República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-33939607-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 1 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia;35.414-A;CONSULTORES MARITIMOS S.R.L.

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: **"CONSULTORES MARITIMOS S.R.L. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. 35.414-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si la Resolución N° 741/2014 (AD SALO) dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12509-56-2011, resulta ajustada a derecho, en cuanto rechaza la impugnación formulada por CONSULTORES MARITIMOS S.R.L., y confirma el Cargo Nº 275/11 con respecto al faltante de OXIDO DE PROPILENO de 16266 kg (1,03605%) constatados por el servicio aduanero en relación con MANI 11057MANI0022L.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: (a fs. 19/31) se presenta la actora CONSULTORES MARITIMOS S.R.L., por representante legal y con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal. Hace una breve reseña de los hechos. Señala que el cargo se formula por un supuesto faltante a la descarga de óxido de propileno de -1,03605% sobre la declaración del manifiesto de carga 11057MANI0022L detectado al momento de la descarga por el control aduanero informado por la nota 2/11. Señala que no puede considerarse que existió faltante toda vez que no se encuentra agregadas las mediciones practicadas por el servicio aduanero. Por lo que considera que no existió faltante, por ende no puede aplicarse la presunción del art. 142 C.A. Agrega que de la prueba ofrecida surge una diferencia en menos por debajo de la tolerancia legal. Se agravia por el sistema de control de descarga utilizado. Señala que los tributos reclamados ya fueron liquidados y abonados en su totalidad por el importador por lo cual entiende que no corresponde su pago. 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. En cuanto al cargo formulado al ATA por tributos se agravia respecto de IVA adicional y ganancias, señalando que

el contribuyente que tuviere certificado CVDI se encuentra excluido de tales percepciones. Cita art. 14 Res. AFIP 2238/07, y art. 7. Inc. h, punto 13 de la Ley de IVA. Asimismo, señala que la DGA resulta incompetente para determinar los tributos reclamados. Cita Jurisprudencia. Manifiesta que realizo el deposito en garantía dentro de los 10 días de notificado el cargo a fin de garantizar la totalidad de los conceptos liquidados por lo cual no corresponde en el caso de que se confirme el cargo liquidar intereses. Finalmente, ofrece prueba, y solicita se revoque la resolución aduanera.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: (a fs. 51/56) 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. 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, considerándose al transportista y a su agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las obligaciones tributarias. Señala que dicha diferencia se encuentra dentro de la de la tolerancia prevista en el art. 959 inc. c) del C.A., por lo que sólo genera efectos tributarios, dando lugar a la formulación por parte del Servicio Aduanero del cargo que se recurre en autos. Señala que la actora es responsable de la obligación tributaria, que en las actuaciones se encuentra acreditado el pago de los tributos por parte del importador pero con preferencia arancelaria, en razón al destino de la mercadería. En cuanto a la responsabilidad del ATA, señala que por aplicación del art. 780 y 909 del C.A., este responde solidariamente por los tributos. 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.- Que de las actuaciones administrativas 12509-56-2011 se inicia a fs. 1/25 con la impugnación de la recurrente y acompaña documental. A fs. 26/31 obra la Nota 02/11 de fecha 12/01/10 de la que surge que al finalizar la descarga de la mercadería documentada en el manifiesto 11057MANI0022L (despacho 11057IC050006H) se informa que el 08/01/11 finalizo la descarga de mercadería OXIDO DE PROPILENO documentado 1.570.000 kg y se descargó 1.553.734 kg constatándose una diferencia en menos de 16.266 kg (1,03605%) y se adjunta reimpresión del manifiesto, y copia del despacho 11057IC050006H. A fs. 32 obra la Nota de fecha 12/01/11 de la cual surge que los tributos se encuentran satisfechos, sin perjuicio de efectuar cargo al ATA. A fs. 33 obra la Nota 14/11 con el aforo de la mercadería (18/01/11). A fs. 34 obra el Cargo Nº 275/11 (07/02/11) notificado a fs. 37 con fecha 04/02/11. A fs. 39 se tiene por deducida la impugnación. A fs. 41/42 obra el Dictamen 321/2014 de fecha (23/10/14). Finalmente, obra la Resolución nº 741/14 (26/11/14).

V. Que a fs. 57 se abre la causa a prueba, la que se encuentra producida conforme las constancias obrantes a fs. 65/70. A fs. 79 se declara la clausura del período probatorio. A fs. 80 elevan los autos a la Sala G y se llaman a las partes a alegar. A fs. 84/94 obra el alegato de la actora y se deja constancia que la representación fiscal no hizo uso del derecho conferido a fs. 95. A fs. 96 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

VI. Corresponde, resolver en autos, si la resolución apelada mediante la cual se rechaza el procedimiento

de impugnación, y se confirma el Cargo formulado a la actora en concepto de tributos, en su carácter de agente de transporte aduanero de la operación, 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 de la Buque BOW OCEANIC en Aduana de San Lorenzo, sobre un total de 1.570.000 kg de Oxido de Propileno declarados en el MANI: 11057MANI000022L, conocimiento:AMGS04-A. P.A: 2910.20.00.000A, despacho de importación 11057IC050006H, se constató a la descarga una diferencia (en menos) de -16.266 kg (-1,03605%) (v. a fs.1/9 de las 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. En primer lugar, corresponde destacar que el faltante surge de la Nota Nº 002/11, mediante la cual se informa el resultado de la descarga del Manifiesto 11057MANI000022L .

Que la actora sostiene que no existe faltante que dé lugar a la exigencia tributaria, y que, si existieran esas diferencias se encontrarían por debajo de la tolerancia legal conforme surge de la documental acompaña

por la actora Informe de SGS Argentina SA.

Que de la prueba producida en autos a fs. 66/70, Informe de la medición realizada al buque BOW OCEANIC el 08/01/11, surge que la medición realizada es sobre la totalidad del manifiesto incluidos los conocimientos AMGS04-A y AMGS04-B por un total de 2.087.801, y en el caso, el servicio aduanero solo observo el faltante respecto del total de 1.570.000 kg declarados en el MANI: 11057MANI000022L, conocimiento:AMGS04-A del despacho de importación 11057IC050006H (ver a fs. 26/31 de las act. adm. y 66/70 de autos).

Cabe señalar con relación a la exactitud de los métodos de medición utilizados, que en el Plenario recaído en la causa N° 14287 “Supermar S.A. c/D.G.A. s/apelación”, de fecha 31 de Agosto de 2005, se dispuso, por mayoría, fijar la doctrina legal que la tolerancia del 6 por mil fijada en las Resoluciones N° 2220/90 y N° 2914/94 para la

medición por sistema de control de calados y sondajes de tanques (draft survey) resultaba también aplicable para otros sistemas de pesaje, como el de balanzas.

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.”*

Ello no ha sido desvirtuado por la recurrente en autos, por lo que corresponde atenerse a las tolerancias especificas 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, como era su deber hacerlo, para tornar inaplicable la presunción del art. 142 del C.A., y demostrar 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 'C" a fs. 33 de las act. adm., sobre el valor en aduana de la mercadería faltante se aplicaron los alícuotas derechos de importación 2%, Tasa de estadística 0,5%, I.V.A Adicional (10%) e Impuesto a las Ganancias (11%) por diferencia de tributos en relación con destinación Nº 11057IC050006H, manifiesto 11057MANI000022L.

Que la actora manifiesta que según de la Nota obrante a fs. 32 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 y de ganancias 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, el servicio aduanero, le exigió a la actora el 10% en concepto de IVA adicional y el 11% en concepto de Impuesto a las Ganancias.

En primer lugar, cabe señalar que la actora no ha acreditado ser beneficiaria de alguna exención respecto de los adicionales de IVA y Ganancias. 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 CONSULTORES MARITIMOS S.R.L (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. Por lo 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 Res. Grales. DGI Nº 3431 y 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 las mismas: 10% de IVA adicional y 11% de adicional de ganancias.

Por lo explicado, resultan exigibles a la actora las diferencias correspondientes a las percepciones de IVA adicional y Ganancias, 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 los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 33 de las actuaciones administrativas, conforme se detalla a continuación:

PA	**2910.20.00.000A**	
MANI	**10057MANI000022L**	
FALTANTE	**16.266**	
V.A	**32.215,95**	
D. E	**2,00%**	**644,32**
T.E	**0,50%**	**161,08**

BASE IVA	**33.021,35**	
IVA	**0,00%**	**0,00**
IVA ADIC	**0%**	**0,00**
IIGG	**0%**	**0,00**
TOTAL DOLARES		**805,40**

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a U$S 805,40- en concepto de derechos de importación y tasa de estadística.

Sin perjuicio de lo expuesto, toda vez, que surge de las actuaciones (a fs. 21) copia de depósito en cheque Nº 33038454 en el Banco Nación -con fecha 23/02/2011- por la suma de $ 31.348, detallando en margen superior: Cargo 275/11 MT "BOW OCEANIC" efectuado por la actora. Corresponderá que el mismo, previa certificación del Fisco, sea tenido en cuenta a los fines de la cancelación de dicho Cargo.

X.- Costas a cargo de la actora en cuanto a los rubros de Derechos de Importación y Tasa de Estadística, y costas por su orden, en cuanto a los rubros percepciones de IVA y ganancias.

Por ello, voto por:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 741/2014 (AD SALO) dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12509-56-2011, en cuanto rechaza la impugnación formulada por CONSULTORES MARITIMOS S.R.L., y confirma el Cargo Nº 275/11, respecto al faltante de OXIDO DE PROPILENO de 16266 kg (1,03605%) constatados por el servicio aduanero en relación con MANI 11057MANI0022L, en cuanto a los rubros derechos de importación y tasa de Estadística, declarando que los tributos adeudados, ascienden a dólares U$S 805,40.

2.- Hacesé saber al Fisco que deberá tener en cuenta el deposito efectuado por la actora (ver constancia de depósito a fs. 21 de las act. adm) a los fines de tener por cancelado el Cargo de autos.

3.- Costas a cargo de la actora en cuanto a los rubros de Derechos de Importación y Tasa de Estadística, y costas por su orden, en cuanto a los rubros percepciones de IVA y ganancias.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- 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 IV del voto del Dr Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- La cuestión planteada en autos radica en determinar el sentido de alcance del pago realizado por el importador por los cargos realizados en la instancia administrativa previa.

III.- Así las cosas, encuentro determinante que el servicio aduanero a fs. 32 de las actuaciones administrativas tuvo presente que el reclamo económico resulto satisfecho por parte del importador, concretamente manifestó "**Atento haberse satisfecho los tributos en su totalidad al momento de la presentación**, correspondería su remisión a Sección V a fin de determinar si se procede a efectuar cargo al ATA por eventual diferencia de tributos".

Por consiguiente, resulta elocuente que nada puede reclamar el organismo aduanero al agente de transporte, toda vez que la deuda reclamada por el faltante de mercadería en el Manifiesto Marítimo de Importación N° 11057MANI0022L fue cumplido.

Por lo expuesto, **voto por:**

1. Revocar la Resolución N° 741/2014 (AD SALO) dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en la actuación N° 12509-56-2011.

2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 741/2014 (AD SALO) dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12509-56-2011, en cuanto rechaza la impugnación formulada por CONSULTORES MARITIMOS S.R.L., y confirma el Cargo Nº 275/11, respecto al faltante de OXIDO DE PROPILENO de 16266 kg (1,03605%) constatados por el servicio aduanero en relación con MANI 11057MANI0022L, en cuanto a los rubros derechos de importación y tasa de Estadística, declarando que los tributos adeudados, ascienden a dólares U$S 805,40.

2.- Hacesé saber al Fisco que deberá tener en cuenta el deposito efectuado por la actora (ver constancia de depósito a fs. 21 de las act. adm) a los fines de tener por cancelado el Cargo de autos.

3.- Costas a cargo de la actora en cuanto a los rubros de Derechos de Importación y Tasa de Estadística, y costas por su orden, en cuanto a los rubros percepciones de IVA y ganancias.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.04.01 14:40:51 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: 2025.04.01 14:59:20 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: 2025.04.01 15:55:55 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: 2025.04.01 15:56:24 -03:00