República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-97419538-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Septiembre de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 34.336-A. AGENCIA MARITIMA NABSA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reúnidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Claudia B. Sarquis y Miguel Nathan Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: **"AGENCIA MARITIMA NABSA S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 34.336-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Determinar si las Resolución N° 26/2014 dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en el marco de la actuación N°12509-735-2008, resulta ajustada a derecho, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por AGENCIA MARITIMA NABSA S.A., contra el Cargo N° 1358/2008, formulado por el servicio aduanero a raíz del faltante a la descarga de "fosfato monoamónico" – diferencia de -359.230 kg, (Porcentaje de -2,81%), amparado en el MANI: 08 057 MANI 001720 A, destinaciones Nº 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 20/37vta. se presenta la actora AGENCIA MARITIMA NABSA S.A**,** por medio de apoderado e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal. En primer lugar, señala que no existen pruebas que acrediten dicho faltante por ello es que no podría aplicarse la presunción de importación para consumo del art. 142 del C.A., y argumenta, que tampoco se indican las mediciones de las cuales surgirían dicha cantidad faltante, señala que debería el servicio aduanero haber acreditado las descargas con las mediciones respectivas de cada puerto.

Explica que la Resolución General N° 2914/94 vigente al momento de la descarga del buque, establece que solo los importadores y exportadores pueden optar por el sistema de peso a utilizar para las cargas sólidas a granel. Agrega que la norma precisa que a falta de opción por parte de los mismos, la determinación de peso de las mercaderías sólidas a granel será realizada por el sistema de calado y sondaje

de tanques. Manifiesta que la normativa aduanera reconoce a dicho sistema como al usualmente utilizado al momento de la carga del buque, y es por ello que lo determina como sistema general de control, a menos que el importador o el exportador elijan el método de balanza. Remarca que los sistemas de medición, ya sea a la carga como a la descarga no son elegidos por el A.T.A., motivo por el cual los resultados que arrojen los sistemas de control -cuando estos sean diferentes- no pueden ser imputables al ATA, y solo pueden afectar la responsabilidad de quien ejerció el derecho de opción, es decir, del importador.

Se agravia en cuanto el buque BIG RED descargo mercadería en los puertos de bahía blanca y Necochea, y que, sumadas las cantidades de descarga arrojaría una diferencia menor a la informada por el servicio aduanero. Asimismo, señala que las mediciones mediante sistema de calado, realizado por Cap. Gustavo Gutiérrez & Asoc., y SIGVART SIMONSEN SRL, (control privado de la descarga) arroja que la diferencia de mercadería seria del 0,4%.

Destaca que la posibilidad que establece la normativa no se condice con la responsabilidad solidaria que contempla el art. 142 del C.A., por cuanto le niega al ATA el derecho a que su declaración aduanera sea verificada por el mismo sistema de control que tuvo presente en oportunidad de presentar el manifiesto de carga, afectándose sus garantías constitucionales de igualdad ante la ley y de defensa en juicio.

Manifiesta que los resultados arrojados por el sistema de medición por balanza resultan inoponibles al A.T.A, y carecen de virtualidad a los efectos de acreditar el presunto faltante de 2,81%, en la medida que, para la determinación de la diferencia a la descarga el servicio aduanero ha comparado los resultados de las mediciones con las cantidades declaradas en el MANI, las cuales se corresponden con aquellas consignadas en los conocimientos de embarque según medición por calado en puerto de origen y argumenta que de haberse aplicado la misma técnica de medición a la carga y a la descarga, la diferencia hubiera sido del 0,4% dentro de la tolerancia legal. Cita jurisprudencia.

Se agravia del reclamo tributario sobre el faltante, por considerarse exento del pago de IVA. Señala que la disminución de la alícuota de IVA en un 10,5% se fundó en la Ley 26.050 que estableció la reducción para las importaciones definitivas de fertilizantes químicos para uso agrícola. Cita normativa y jurisprudencia.

Que con relación al IVA adicional considera aplicable la Res. Gral AFIP N° 2238/07 por tratarse de un faltante a la descarga del año 2008. Explica que conforme lo establece la citada norma el contribuyente que tuviere un certificado de importación (CVDI) se encuentra excluido de la aplicación del régimen de percepción del IVA y del impuesto a las ganancias. Arguye que se encuentra excluida de presentar el CVDI por encontrarse exenta del IVA, y que además corresponde considerarla como consumidor final. Señala que aun considerando que no estuviera exenta del pago del IVA, siendo procedente la alícuota reducida de dicho impuesto en virtud de lo establecido por la Ley 26.050, considera aplicable el art. 14 de la Res. Gral AFIP N° 2238/07 que reduce la alícuota en un 10% en el IVA adicional en aquellas importaciones de bienes sujetos a una alícuota de IVA preferencial.

Alega sobre la improcedencia de la tasa de estadística y derecho de importación, toda vez que al momento de la importación, la mercadería en cuestión no se encontraba gravada por dichos aranceles. Asimismo, sostiene que la DGA carece de competencia para la determinación de los tributos reclamados, facultad

originaria de la DGI.

Finalmente, se agravia por cuanto el Administrador ha confirmado un cargo cuya validez es cuestionable a la luz de los principios básicos del derecho administrativo, debiendo encontrarse debido y legalmente fundado, entendiendo, que el cargo debería complementarse con algún acto administrativo que tipifique la conducta del ATA, impute la obligación de pago y fundamente su derecho. Considera que el cargo por carecer de los requisitos esenciales para constituirse en un acto administrativo deviene nulo, y por consiguiente, no existe fundamento para la obligación tributaria liquidada. Concluye destacando que la actuación y responsabilidad del ATA se limitó a la presentación del manifiesto de carga, resaltando que no es responsable de la presentación de la destinación aduanera, ni es obligado principal del pago de tributos ni debe responder solidariamente por él. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del caso federal, y solicita se revoque la resolución aduanera.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 47/52 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la recurrente. Niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas.

Señala que la actora no aportó ninguna prueba en el plazo fijado en el art. 142 del C.A. sobre la justificación del faltante, por lo que rige la presunción de su importación a plaza que no admite prueba en contrario. Insiste en que al no haberse justificado las diferencias de mercadería detectadas en sede aduanera en la forma y tiempo que establece el art. 142 del C.A., y consentido que fuera el acto verificatorio por la recurrente cobra plena aplicación la presunción “iure et de iure” contenida en dicho artículo, resultando la responsabilidad tributaria de la recurrente en la operación de marras.

Destaca que respecto al agravio de que el buque descargo mercadería en los puertos de bahía blanca y Necochea, y que, sumadas las cantidades de descarga arrojaría una diferencia menor a la informada por el servicio aduanero, señala que conforme surge de los actuados se solicito que las diferentes aduanas informen las cantidades declaradas y descargadas por el buque BIG RED en el mes de mayo de 2008, las que informaron a fs. 31/40, 41/60 y 65 de las act. adm.

Que al faltar mercadería a la descarga sin haber sido justificado el faltante en las formas previstas por la ley, se presume sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, considerándose al transportista y a su agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las obligaciones tributarias.

Se refieren a las mediciones por sistema de control de calados y sondaje de tanques (draft survey). Manifiesta que la actora no acreditó ser beneficiaría de exención alguna, y aclara que el sujeto pasivo de la obligación tributaria por la diferencia constatada no es el importador sino el transportista y que la actora es responsable solidaria con el transportista no con el importador. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas involucradas en la causa, plantea la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

IV.- Las actuaciones administrativas se inician a fs. 1/4vta. con el procedimiento de impugnación, presentado el 10/10/2008, por AGENCIA MARITIMA NABSA S.A., mediante SIGEA N° 12509-735-2008 contra el reclamo de pago de tributos Cargo N° 1815/2008, formulado con motivo del faltante a la descarga constatado en los conocimientos de embarque 7, 8 y 9 vinculados a la operación 08 057 MANI 001720 A. A fs. 10 obra la Nota de fecha 28/10/2008 por medio de la cual se agregan los antecedentes del Cargo Nº 1358/08. A fs.11 obra la Nota N° 730/2008 (oficina B) de fecha 28/05/2008, por medio de la cual se informa que se constata una diferencia de -359.230 kg, entre lo declarado en el MANI: 08 057 MANI 001720 A y lo descargado. A fs. 12/20 obra la copia de los despachos 08 057 IC65 000044V, 08 057 IC65 000043U, 08 057 IC65 000045W y la copia del manifiesto marítimo de importación 08 057 MANI 001720 A. A fs. 21 obra la Nota de fecha 28/05/2008, por medio de la cual se informa que la totalidad de la mercadería manifestada ha sido objeto de destinación a consumo y se han abonado los tributos por parte del importador, y la Nota N°2383/2008 que remite las actuaciones a los fines que se realice el aforo de la mercadería en los términos del art. 142, inc. 2) al ATA. A fs. 22 obra la Nota N°730/08 en la cual se procede al aforo de la mercadería en cuestión (08/07/08). A fs. 23 obra el Cargo 1378/08 con fecha 19/09/2008. A fs. 24 se presenta el A.T.A y solicita fotocopias. A fs. 25 obra la constancia de recepción de correspondencia (notificación cargo) de fecha 29/09/2008. A fs. 27 se tiene por presentado a AGENCIA MARITIMA NABSA S.A. (20/04/2011- notificada a fs. 28 con fecha 30/04/11). A fs. 29/30 se solicita a la aduana de Necochea y Bahía Blanca que informen las cantidades descargadas de los insumos en cuestión, y remita la documentación pertinente. A fs. 31/60 se remite la información y documentación solicitada. A fs. 61 los autos pasan para alegar (notificado a fs.62/63). A fs. 64 obra la Nota de fecha 21/10/2011 solicitando que se emita informe técnico en relación a la diferencia de cantidad resultante atento la información agregada de las aduanas de Necochea y Bahía Blanca. A fs. 65 obra la Nota 272/11 (24/10/2011) en la cual se informa: *"…que la sumatoria de la mercadería descargada en Puertos de Necochea, San Nicolás y San Lorenzo (P.A. 3105.40.90.190R) fue de un total de 20.943,125 T, la que cotejada con la cantidad documentada en ambos puertos (21.301.735 Ton) arroja una diferencia en menos de 358,610 Ton lo que significa un 1.68% (16.83 por mil) del total documentado"*. , y se informa que el pesaje fue controlado por balanza fiscal. A fs. 66/68 obra el Dictamen N°1/2014 de fecha 06/01/2014. A fs. 69/71 obra la resolución aquí apelada por la cual se rechaza la impugnación interpuesta contra el cargo N°1358/2008.(notificado a la actora el 21/02/2014 ver a fs. 74).

V.-A fs. 53 se abre la causa a prueba, la que se produce a fs. 61/65, 67, 69/71, 73/79, 85/91 y 101/102. A fs. 107 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 120 y 123 se elevan los autos a la Sala "G" y se los pone para alegar. A fs. 132/vta., se agrega el alegato de la representación fiscal, y a fs. 132/144 se incorpora el de la actora. A fs. 146 se pasan los autos a sentencia.

VI.- Que corresponde resolver en autos si la Resolución N° 26/14 (AD SALO) mediante la cual se rechaza el procedimiento de impugnación, y se confirma el Cargo N° 1358/08 formulado a la actora, en su carácter de agente de transporte aduanero de la operación, en concepto de tasa de estadística, IVA adicional y derechos de importación por el presunto faltante de mercadería constatado a la descarga, se ajusta a derecho.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 57 del C.A., el agente de transporte aduanero es la persona de existencia visible o ideal que en representación de los transportistas tiene a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero

conforme las condiciones previstas en el Código Aduanero. En ejercicio de la mentada representación, presenta la documentación del medio de transporte -arts. 135 y 136 del C.A.- confeccionada sobre la base de los datos aportados por el capitán y los cargadores, asumiendo frente a la aduana la responsabilidad tanto tributaria como infraccional por los hechos previstos expresamente en el Código Aduanero conforme lo dispuesto en los arts. 780 y 909 del citado cuerpo legal.

Que del cotejo de las actuaciones administrativas surge que al finalizar la descarga del buque CN BIG RED en el Puerto de San Lorenzo sobre un total de 12.801.735 kg de (fosfato monoamónico) declarados en el MANI: 08 057 MANI 001720 A, y amparados por los conocimientos de embarque N° 7, 8 y 9, se descargaron 12.442.505 kg, detectando la Aduana de San Lorenzo un faltante de 359.230 kg. equivalente al -2,81% del total de la carga. Dicha mercadería se encontraba destinada a la firma importadora Mosaic de Argentina S.A., siendo despachada a plaza mediante los despachos de Importación N° 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W con cumplido no conforme. (Ver fs. 11/20 act. adm.)

Que, consecuentemente, la Aduana de San Lorenzo formuló cargo a la actora en los términos el art. 142 del C.A. en concepto de tributos por el faltante a la descarga que al no haber sido justificado, hizo presumir a la Aduana, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante fue importada para consumo, considerándosela como responsable de las obligaciones tributarias.

Que, conforme lo establecido en el art. 142, ap. 1, del C.A. *"Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los art. 135 y 136, deberán justificarse las 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"*.

A su vez, el ap. 2, prevé 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, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsable de las correspondientes obligaciones tributarias."*

Cabe destacar que las tolerancias admitidas, se encuentran reguladas por la Resolución ANA N° 2220/90, según la modificación introducida por la Resolución 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…"*.

VII.- Que la recurrente argumenta que en la operación cuestionada no se han producido faltantes que justifiquen una exigencia tributaria en los términos del citado artículo, desconociendo la validez de las constancias de los pesajes realizados por la Aduana en los que se habría constatado el faltante. Sostiene que parte de la mercadería fue descargada en el puerto de Bahía Blanca y Necochea con anterioridad al puerto de San Lorenzo donde se completó la descarga.

Que deben desestimarse los agravios de la recurrente relativos a la falta de constancias que acrediten las cantidades efectivamente descargadas del buque CN BIG RED. Ello, en razón de que en el reverso de los

despachos de Importación N° 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W, mediante los cuales se documentó la importación a consumo de la mercadería amparada con el MANI N° 08 057 MANI 001720 A (Conocimiento de embarque N° 7, 8 y 9) lucen las intervenciones realizadas por el funcionario aduanero actuante en la operación, debidamente suscripta, que da cuenta de la cantidad efectivamente descargada y librada a plaza. A ello, se agrega que los tickets de los pesajes realizados a la mercadería en cuestión de los que se desprenden las cantidades efectivamente descargadas fueron adjuntados a las act. adm., (ver fs. 12/20 de las act. adm.), conforme se detalla en el siguiente cuadro:

MANIFIESTO	08 057 MANI 1720 A	ADUANA SAN LORENZO		
MERCADERIA	TOTAL DECLARADO POR EL ATA	TOTAL DESCARGADO	DIFERENCIA CONSTATADA	OBS
FOSFATO MONOAMONICO	2.500,00	2.463,510	-36,490	CONOCIMIENTO 7 DESTINACION: 08 057 IC65 000044 V. CONFORME DECLADO: NO - RECTIFICACION : SI. TICKET BZA FS. 19/20 ACT. ADM.
FOSFATO MONOAMONICO	4.001,735	3.855,780	-145,955	CONOCIMIENTO 8- DESTINACION 08 057 IC65 000043 U. CONFORME DECLADO: NO - RECTIFICACION : SI. TICKET BZA FS. 19/20 ACT. ADM.
FOSFATO MONOAMONICO	6.300,00	6.123,215	-176,785	CONOCIMEINTO 9 - DESTINACION: 08 057 IC65 000045 W. CONFORME DECLADO: NO - RECTIFICACION : SI. TICKET BZA FS. 19/20 ACT. ADM.
TOTALES	12.801,735	12.442,505	-359,230	

Que de la prueba solicitada en sede aduanera surge que las cantidades declaradas y descargadas por el buque BIG RED en el puerto de Bahía Blanca mediante la declaración sumaria 08003MANI000348T, despacho - ,el 14/05/2008 al 15/05/2008, A.T.A.: Marítima y Comercial Helénica, fueron conforme a lo declarado, según la documentación agregada a fs. 31/39 de las act. adm., y pesado mediante balanza terrestre (v. a fs. 77 de autos).

MANIFIESTO	08003MANI000348T	ADUANA BAHIA BLANCA	ATA. MYC HELENICA SRL	
MERCADERIA	TOTAL DECLARADO	TOTAL DESCARGADO	DIFERENCIA	OBS
FOSFATO	4.000,00	3.996,920	-3,080	DI: 08 003 IC65

MONOAMONICO				000067R . CONFORME DECLADO: SI - RECTIFICACION : NO. (Ver. Fs. 31/39 ACT. ADM).
TOTALES	4.000,000	3.996,920	-3,080	Ver. Fs. 31/39 ACT. ADM y Nota Nº 616/2014 a fs. 77 de autos.

Asimismo, respecto a la mercadería declarada y descargada en el puerto de Necochea declaración sumaria 0804MANI00075R, A.T.A.; BRISAMAR S.A., despachos de importación 08 004 IC05 00002B, 08 004 IC05 00004D, 0804IC65000016M, 0804IC65000015L, 08 040 IC05 000003C, el 9/05/2008 al 13/05/2008, surge del reverso de la destinación, que no fueron conforme a lo declarado (ver a fs. 41/60 de las act. adm), y el sistema de medición utilizado en la descarga de dicho producto: Pesaje en balanza fiscal del Consorcio de Gestión, sito en ZPA Margen Necochea de Puerto Quequén.(v. a fs. 89 de autos) .

MANIFIESTO	0804MANI00075R	ADUANA NECOCHEA	ATA. BRISAMAR S.A.	
MERCADERIA	TOTAL DECLARADO	TOTAL DESCARGADO	DIFERENCIA	OBS
S10	1.000,00	1.020,70	20,700	DI: 0804IC65000016M. CONFORME DECLARADO: NO RECTIF.: NO (ver a fs. 41/60 act adm)
S10	1.000,00	1.020,70	20,700	DI: 08 004 IC05 00004D. CONFORME DECLARADO: NO RECTIF.: NO (ver a fs. 41/60 act adm)
S10	2.961,99	3.023,16	61,170	DI: 08 040 IC05 000003C.CONFORME DECLARADO: NO RECTIF.: NO (ver a fs. 41/60 act adm)
FOSFATO MONOAMONICO	1.500,00	1.500,00	0,000	DI: 0804IC65000015L.CONFORME DECLARADO: SI RECTIF.: NO (ver a fs. 41/60 act adm) y Nota Nº004/15 a (a fs.89 de autos)
FOSFATO MONOAMONICO	3.000,00	3.000,620	0,620	DI: 08 004 IC05 00002B. CONFORME DECLARADO: NO RECTIF.: SI. (ver a fs. 41/60 act adm)
TOTAL FOSFATO MONOAMONICO	4.500,00	4.500,620	0,620	A FS. 41/60 ACT.ADM

Que de la Nota N° 272/11 de fecha 24/10/2011 surge que: *"…de la sumatoria de la mercadería descargada en Puertos de Necochea, San Nicolas y San Lorenzo (P.A. 3105.40.90.190R) fue de un total de 20.943,125 Ton, la que cotejada con la cantidad documentada en ambos puertos (21.301,735 Ton) arroja una diferencia en menos de 358,610 Ton, lo que significa un 1.68% (16,83 por mil) del total documentado."* Y asimismo, se informa que el peso de la mercadería en el puerto de San Lorenzo fue controlado por balanza fiscal., (ver a fs. 65 de las act. adm.).

Que de la prueba producida en estos autos, surge que: el fosfato monoamónico es utilizado como fertilizante de uso agrícola, y puede ser producido en forma granular o en polvo, y asimismo, informa su composición 12% de nitrógeno (N) y 62% de fosfato (P2O5), clasifica en la PANCM 3105.40.00 (ver a fs. 64/65 y 69).

Que la recurrente sostiene que las mediciones realizadas por la empresa SIGVART G.J.SIMONSEN Y CIA S.R.L., arrojan una diferencia menor a la informada por el servicio (v. a fs. 7/16 de autos), sin embargo, no surge de los antecedentes del caso, que se haya formulado en esa oportunidad observación alguna acerca de los resultados obtenidos, solicitando una contra medición y/o designación de un perito, en los términos de la Resolución 2220/90, situación que no se encuentra acreditada en autos.

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 .

Que, en el caso el faltante constatado (en menos) -359.230 kg de insumo, por la aduana de San Lorenzo, se encuentra acreditado conforme surge del reverso de los despachos de Importación N° 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W, de las intervenciones realizadas por el funcionario aduanero actuante en la operación debidamente suscripta, y de los tickets de los pesajes realizados a la mercadería en cuestión, y de lo declarado en el MANI N° 08 057 MANI 001720 A (Conocimiento de embarque N° 7, 8 y 9) (ver fs. 12 a 20 de las act. adm.).

Que en cuanto a las mediciones practicadas la Aduana de San Lorenzo manifestó que la única que tiene efectos legales y sirve para determinar si hubo diferencias a la descarga es la efectuada por el servicio aduanero conforme a sus facultades de control.

Que por lo expuesto corresponde considerar a los faltantes constatados por el servicio aduanero como efectivamente producidos.

Que en lo que se refiere a los métodos de medición y su exactitud, es criterio de este Tribunal que los métodos o sistemas de medición draft survey, y balanza fiscal, al igual que otros similares, son equivalentes en su exactitud y confiabilidad siempre que no medie error o impericia en su aplicación.

Que, asimismo, respecto de los diferentes sistemas de pesaje debe señalarse que este Tribunal en el Plenario Supermar S.A. del 31/08/05 fijó la siguiente doctrina legal: "*La tolerancia del seis por mil fijada expresamente, a los efectos fiscales, para la medición por el sistema de calados y sondajes de tanques (draft survey) resulta también aplicable a otros sistemas de pesaje, como el de balanza "*

A mayor abundamiento, el fundamento del voto mayoritario fue; *"Que, básicamente, los dos sistemas de medición (control de calados o balanza fiscal) resultan equivalentes en cuanto a su verosimilitud y, no mediando error o impericia en su aplicación, ambos poseen, a los efectos aduaneros, el mismo grado confiabilidad y exactitud, así como también el mismo grado de error o riesgo de inexactitud, por lo que debe aceptarse necesaria, equitativa y razonablemente, el mismo grado de tolerancia en las mediciones."*

Que en autos, no ha sido desvirtuado por la recurrente por lo que corresponde atenerse a las tolerancias específicas establecidas para las mediciones realizadas por este tipo de sistema de medición, mencionadas por la Resolución N° 2220/90.

Que en virtud de lo expuesto, se desprende que no se ha aportado en autos prueba inequívoca que torne inaplicable la presunción del art. 142 del C.A., y demuestre que el acto administrativo atacado no resulta valido.

VIII.- Que en cuanto al cuestionamiento efectuado por la actora, relativo a las facultades de la aduana para percibir y determinar las exigencias tributarias en materia de IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias, cabe puntualizar que, contrariamente a lo que sostiene la referida parte, el IVA y las percepciones del IVA y de ganancias constituyen tributos cuya percepción le ha sido encomendada a la aduana en los términos del art. 1 inc. c) de la ley del IVA, y Resoluciones DGI 3431/91, 3543/92 modif. por Res. DG1 3964/95 y modif. y Decretos N° 2394/91 y 1076/92.

IX.- Que expuesto lo que antecede, corresponde determinar la procedencia o improcedencia de la exigencia tributaria.

Que, conforme surge de la liquidación practicada por la Sección 'B" a fs. 22 de las act. adm., sobre el valor en aduana de la mercadería faltante se aplicaron los alícuotas derechos de importación 5%, Tasa de estadística 0,5%, y I.V.A Adicional (20%), no abonadas por los importadores al documentar la destinación Nº 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W manifiesto 08 057 MANI 000001720 A.

Que la actora manifiesta que según de la Nota obrante a fs. 21 de las act. adm., la obligación tributaria se encontraría satisfecha en su totalidad.

Que el fisco al contestar el recurso de apelación reconoce que los importadores abonaron la totalidad de los tributos, pero sostiene que el cargo corresponde a la diferencia de alícuota respecto del régimen general, toda vez que el recurrente carece de las excepciones que gozan los importadores.

Que en cuanto al agravio de la recurrente referido a que los tributos que se le exigen fueron oportunamente abonados por la importadora, corresponde aclarar, que es pacífica la jurisprudencia respecto de la responsabilidad tributaria del agente de transporte aduanero y el transportista por la mercadería faltante a la descarga, quienes responden en forma solidaria por los tributos que gravan la importación para consumo de conformidad con lo dispuesto por el art. 142 del C.A. sin perjuicio de que dicha obligación pueda ser extinguida total o parcialmente por una persona distinta de los mencionados precedentemente (el importador o consignatario) siendo extratributarias las acciones de resarcimiento de éste respecto de aquellos.

Que las obligaciones tributarias derivadas de la importación para consumo, para el caso en cuestión, comprenden los derechos de importación, la tasa de estadística, y las percepciones de IVA liquidados por la aduana.

Que respecto al planteo de la actora respecto de que se encuentra exenta del pago de IVA por entender que los servicios de los agentes de transporte aduanero se encuentran exentos de su pago por ser servicios conexos al comercio internacional. En torno a este punto, debe señalarse que la exención establecida en el art. 7, inciso h), apartado 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (T.O. 1997, Decreto n° 280/97) sólo se aplica a la efectiva prestación de servicios conexos al transporte, por lo que no corresponde considerar incluidos en esa situación a hechos ajenos a esa efectiva prestación, tales como la importación a consumo irregular producida (en virtud de la presunción legal del art. 142 del C.A.) en razón del faltante verificado a la descarga. Se trata, en este caso, del hecho imponible aduanero de la importación de la mercadería que no se vincula a los servicios de transporte.

Que, en cuanto a la exigencia a la actora al pago del 20% en concepto de IVA adicional, cabe señalar que la recurrente no ha acreditado ser beneficiaria de alguna exención respecto del adicional de IVA. A la vez, resulta aplicable al caso el art. 10 de la Resolución General AFIP N° 591/99. Mediante dicha Resolución, se 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 DGA.

Que, en el caso de autos, la firma AGENCIA MARITIMA NABSA S.A. (A.T.A.) no estaba al tiempo del hecho imponible irregular, que motivó la exigencia tributaria, inscripta en el aludido Registro, es decir no era una firma importadora/exportadora. No tenía, por ende, el aludido C.V.D.I, ni acreditó estar incluida en alguna de las condiciones enunciadas en el segundo párrafo del art. 1 de dicha Resolución General AFIP 591/99. Parlo tanto, no quedó excluida (art. 11 de la citada Resolución General AFIP 591/99) de la aplicación de las alícuotas "sustitutivas" (sustitutivas de las alícuotas de las RG DGI Nº 3431, 3543 y sus modificatorias y complementarias) dispuestas en el art. 10 de la citada Resolución General (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) siendo para el caso del 20% de IVA adicional.

Por lo explicado, resulta exigible a la actora la diferencia por las percepciones de IVA adicional, respecto de la mercadería faltante y en infracción.

No obstante lo expuesto, corresponde señalar que la reciente 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, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir el importe exigido en concepto de IVA adicional.

Que, por la manera en que se resuelve en este punto, aplicación jurisprudencial sobreviniente no invocada por las partes, corresponde que las costas sean impuestas en el orden causado.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 22 de las actuaciones administrativas, conforme se detalla a continuación:

V.A	**378.570,94**	
D. I	**5,00%**	**18.928,55**
T.E	**0,50%**	**1.892,85**
BASE IVA	**$0,00**	
IVA	**0%**	
IVA ADIC	**0%**	
IIGG	**0%**	
TOTAL DOLARES		**20.821,40**

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a dólares veinte mil ochocientos veintiuno con 40/100 cvos.- (U$S 20.821,40.-), en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, (importe que deberá convertirse utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago).

Que los intereses adeudados por la actora son los devengados a partir del vencimiento del plazo de diez días desde la notificación del cargo N° 1358/08, ello es el 29/09/2008, por lo cual los intereses deben computarse a partir del 13/10/2008 hasta la fecha de su pago, de acuerdo a lo establecido por el art. 794 y

concordantes del Código Aduanero.

Que, en virtud de todo lo expuesto, **voto por**:

1.-Confirmar parcialmente la Resolución N° 26/2014 (AD SALO), dictada por del Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación SIGEA 12509-735-2008, declarando que la deuda tributaria asciende a dólares estadounidenses veinte mil ochocientos veintiuno con 40/100 cvos.- (U$S 20.821,40.-) en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, importe que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago (Res. Gral. 3271/2012), con más los intereses devengados desde el 13/10/2008 hasta la fecha de total y efectivo pago (conforme art. 794 C.A.).

2.- Costas a cargo de la actora vencida respecto de los rubros derecho de importación y tasa de estadística, y costas en el orden causado, con relación al concepto de IVA adicional, por aplicación de la reciente 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)".

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Que los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Que coincido con lo manifestado en los Considerandos VI y VII del voto del vocal preopinante en torno a la constatación del faltante no justificado en tiempo y forma y la consecuente aplicación de la presunción de importación a consumo prevista por el art. 142 del C.A. que da nacimiento a la responsabilidad tributaria de la actora.

III.- Que, no obstante ello, disiento en relación a lo expresado en los Considerandos VIII y IX en torno a la procedencia del pago de los tributos reclamados en la Resolución apelada. Ello debido a que, conforme resulta de las Destinaciones Nº 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 08 057 IC65 000045 W - cuyas copias obran a fs. 12/20 de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa- por medio de las cuales se documentó la importación para consumo de la mercadería declarada en el Manifiesto Nº 08 057 MANI 001720 A, **el importador abonó los tributos por la totalidad de la mercadería allí declarada, incluido el faltante de Kgs.** 359.230 kg de "fosfato monoamónico".

En virtud de lo señalado, cabe concluir que la actora no adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante de mercadería que se le imputa en relación al Manifiesto Nº 08 057 MANI 001720 A, en tanto, los mismos, han sido abonados por el importador en oportunidad de documentar la operación referida. Al documentar las destinaciones de importación en el SIM, se liquidaron los rubros correspondientes y las alícuotas aplicables, que fueron abonados (ver campo "Liquidación" de los D.I. de donde surgen los tributos liquidados y abonados con la letra "P"), por lo que no cabe exigir el pago de los mismos.

Que distinta sería la solución para el caso en que el importador solo hubiera abonado los tributos correspondientes a la mercadería efectivamente descargada, ya que en tal supuesto sí hubiera correspondido determinar los tributos que gravaban la importación a consumo de la mercadería faltante

que debería haber abonado el agente de transporte aduanero, en virtud de la aplicación del art. 142 ap. 2 del C.A.

Por ende, propicio que se deje sin efecto la exigencia tributaria efectuada a la actora y se revoque la resolución aduanera apelada.

Que por todo lo expuesto, **voto por:**

Revocar la Resolución N°26/2014 dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en la Actuación Nº 12509-735-2008, y consecuentemente el Cargo N° 1358/2008 de esa Aduana. Costas por su orden atento que mi criterio no es compartido por mis colegas de Sala.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

1.-Confirmar parcialmente la Resolución N° 26/2014 (AD SALO), dictada por del Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en la Actuación SIGEA 12509-735-2008, declarando que la deuda tributaria asciende a dólares estadounidenses veinte mil ochocientos veintiuno con 40/100 cvos.- (U$S 20.821,40.-) en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, importe que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago (Res. Gral. 3271/2012), con más los intereses devengados desde el 13/10/2008 hasta la fecha de total y efectivo pago (conforme art. 794 C.A.).

2.- Costas a cargo de la actora vencida respecto de los rubros derecho de importación y tasa de estadística, y costas en el orden causado, con relación al concepto de IVA adicional, por aplicación de la reciente 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)”.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente archívese

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.09.13 22:18:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.09.14 17:08:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.09.14 17:20:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 17:21:40 -03:00