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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-64565940-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 13 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 29.924-A; CHRISTOPHERSEN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y la Dra. Claudia B. Sarquis (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° nominación), con la presidencia del Vocal designado en segundo término, a fin de resolver en los autos **"CHRISTOPHERSEN c/DGA s/Apelación"; Expte. 29.924-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma CHRISTOPHERSEN S.A. interpone recurso de apelación contra el memorándum 249/11 (AD SANI), dictado en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12627-299-2007. Explica que el memorando en cuestión cita la resolución 368/10, mediante la cual se resolvió hacer lugar a la impugnación del cargo 135/07 y ordenó formular nuevo cargo teniendo en cuenta la nueva clasificación y aforo efectuadas en las actuaciones administrativas, de forma tal que fueron notificados del nuevo cargo 211/10, oportunamente impugnado y que por estar pendiente de resolución la vía administrativa no se encuentra agotada, como pretende dar a entender la Aduana de San Nicolás mediante el memorando recurrido. Señala que el cargo tendría vinculación con una supuesta diferencia de faltante a la descarga de mercadería transportada a granel en el buque MANAS, que arribó al puerto de San Nicolás el 26.08.07 amparada bajo los conocimientos de embarque 1, 2, 3, y 8 del manifiesto de importación 07059MANI001319F. Añade que en el puerto de Necochea se descargó una parte de un lote de mercadería, respecto de la cual fueron declarados 3.250.000 kg y el pesaje por balanza fiscal midió 3.267.650 kg; en tanto que en el puerto de San Nicolás se declaró la cantidad de 8.000.000 kg, verificando la balanza fiscal una descarga de 7.983.130 kg. Indica que las diferencias se encuentran dentro de la tolerancia legal, ya que la diferencia total obtenida entre ambos puertos fue de 44.220 kg, lo que representa tan solo el 0,39% en comparación con las cantidades declaradas. Manifiesta que tal diferencia se debe a la utilización de distintos sistemas de medición, ya que en origen se utilizó el sistema de calados y sondaje de tanques o Draft Survey, y en destino fue pesada mediante el sistema de balanza en tierra. Agrega también que la diferencia obtenida es atribuible a las características particulares de la mercadería, toda vez que el fertilizante transportado es susceptible de sufrir mermas derivadas de su propia naturaleza. Sostiene que no existe en el caso perjuicio fiscal alguno, puesto que los tributos ya fueron abonados por el importador. Refiere que no corresponde el reclamo por los adicionales de IVA y ganancias. Plantea la invalidez del cargo aduanero, por derivar de fundamentos contradictorios y argumenta que en este caso las diferencias deben encuadrarse dentro del margen de tolerancia del 4% legalmente establecido para el transporte de carga sólida a granel, conforme la normativa invocada por la asesoría letrada en su dictamen jurídico. Señala que cumplió cabalmente con todas las obligaciones a su cargo, en los términos del art. 902 del CA. Manifiesta que la DGA es

incompetente para reclamar los conceptos de IVA adicional y ganancias. Por último, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque el memorando apelado, dejando sin efecto el cargo discutido, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 36/40). Relata brevemente los hechos y procede a contestar el traslado. Cita lo establecido por el art. 142 del CA y resalta que al encontrarse debidamente probado que existió un faltante a la descarga, resulta ineludiblemente aplicable la norma citada. Agrega que no obra en las actuaciones administrativas instrumento alguno que hubiere eximido a la accionante de las responsabilidades tributarias que ahora impugna. Señala que los argumentos utilizados por la actora para justificar diferencias de pesaje no han sido objeto de demostración alguna en la causa. En cuanto al argumento de que el importador habría abonado los tributos correspondientes, pone de resalto que la obligación tributaria del importador alcanza a la mercadería efectivamente importada y lo que aquí se reclama es la diferencia advertida por el faltante de mercadería al momento del ejercicio de la facultad de control. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 43 se tiene por contestado el traslado conferido, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 59/62 el perito ingeniero químico presenta su informe pericial. Con fecha 13.03.25 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala E. Con fecha 06.05.25, se ponen las actuaciones para alegar, y con fecha 11.06.2025 pasan los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12627-299-2007 se inician con el informe de sección por el que se determina un faltante a la descarga respecto de la destinación 07059IC65000303U. A fs. 3/4 luce copia de la referida destinación y a fs. 5/105 la documentación complementaria de la operación. A fs. 120 luce cédula de notificación del cargo 135/07, que se notifica el 20.12.07. A fs. 122/123 y 126/130 la actora impugna el cargo. A fs. 142/143 se agrega copia de la destinación 07040IC65000094R, a fs. 144/145 de la destinación 07040IC65000095S, a fs. 146/147 de la destinación 07040IC65000096T y a fs. 148/149 de la destinación 07040IC05000008G. A fs. 150/153 se agregan copias del manifiesto 07040MANI000164P. A fs. 159/162 se produce dictamen técnico. A fs. 163/166 obra la resolución 368/10 (AD SANI), por medio de la cual se hace lugar a la impugnación del cargo 135/07, procediendo a su anulación, y se formula nuevo cargo. A fs. 170 y 173 luce cálculo del nuevo cargo, bajo el número 211/10, que se notifica el 29.10.10. A fs. 174/183 la actora impugna el nuevo cargo. Finalmente, a fs. 191 luce el memorándum 249/11 (AD SANI), apelado en autos y que sostiene que la resolución 368/10 (AD SANI) se encuentra firme y en autoridad de cosa juzgada.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde expedirse en autos sobre la procedencia de los cargos formulados -135/07 y 211/10- contra la firma CHRISTOPHERSEN S.A.

Mediante el cargo 135/07, que puede verse a fs. 120 de las act. adm., la Aduana le reclamó a la actora diferencias en concepto de IVA (10,5%), IVA adicional (20%) e impuesto a las ganancias (10,40%). Previa impugnación del cargo (fs. 122/123 y 126/129 de las act. adm.), la Aduana de San Nicolás resolvió, mediante la resolución 368/10 (fs. 163/166 de las act. adm.) anular el cargo 135/07 y proceder a la formulación de uno nuevo.

El nuevo cargo 211/10, que luce a fs. 173 de las act. adm., fue formulado por los conceptos IVA (10,5%), IVA adicional (20%) e impuesto a las ganancias (5,40%).

V.1.- *Previo a todo,* corresponde señalar que, conforme lo establece el art. 1174 del CA, el procedimiento ante este tribunal y su competencia jurisdiccional se rige supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que establece que todas las sentencias definitivas deben respetar el principio dispositivo –que concierne principalmente a las partes- y el de congruencia –que demarca la competencia jurisdiccional del tribunal- (arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6). En virtud de ello, las sentencias del Tribunal Fiscal, sin perjuicio de la actividad inquisitiva que puede ejercer respecto de la verdad de los hechos controvertidos, debe guardar correlación con las pretensiones contenidas en la

demanda o reconvención, y sus respectivas contestaciones; tales son las cuestiones planteadas por las partes, *oportunamente*, en los escritos que demarcan la *traba de la litis*. En otras palabras, la sentencia del Tribunal Fiscal debe limitarse a lo que fue objeto de litigio entre las partes, sin estar legalmente habilitado para suplirlas respecto de planteos no realizados por ellas, salvo casos de nulidades absolutas o violación del orden público. *En estos autos*, a diferencia de otros similares, la Aduana se ha limitado a contestar el planteo tributario de fondo formulado por la parte actora, sin oponer las excepciones de incompetencia o cosa juzgada (ver contestación del recurso de fs. 36/40 de autos), no correspondiendo la introducción de oficio de tales cuestiones por el Tribunal, máxime porque la propia Aduana, en su contestación del recurso de apelación, habilitó la jurisdicción para expedirse sobre la cuestión de fondo, sin plantear excepciones que la impidan.

En ese sentido, corresponde **también** señalar que el memorándum 249/11 (AD SANI), apelado en autos, *resulta asimilable a una resolución definitiva de la Aduana*, por poner fin a la cuestión en instancia administrativa, siendo en consecuencia apelable ante este tribunal. Conforme se desprende del relato de los hechos acaecidos en instancia administrativa, mediante la resolución 368/10 (AD SANI) la Aduana hizo lugar a la impugnación del cargo 135/07, anulándolo, y procedió a la formulación de un nuevo reclamo tributario (cargo 211/10). El nuevo cargo fue impugnado por la actora (fs. 174/183 de las act. adm.), obteniendo como respuesta del servicio aduanero el memorándum 249/11 (fs. 191 de las act. adm.), que se limita a indicar que la resolución 368/10 resolvió en forma definitiva la impugnación del cargo, en los términos del art. 1132 del CA, y que por no haberse interpuesto recurso de apelación en los términos del art. 1133 del CA, la resolución se encentraba firme y en autoridad de cosa juzgada. Encontrando sellada su suerte en la etapa administrativa, surge a toda luz evidente que la actora no contaba con otro remedio que acudir a este tribunal mediante el recurso de apelación, de la forma en que lo hizo, para controvertir la cuestión de fondo, disputada con la Aduana. La Aduana no opuso la excepción de cosa juzgada o incompetencia de este tribunal, *consintiendo su jurisdicción para tratar la cuestión de fondo planteada en autos*.

V.2.- Aclarado ello, se observa de la resolución 368/10 (AD SANI), que el reclamo en concepto de IVA -10,5%- obedece a la diferencia no abonada por el importador, quién sí ingresó dicho impuesto a una alícuota preferencial del 10,5%, conforme surge de las copias de las destinaciones de fs. 3, 142, 144, 146 y 148 de las act. adm. Tal resolución sostiene que, si bien el importador abonó la totalidad de los tributos, lo hizo con una preferencia arancelaria –IVA al 10,5%- en razón del destino efectivo de la mercadería, lo que no podría constatarse en el presente caso, por lo que el faltante no justificado se halla sujeto al pago de los tributos al régimen general. Sobre esta base, y con fundamento en el art. 142 del CA, la Aduana le reclama a la actora la diferencia de IVA cuestionada.

En consecuencia, no resultando controvertido en autos que la importadora cumplió con la obligación tributaria por el total de la mercadería consignada en el manifiesto marítimo de importación 07059MANI001319F, ello descarta de plano la posibilidad, aún en forma hipotética, del acaecimiento de perjuicio fiscal alguno.

Desde esta perspectiva, cabe concluir que no se ha producido deterioro patrimonial alguno para el Estado Nacional, extremo que en todo caso podría haberse configurado en el supuesto de que la firma importadora hubiera pagado sólo los tributos correspondientes a la mercadería que, según el servicio aduanero, fue efectivamente descargada, supuesto que no es el de autos: *la obligación tributaria derivada de la importación fue satisfecha sobre la totalidad del cargamento registrado en la documentación de origen y declarado ante la autoridad fiscal*. Cabe aquí agregar que tal situación ya había sido detectada por la propia Aduana de San Nicolás, cuando el jefe de Sección “G” informó a fs. 115 de las act. adm. que *“…por el despacho de importación 07059IC65000303U se documentó la totalidad de la mercadería amparada por el conocimiento ZZZZZ 2 (07059MANI001319F) con el cual quedarían satisfechos la totalidad de los tributos de importación, como así también la situación se encuadra dentro de lo previsto en la INSTRUCCIÓN GENERAL CONJUNTA N° 1/97 (SDGLYT), 5/97 (SDG OAM) y 3/97 (SDG OAI), es opinión de esta instancia que debería pasarse a estado CANCELADO el parte de novedades…”*.

En este contexto, cabe recordar que el fin del art. 142 del CA es resguardar la renta fiscal que pudiera verse afectada ante la posibilidad de que al ingresar mercadería se constatase un faltante sin que el importador abonase por el total de lo

efectivamente declarado. En ese caso, el artículo en cuestión prevé que la diferencia pueda ser reclamada indistintamente al transportista o al agente de transporte. Por ese motivo, no habiendo importe alguno que se adeude, dado que los tributos fueron debidamente cancelados por el importador por la totalidad de la mercadería que figura en el manifiesto de importación, lo que comprende también al faltante, es que puede concluirse que no hay perjuicio al bien jurídico que el artículo en cuestión protege. De lo contrario, la operación aduanera quedaría sometida al doble pago de los tributos que la gravan, generando un enriquecimiento sin causa a favor del Estado Nacional.

V.3.- Sentado lo que antecede, resta expedirse sobre el reclamo por los conceptos de IVA adicional e impuesto a las ganancias. Al respecto, se señala que en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas" no corresponde incluir en los cálculos efectuados por el servicio aduanero las percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias, dado que, según dicho precedente, al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

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

En virtud de todo lo señalado, corresponde revocar la resolución apelada, y por ende el cargo 211/10, con costas.

Por ello **VOTO POR**:

1.- Revocar el memorándum 249/11 (AD SANI), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12627-299-2007.

2.- Revocar el cargo 211/10, dejándolo sin efecto.

3.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria.

II. Que en los presentes autos la actora interpone recurso de apelación contra el Memorandum n° 249/2011 recepcionado el día 12/08/2011, en el que se le hace saber que, con fecha 09/08/2011 el Administrador de la Aduana de San Nicolás informa que: "…la RESOLUCIÓN N° 368/2010 de fecha 15/7/2010 resuelve en forma definitiva en los términos del Art. 1132 del C.A., la impugnación del cargo 135/2007 y que no habiéndose interpuesto en los términos del Art. 1133 del C.A. alguno de los recursos previstos en el mismo, la Resolución antes mencionada se encuentra firme y en autoridad de cosa juzgada. NOTIFIQUESE ".

Que dicho Memorandum de fecha 10/8/2011, se informó el estado procesal en que se encuentra la Resolución (AD SANI) N° 368/2010, notificada a la recurrente el día 23/07/2010 (ver aviso de retorno de fs. 168 de los ant. adm.), seguidamente con fecha 29/9/2010 se ordenó la remisión de la causa a la Sección "C" a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el articulo 2° de la Resolución (AD SANI) N° 368/2010.

Que a fs. 173 luce nuevo Cargo N° 211/2010, notificado a la recurrente en forma personal el día 29/10/210 en el que se le hace saber que "… contra el presente pronunciamiento podrá iniciar procedimiento de impugnación en el plazo de diez

días a contar desde el día siguiente de la notificación en los términos de los arts. 1053 y 1055 del Código Aduanero…” y en virtud de ello a fs. 174/183, el día 12/11/2010, la recurrente interpone recurso de impugnación contra dicho cargo, que a la fecha se encuentra sin resolver.

Que, el art. 1132 del Código Aduanero en el apartado 1 establece que “contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos de repetición y para las infracciones, como así también en los supuestos por retardo por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados al efecto, se podrá interponer en forma optativa y excluyente: recurso de apelación ante el tribunal Fiscal o b) demanda contenciosa ante el juez competente. En el apartado 2 dispone que contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en el procedimiento de impugnación en los casos previstos en el art. 1053 inc. a) b) c), d) y e) como así también en los supuestos de retardo… sólo procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que en atención a lo expuesto cabe señalar que el memorandum que se recurre en autos, no constituye una resolución apelable ante este Tribunal y en virtud de ello corresponde declarar la improcedencia formal de la apelación interpuesta por incompetencia y atento el estado de las actuaciones administrativas en las que se encuentra pendiente de resolución el recurso de impugnación interpuesto por la recurrente a fs. 174/183 contra el Cargo n° 211/2010, corresponde ordenar la remisión de las actuaciones administrativas a la Aduana de San Nicolás a fin de la prosecución de su trámite.

Por ello voto por

Declarar la improcedencia del recurso por incompetencia de este Tribunal y disponer la remisión de las actuaciones administrativas a la Aduana de San Nicolás a fin de la prosecución del trámite de la impugnación agregada a fs. 174/183 de las actuaciones administrativas. Con costas.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Declarar la improcedencia del recurso por incompetencia de este Tribunal y disponer la remisión de las actuaciones administrativas a la Aduana de San Nicolás a fin de la prosecución del trámite de la impugnación agregada a fs. 174/183 de las actuaciones administrativas. Con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.06.13 10:41:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.06.13 14:06:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.06.13 19:25:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.13 19:25:42 -03:00