 3105.30.00.000T, importado por la firma Cofco International Argentina S.A., según las destinaciones de importación (DI) para consumo Nros. 20059IC65000347A, 20059IC65000348B, 20059IC65000349D y 20059IC65000350R. La recurrente alega que la importadora abonó la totalidad de los tributos correspondientes a la mercadería declarada, incluso por la presuntamente faltante. Afirma que es improcedente el reclamo por los conceptos IVA, IVA Adicional y las percepciones del Impuesto a las Ganancias, como así también la tasa de estadística. Alega que el Decreto 1228/98 excluye el pago del IVA a todos los servicios de transporte realizados dentro de la zona primaria aduanera,

entre ellos los prestados por los agentes de transporte marítimo. Invoca el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo: “CLADD ITA S.A.” con relación al IVA Adicional y percepciones del impuesto a las ganancias. Afirma que la tasa de estadística no es un tributo, sino una tarifa por un servicio. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada.

II. Por IF-2023-112441728-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera conferido respecto del recurso de apelación interpuesto. Niega las afirmaciones de hecho y de derecho efectuadas en la apelación en traslado, no reconocidas expresamente. Sostiene que lo aseverado por la actora no fue debidamente fundado con criterios técnicos o jurídicos. Afirma que no existe duda respecto de la constatación del faltante en la descarga, ni de la falta de justificación del mismo por parte de la actora, por lo que corresponde la aplicación de la presunción establecida en el art. 142, del Código Aduanero (CA). Expresa con relación a lo alegado por la actora respecto de los tributos abonados por la importadora y por la totalidad de la mercadería declarada, que ésta podría solicitar la repetición de los tributos abonados en demasía. Asimismo, en cuanto a las exenciones tributarias relativas al destino de la mercadería importada, sostiene que al resultar éste de imposible comprobación, no puede darse a la mercadería faltante el beneficio de exención. Realiza consideraciones sobre la responsabilidad que compete a la agente de transporte aduanero (ATA). Se allana respecto de los conceptos de Iva Adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias y solicita se impongan las costas en el orden causado. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Mediante IF-2023-112412365-APN-DTD#JGM la demandada acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 17211-17-2020 en formato digital, en un total de 29 fs. (64 fs. digitales).

Por PV-2023-118612303-APN-TFN#MEC se declaró la causa como de puro derecho. Conforme la PV-2025-138656295-APN-VOCXVII#TFN se elevaron los actuados al conocimiento e intervención de la Sala “F” y mediante IF-2026-32785803-APN-VOCXVII#TFN quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. Sentado lo que antecede, corresponde determinar si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Para ello es necesario examinar el proceso de descarga de la mercadería en cuestión.

Como ya se expresó, se trata de fosfato diamónico a granel, clasificado en la P.A. 3105.30.00.000T.

De las constancias de las actuaciones administrativas, surge que la descarga del buque VIGOROUS se llevó a cabo en el puerto de San Nicolás. Finalizada la misma se emitió el informe obrante a fs. 1 (fs. 3 digital) mediante el cual se hizo saber al Jefe de la Sección Inspección Operativa que, según la medición efectuada por balanza fiscal —requerida previamente por la actora según nota de fs. 4 de las actuaciones (fs. 9 digital) —, de los 5.500.000 kg. de la mercadería declarada, según los conocimientos de embarque

nros. 9, 10, 11 y 12 del Manifiesto de Carga 20059MANI000836D, se detectó un faltante de 118.910 kg., no justificado por la ATA.

Mediante el informe a la descarga N° 43/20, obrante a fs. 9 de las actuaciones (fs. 19 digital) la Sección Inspección Operativa hizo saber, al Administrador de la Aduana de San Nicolás, que la mercadería en cuestión se destinó a consumo conforme surge de los DI nros. 20059IC65000347A, 20059IC65000348B, 20059IC65000349C y 20059IC65000350R, los cuales ampararon el total descargado. Asimismo expresó que el faltante se encontraba dentro de los parámetros establecidos por el inc. c) del art. 959 del CA.

En consecuencia, a fs. 10 de las actuaciones (fs. 21 digital) se realizó el aforo de la mercadería faltante, en los términos del art. 142, ap. 2 del CA —dado que la cantidad superaría la tolerancia de ley a los efectos tributarios— y a fs. 11-12 (fs. 22-25 digitales) se notificó a la actora el Cargo Tributario 36/21.

La documentación de las DI nros. 20059IC65000347A, 20059IC65000348B, 20059IC65000349C y 20059IC65000350R, se agregó a fs. 5, 6, 7 y 8 de las actuaciones (fs. 11, 13, 15 y 17 digitales) respectivamente.

Asimismo a fs. 2-3 de las actuaciones (fs. 5-7 digitales) obra el duplicado del Manifiesto de Carga aludido, del cual surge que se habían declarado 5.500.000 kg. del producto en cuestión, por lo que la diferencia en menos informada arrojaría un porcentaje del 2,16 % en relación a la cantidad declarada en dicho manifiesto.

Según constancias de fs. 13-15 (fs. 27-33 digitales) el cargo tributario fue impugnado por la firma aquí actora. Dicha impugnación, previo dictamen jurídico emitido mediante IF-2023-01083199-AFIP-SESUADSANI#SDGOAD, fue rechazada por el servicio aduanero mediante la resolución aquí apelada.

En su presentación de impugnación, la recurrente alegó que no existieron constancias suficientes para acreditar el resultado de la descarga del Buque VIGOROUS efectuada en el puerto de San Nicolás dado que no se agregaron las mediciones realizadas por la balanza fiscal. Asimismo expresó que el servicio aduanero carecía de título para reclamarle el pago de los tributos. Por último manifestó que resultó incorrecto lo expresado en el Informe N° 43/20 obrante a fs. 9 de las actuaciones administrativas con relación a que los DI ampararon solamente las cantidades efectivamente descargadas.

Corresponde, en primer lugar, analizar si en el presente caso se ha producido, efectivamente, un faltante del 2,16 % imputado, es decir, si se ha configurado o no el hecho imponible (la importación para consumo irregular) previsto por el art. 142 del CA.

Tal como se ha podido constatar, de la compulsa de las actuaciones administrativas, la documentación relativa a los DI involucrados y demás pruebas obrantes en autos, la recurrente no ha logrado desvirtuar lo aseverado por la Aduana de San Nicolás en cuanto a la existencia de un faltante. La ATA no aportó prueba alguna ni presentó —en los términos del art. 142, ap. 1 del CA— la solicitud de rectificación de la declaración efectuada. Por tanto el servicio aduanero no ha marrado en la conclusión arribada en cuanto a dicha comprobación.

Ahora bien, el total del producto fosfato diamónico descargado por el Buque VIGOROUS fue de

5.381.090 kg., mientras que la totalidad declarada de 5.500.000 kg., según informe obrante a fs. 1 de las actuaciones (fs. 3 digital) y documentación de los DI involucrados. Es decir que se verificó el faltante de 118.910 kg. los cuales representan, respecto de las cantidades descargadas, un 2,16 % del total declarado.

En este orden de ideas, conforme lo establece la normativa vigente en cuanto a tolerancias admisibles, asiste razón a la demandada en cuanto a que las diferencias de mercadería faltante se encuentran contempladas en los parámetros establecidos por el inc. c) del art. 959 del CA y Punto 11.2 del Anexo III de la Resolución General ex-ANA N° 2220/90 y sus modificatorias.

V. Sentado ello, corresponde analizar si la diferencia del 2,16 % de mercadería faltante genera responsabilidad tributaria en los términos del art. 142 ap. 2 del CA.

En este sentido cabe destacar que las tolerancias admitidas se encuentran reguladas por la Resolución ex-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*".

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).

A mayor especificidad y como consecuencia de lo expresado anteriormente, destaco que el objeto de la litis no radica, entonces, en establecer la existencia o no de la diferencia imputada, sino —y específicamente— en determinar las consecuencias legales que la misma pudo haber producido.

El servicio aduanero afirma que al exceder, el faltante, la tolerancia admitida legalmente, sin ser debidamente justificada, la misma generó responsabilidad tributaria en los términos del art. 142 del C.A.

Por su parte, la recurrente sostiene que el faltante imputado por el servicio aduanero no es apto para generar los efectos tributarios previstos en dicho artículo.

Como ya se expresó, en el caso en análisis el porcentaje de faltante determinado ha sido del 2,16 %. Dicho faltante no ha sido justificado por la recurrente en los términos del art. 141 apartado 1 del CA y resulta ser excedente al porcentaje de tolerancia admitido a los efectos fiscales, por las normas referidas precedentemente (0,6 %). Por consiguiente generaría responsabilidad a la recurrente en los términos del art. 142 del CA.

VI. Expuesto lo que antecede, corresponde determinar si la recurrente es responsable de la exigencia tributaria dispuesta en la resolución apelada.

Conforme surge de las constancias de los DI vinculados a la mercadería descargada, la firma importadora abonó los tributos correspondientes a las cantidades declaradas, esto es 2.000.000 kg. —ver DI 20059IC65000347A de fs. 5 (fs. 11 digital) 1.500.000 kg. —ver DI 20059IC65000348B obrante a fs. 6 (fs. 13 digital), 1.000.000 kg. —ver DI 20059IC65000349C obrante a fs. 7 (fs. 15 digital) y 1.000.000 kg. —ver DI 20059IC65000350R obrante a fs. 8 (fs. 17 digital).

En la liquidación practicada a fs. 10 (fs. 21 digital) de las actuaciones administrativas, al valor en aduana de la mercadería faltante se aplicaron las alícuotas IVA (21 %) IVA Adicional (20 %) e Impuesto a las Ganancias (6 %). Así también se calculó la tasa de estadística (3%).

Como se expresó en el considerando precedente, se ha verificado que el faltante de la mercadería fosfato diamónico excede la tolerancia de ley a los efectos fiscales —art. 11.1 de la Resolución ex ANA 2914/94—. Asimismo la recurrente no ha justificado la diferencia resultante mediante carta de rectificación o demás formas previstas en el CA y disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de dos (2) días a contar desde la finalización de la descarga.

La actora consideró que la alícuota del 21 % de IVA no le corresponde por cuanto la importadora abonó la preferencial del 10,5% conforme lo establece la Ley 26050 para las importaciones de fertilizantes que se destinen al uso agrícola.

En este sentido, si bien las empresas agentes de transporte aduanero se encuentran exentas del pago de dicho impuesto en virtud de lo establecido por el art. 7, inc. h), punto 13 de la Ley de IVA, el art. 34 de la reglamentación de la Ley de IVA (Decreto 692/98 modificado por Decreto 1228/98) comprende, dentro de esa exención, a todos los servicios conexos al transporte.

Ahora bien, dicha exención, sin lugar a dudas, se trata de un beneficio impositivo que la ley establece para el tipo de actividad específica en virtud de su naturaleza. No obstante ello dicho beneficio no puede considerarse extensivo a situaciones como la analizada en autos. Ello por cuanto la mercadería faltante se presume importada a consumo y se encuentra gravada por el impuesto en análisis.

La aplicación del impuesto en cuestión se centra sobre el objeto —mercadería— y no es excluyente de quienes son sujetos “beneficiarios” de exenciones en virtud de la actividad que desarrollan —en el caso transporte internacional de cargas—. Claro está que la actora se encuentra excluida de la presentación del Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI) 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.

En función de lo precedentemente expuesto considero que la actora no se encuentra exenta del pago del IVA por el faltante detectado en la descarga.

No obstante lo expresado precedentemente, de las constancias de las actuaciones administrativas, tal como se observa del cuerpo de cada DI involucrado, las operaciones fueron documentadas por la totalidad de la mercadería declarada en los documentos de transporte y se abonaron los tributos que gravaban la importación para consumo del total declarado. Es decir que las importaciones para consumo no se oficializaron sólo por la mercadería efectivamente descargada, sino por el total documentado en cada

conocimiento, por lo que los tributos fueron abonados, incluso, por el faltante que excede el porcentaje de tolerancia admitido. Así también se abonó la tasa de estadística.

En razón de ello, el suscripto considera que no se adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante imputado, en tanto que los mismos fueron abonados por las importadoras en oportunidad de documentar las operaciones en cuestión.

Tampoco corresponde reclamo de suma alguna derivada de la presunta diferencia que, a criterio de la Aduana, existiría entre los montos abonados por las importadoras y los que debería abonar la actora dado que, al momento de oficializarse las respectivas operaciones, la Aduana efectuó el cálculo de las alícuotas aplicables y la importadora abonó la totalidad de los tributos así liquidados.

Distinta sería la situación frente al supuesto en que la importadora hubiera abonado los tributos correspondientes a la mercadería efectivamente descargada, en cuyo caso sí habría correspondido determinar tributos que gravaban la importación para consumo de la mercadería faltante y que le habría correspondido abonar al agente de transporte aduanero, por aplicación de lo dispuesto en el art. 142, ap. 2 del CA.

Así también, en relación a la alícuota reducida de IVA (10,5%) abonada por la importadora 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 agente de transporte aduanero—.

En definitiva no puede desconocerse en el caso en análisis que el beneficio de alícuota reducida establecido por las normas referidas resulta aplicable, amén de que el pago de los tributos fue efectuado por las firmas importadoras por el total de la mercadería declarada, según la alícuota correspondiente al IVA determinada en base a la normativa aplicable.

En síntesis, la primera discusión sobre el casus es que 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 análisis.

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 CA, 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.

La segunda cuestión a disgregar se centra en si, teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, es la aquí recurrente quien debe afrontar el pago de tributo alguno por el faltante en trato, lo que, como se dijo, se encuentra resuelto por el simple hecho de que todos los tributos que componían la exigencia del Fisco, fueron abonados oportunamente por la importadora.

En función de lo precedentemente expuesto considero que no corresponde a la actora abonar saldo alguno en concepto de IVA por el faltante detectado en la descarga respecto del producto fosfato diamónico.

A su vez, en relación a los conceptos de Tasa de Estadística, Iva Adicional e Impuesto a las Ganancias, tal como se ha expresado y se observa en la documentación correspondiente a los DI involucrados, las operaciones fueron registradas por el total de la mercadería declarada, por lo que los conceptos referidos también fueron abonados incluso por la mercadería faltante.

Por todo lo expuesto hasta aquí, corresponde revocar la Resolución apelada.

VII. Amén de lo expresado en el considerando anterior cabe señalar, con relación al allanamiento efectuado por la demandada en el punto III, ap. d) (i) de su escrito de contestación de traslado presentado por IF-2023-112441728-APN-DTD#JGM y presentaciones mediante IF-2023-118112399-APN-DTD#JGM y RE-2023-118109184-APN-DTD#JGM, que las costas serán impuestas a la vencida. Ello por cuanto la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en autos: “Cladd ITA S.A.” fue dictada el 26/11/19, es decir, con anterioridad a la fecha de notificación del Cargo Tributario en cuestión, el cual incluye los conceptos de Iva Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias, como así también la resolución aquí apelada, que confirmó dicho cargo.

VIII. Por lo expuesto **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución N° 15/2023, dictada por el Administrador de la Aduana de San Nicolás en la Actuación Administrativa SIGEA 17211-17-2020.

2. Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.-

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución N° 15/2023, dictada por el Administrador de la Aduana de San Nicolás en la Actuación Administrativa SIGEA 17211-17-2020.

2. Costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, envíese a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.14 14:39:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.15 12:22:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 12:23:09 -03:00