Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-16035597-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Febrero de 2024

Referencia: Sentencia. Expte. Nº 37.978-A. Ref.: 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 37.978-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.-Objeto del Proceso: Determinar si la Resolución N°105/2017 dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, el marco de la actuación N°12511-29-2017, resulta ajustada a derecho, en tanto rechaza la impugnación formulada por AGENCIA MARITIMA NABSA S.A, y confirma el Cargo Nº 1214/2015, con respecto al faltante de mercadería amparado en el manifiesto de carga 15057MANI000164W.

II.-Fundamentos de la apelación: A fs. 15/22, se presenta la actora AGENCIA MARITIMA NABSA S.A**,** por medio de apoderado e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal. Hace una breve reseña de los hechos. En primer lugar, señala que el faltante no se encuentra probado toda vez que no obran constancias en las actuaciones administrativas que den cuenta las diferencias verificadas por el servicio aduanero en relación con la carga documentada y descargada en el Puerto San Lorenzo. Por ello, niega el faltante a la descarga verificada de 150.784 kg de fosfato monoamónico. Destaca que de acuerdo a la medición realizada a bordo mediante el sistema de calados, el buque descargo 5.266.695 kg. Cita jurisprudencia.

Manifiesta que la merma del producto no es responsabilidad del transportista. Hace mención al art. 142 C.A. Cita jurisprudencia.

Se agravia en cuanto al reclamo tributario por entender que se encuentra abonado por el importador por la totalidad de la mercadería por lo cual entiende que no corresponde su pago y asimismo, cuestiona que se le haya intimado el pago en moneda extranjera. Cita jurisprudencia. En cuanto al pago del IVA se agravia en cuanto al porcentaje intimado, así como también respecto al IVA adicional y percepciones ganancias. 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. 32/38vta., 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 cuestión de autos se rige conforme lo dispuesto por el art. 142 del C.A, toda vez que la actora no justifico oportunamente las diferencias constatadas por el servicio aduanero. Por lo tanto, no justificadas las diferencias en el plazo establecido y consentido el acto verificatorio por la recurrente, permite concluir configurada la conducta endilgada a la actora. Cita art. 142 de C.A. Asimismo, manifiesta 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, siendo en el caso el agente de transporte aduanero responsable de la obligaciones tributarias. Cita jurisprudencia.

Señala que si bien, en las actuaciones se encuentra acreditado el pago de los tributos por parte del importador pero con preferencia arancelaria, beneficio pertenece a la importadora por lo cual el ATA debe abonar alícuotas diferentes por no encontrarse encuadrado dentro de ningún beneficio que se encuentre acreditado en autos. Cita jurisprudencia.

Por lo cual, los porcentajes, IVA y percepciones IIGG e IVA, reclamados corresponden por la diferencia de la alícuota respecto del régimen general, también señala que los montos liquidado fueron en moneda extranjera. Cita normativa. 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.- Que a fs. 40 se abre la causa a prueba, la que se encuentra producida conforme las constancias obrantes a fs. 50/89 y 101/106. A fs. 113 se declara la clausura del período probatorio. A fs. 122 se elevan los autos a la Sala G y se llama a las partes a alegar. A fs. 126/128 obra el alegato de la actora y a fs. 131/132 obra el alegato de la representación fiscal. A fs. 134 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

V.- Que de la actuación administrativa N° 12511-29-2015 obra a fs. 1/15 la Nota Nº 75/2015 en el cual se informa el resultado de la descarga de la mercadería “FOSFATO MONOAMONICO” declarada en el 15057MANI000164W (04/02/2015) con una diferencia en menos de 150.784 (equivalente -2,87%), dejándose constancia que el ATA no ha efectuado presentación que justifique la diferencia (se acompaña MANI y copia de las destinaciones Nº15057IC65000006R /7S/8T/9U). A fs. 16 obra la Nota Nº 61/15 (11/08/15) en la cual se realiza el aforo de la mercadería. A fs. 17 obra el Cargo Nº 1214/15 de fecha 01/09/15 en cuestión y su notificación con fecha 14/09/2015 (v. fs. 20). A fs. 21/24vta. la actora impugna el cargo. A fs. 32 se tiene por presentada a la actora y por promovido el procedimiento de impugnación. A fs. 37 la recurrente solicita pronto despacho. A fs. 44/45 acredita diligenciamiento de oficio dirigido a DGA a los fines que acompañe los manifiesto de carga del buque de enero 2015, las destinaciones de importación correspondientes a las partidas de fosfato monoamónico, y se informe las cantidades descargadas. A fs. 53/67 la Aduana de San Nicolás informa mediante la Nota Nº 83/2016 que el buque MARINE PRINCESS descargo una cantidad de 1.041,74 de fosfato diatónico y 3.150 fosfato monoamonico y acompaña documental relativa. A fs. 69/122 la Aduana de Necochea mediante la Nota Nº 305/16 (AD NECO) acompaña documental relativa a la descarga realizada por el buque en dicho puerto. A fs. 123 se clausura el periodo probatorio. A fs. 128 atento a la documental acompañada se procede a realizar nuevamente tomándose en cuenta lo descargado en más en la Aduana de Necochea y quedando una diferencia (en menos) de -111.616 kg. A fs. 129 obra la Nota Nº 53/07 (01/02/2017) se realiza nuevamente el aforo de la mercadería. A fs. 131/132 obra el Dictamen Nº 5/2017. A fs.

133/166 obran planillas de pesaje del buque MARINE PRINCESS (31/01/15) . Finalmente, a fs. 172/175 obra la Resolución Nº 405/2017 (AD SALO), aquí apelada.

VI. Corresponde, resolver en autos, si la Resolución N°405/17 (AD SALO) mediante la cual se rechaza el procedimiento de impugnación, y se confirma el Cargo N° 1214/15 formulado a la actora, en su carácter de agente de transporte aduanero de la operación, en concepto de tasa de estadística, IVA, IVA adicional y ganancias por el presunto faltante de mercadería constatado a la descarga, se ajusta a derecho.

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 MARINE PRINCESS en el Puerto de San Lorenzo sobre un total de 5.250.000 kg de (fosfato monoamónico) declarados en el MANI: 15057 MANI 000164W, y amparados por los conocimientos de embarque 011, 012, 013 y 014 TPA-11, se descargaron 5.099.216 kg, detectando la Aduana de San Lorenzo un faltante de 150.784 kgs., equivalente al -2,87% del total de la carga. Dicha mercadería se encontraba destinada a las firmas PROFERTIL S.A, y AGROSERVICIOS PAMPEANO S.A. y YPF S.A, siendo despachada a plaza mediante los despachos de Importación N° Nº15057IC65000006R /7S/8T/9U (ver fs. 3/15 act. adm.).

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 el buque descargo previamente en los puertos de Necochea y Ramallo, descargando

en el primer puerto 3.187.344 kg y en el segundo puerto 3.151.028 kg.

Según, lo informado por la aduana de San Nicolás y Necochea descargo en dichos puertos (v. a fs. 53/66, Nota Nº83/16 a fs. 67, a fs. 69/122) y del Informe de fecha 02/01/07 Unidad Control Operativo, producido por la aduana de San Lorenzo (v. a fs.128) resulta:

Cuadro I:

MANIFIESTO	CONOC	DESTINACION	DECLARADO	CONSTATADO	DIF	OBS	ADUANA
15059MANI000118A	5	15059IC6500010Y	1.050.000,00	1.050.000,00	0,00	CONFORME	SAN NICOLAS
15060MANI000118A	6	15059IC6500009W	2.100.000,00	2.100.000,00	0,00	CONFORME	SAN NICOLAS
15040MANI000010E	4	15040IC65000002F	1.050.000,00	1.070.500,00	20.500,00		NECOCHEA
15041MANI000010E	7	15040IC6500003G	1.050.000,00	1.064.150,00	14.150,00	39.168,00	NECOCHEA
15042MANI000010E	10	15040IC6500004H	1.048.176,00	1.052.694,00	4.518,00		NECOCHEA
15057 MANI 000164W	11	15057IC65000006R	1.050.000,00	1.019.844,00	-30.156,00		SAN LORENZO
15058 MANI 000164W	14	15058IC65000007S	2.100.000,00	2.039.686,00	-60.314,00		SAN LORENZO
						-150784	
15059 MANI 000164W	13	15059IC65000008T	1.000.000,00	971.280,00	-28.720,00		SAN LORENZO
15060 MANI 000164W	12	15060IC65000009U	1.100.000,00	1.068.406,00	-31.594,00		SAN LORENZO
TOTAL = Calculo diferencia descarga en más Aduana de Necochea y en menos San Lorenzo (INFORME fs. 128)							**-111,616**

De dicho informe se observa que el servicio aduanero tuvo en cuenta todas las cantidades desembarcadas en los distintos puertos para señalar que existió una diferencia (en menos) de -111.616 kg.

Por lo cual, la diferencia equivale al -2,13% por debajo de lo declarado en el 15060MANI000164W (diferencia entre el sobrante constatado por la Aduana de Necochea y el faltante constatado por la Aduana de San Lorenzo)

Asimismo, de la prueba producida en estos autos, Informe elaborado por el perito Ingeniero mecánico y naval, Omar Francisco Petracco (v. a fs. 101/106) surge que:*"....Se trata de un producto alta mente higroscópico que en contacto con la humedad se cohesiona y endurece.*Es un producto corrosivo del hierro, acero, aluminio cinc y cobre. * Se trata de un producto que se presenta en gránulos y cristales pequeños, pulverulento, lo que implica que sea considerado volátil a muy volátil. * No se ventilaran los espacios donde se transporte esta carga durante la travesía."*.

En relación con operación de carga y descarga de este producto, manifiesta que: *"En resumen podemos decir que hubo pérdidas durante la descarga a la tolva y desde la tolva (transporte en camión) hasta el pesaje por: Volatización (durante la carga, durante el viaje, durante la descarga a la tolva y desde la tolva (transporte en camión) hasta el pesaje. Derrames (durante la descarga a la tolva y de la tolva hasta el pesaje. Adherencias (producto que queda a bordo inutilizado y/o impedido de ser descargado."*

Finaliza, opinando que a su criterio el porcentaje de merma que considera razonable computar como merma de transporte para este tipo de producto es: *"En el transporte de este fertilizante a granel hay una merma natural que corresponde al consumo de la mercadería por evaporación, desecación o volatización y también hay una merma de ruta, que es la disminución razonable en la descarga por causas ajenas a la mercadería, en función del manipuleo a que es sometido. La merma natural puede sufrir variaciones de porcentaje debido a la duración del viaje y zonas por la que navega el barco. No existen valores fijos ni calculable, siendo los porcentajes conocidos datos surgidos de la experiencia y que, computados con los de merma en ruta alcanzan valores entre 1 y 2,5% del cargamento.."*

Por ello, corresponde considerar a los faltantes constatados por el servicio aduanero como efectivamente producidos, excediendo el límite de tolerancia admitido.

Cabe señalar, 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.

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 a 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.- Expuesto lo que antecede, corresponde determinar la procedencia o improcedencia de la exigencia tributaria.

Corresponde tener en cuenta los montos re liquidados en concepto de V.A por el servicio aduanero (a fs. 129 act. adm.) en la que se tuvo en cuenta los resultados obtenidos del Informe Unidad de Control Operativo “B”. (V.A por la Dif. (en menos) -111,616 kgs).

Que la actora manifiesta que la obligación tributaria se encontraría satisfecha en su totalidad y 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.

Las obligaciones tributarias derivadas de la importación para consumo, para el caso en cuestión, comprenden la tasa de estadística(0,5%), IVA (10,5%) y las percepciones de IVA (10%) y ganancias (11%) liquidados por la aduana (Nota 061/15, Cargo1214/15de las act. adm.) .

Al respecto, resulta aplicable al caso, la doctrina sentada por 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)”.

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".

Ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

X.-En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

PA	**31050.40.00.190R**	
MANI	**15057 MANI 000164W**	
FALTANTE A LA DESCARGA	**111,616**	
V.A	**41.149,50**	
D. I	**0,00%**	**0,00**
T.E	**0,50%**	**255,74**
BASE IVA	**41.355,24**	
IVA	**10,50%**	**4.347,55**
IVA ADIC	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL DOLARES		**4.603,29**

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a dólares cuatro mil seiscientos tres con 29/100 cvos. (U$S 4.603,29) en concepto de tasa de estadística e IVA. (Importes que deberán convertirse en pesos utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente

al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago).

XI.- Que los intereses relativos a la obligación tributaria que se confirma corren desde el 29/10/2015 ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

XII.- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que se distribuyen el 79 % a cargo del fisco y el 21% a cargo de la actora.

En virtud de todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N°105/2017, dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, el marco de la actuación N°12511-29-2017, en tanto rechaza la impugnación formulada por AGENCIA MARITIMA NABSA S.A, y confirma el Cargo Nº 1214/2015, con respecto al faltante de mercadería amparado en el manifiesto de carga 15057MANI000164W, dólares cuatro mil seiscientos tres con 29/100 cvos. (U$S 4.603,29) en concepto de tasa de estadística e IVA. (Importes que deberán convertirse utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago), con más los intereses devengados desde el 29/10/2015 (conforme art. 794 C.A.).

2.- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que se distribuyen el 79 % a cargo del fisco y el 21% a cargo de la actora.

Dr. Miguel Licht dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Segura.

Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N°105/2017, dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo, el marco de la actuación N°12511-29-2017, en tanto rechaza la impugnación formulada por AGENCIA MARITIMA NABSA S.A, y confirma el Cargo Nº 1214/2015, con respecto al faltante de mercadería amparado en el manifiesto de carga 15057MANI000164W, dólares cuatro mil seiscientos tres con 29/100 cvos. (U$S 4.603,29) en concepto de tasa de estadística e IVA. (importes que deberán convertirse utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago), con más los intereses devengados desde el 29/10/2015 (conforme art. 794 C.A.).

2.- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que se distribuyen el 79 % a cargo del fisco y el 21% a cargo de la actora.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.14 20:51:00 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: 2024.02.14 21:55:54 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: 2024.02.15 11:03:52 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 - GDE
Date: 2024.02.15 11:04:12 -03:00