Causa nº 25.226/2023
“Agencia Marítima Nabsa SA (TF 34336-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 12 de septiembre de 2023.
VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 14/09/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación por mayoria- confirmó 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 ascendía 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.). Impuso las 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)”.

Para así resolver sostuvo -por mayoría- 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.

En este contexto, observó que del cotejo de las actuaciones administrativas surgía 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.

Añadió que, 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.

Adujo que, consecuentemente, la Aduana de San Lorenzo formuló cargos a la actora en los términos del 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.

Precisó que, conforme lo establecido en el art. 142, ap. 1, del C.A. *"[c]uando 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*; "[c]uando 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".*

Destacó que, las tolerancias admitidas, se encontraban reguladas por la Resolución ANA n° 2220/90, según la modificación introducida por la Resolución n° 2914/94. Puntualizó que, 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…"*.

En este sentido, apuntó que, la recurrente argumentaba que en la operación cuestionada no se habían producido faltantes que justifiquen una exigencia tributaria en los términos del citado artículo, desconociendo

#37892085#382681146#20230911223144686

la validez de las constancias de los pesajes realizados por la Aduana en los que se habría constatado el faltante.

Al respectó, entendió que, debían 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) lucían las intervenciones realizadas por el funcionario aduanero actuante en la operación, debidamente suscripta, que daba cuenta de la cantidad efectivamente descargada y librada a plaza. Manifestó que, a ello, se agregaba 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.)

Puso de relieve que, de la prueba solicitada en sede aduanera surgía 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.

Ponderó que, 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, surgía 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).

Advirtió que, de la Nota N° 272/11 de fecha 24/10/2011 surgía 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 informaba 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.).

Expuso que, de la prueba producida en estos autos, surgía 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).

Refirió que la recurrente sostenía que las mediciones realizadas por la empresa SIGVART G.J.SIMONSEN Y CIA S.R.L., arrojaban una diferencia menor a la informada por el servicio (v. a fs. 7/16 de autos), sin embargo, no surgía 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 encontraba acreditada en autos.

A mayor abundamiento, destacó que de la documentación correspondiente a la medición efectuada a la descarga del buque de las actuaciones administrativas, no surgía que la misma se haya realizado en condiciones anormales que pudieran haber alterado los resultados.

Afirmó que, en el caso el faltante constatado (en menos) -359.230 kg de insumo, por la aduana de San Lorenzo, se encontraba acreditado conforme surgía 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.).

Adujo que, en cuanto a las mediciones practicadas, la Aduana de San Lorenzo manifestó que, la única que tenía efectos legales y servía para determinar si hubo diferencias a la descarga era la efectuada por el servicio aduanero conforme a sus facultades de control.

En tales condiciones, consideró que, correspondía considerar a los faltantes constatados por el servicio aduanero como efectivamente producidos.

Hizo hincapié en que, en lo que se refería a los métodos de medición y su exactitud, era criterio de ese 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.

Agregó que, asimismo, respecto de los diferentes sistemas de pesaje ese Tribunal en el Plenario Supermar S.A. del 31/08/05 fijó la siguiente doctrina legal: *"[l]a 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"*.

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

Concluyó que, en virtud de lo expuesto, se desprendía que no se había aportado en autos prueba inequívoca que torne inaplicable la presunción del art. 142 del C.A., y demuestre que el acto administrativo atacado no resultaba válido.

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, puntualizó que, contrariamente a lo que sostenía la referida parte, el IVA y las percepciones del IVA y de ganancias constituían tributos cuya percepción le había 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.

Apuntó que, conforme surgía 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.

Señaló que la actora había manifestado que según de la Nota obrante a fs. 21 de las act. adm., la obligación tributaria se encontraría satisfecha en su totalidad. El fisco al contestar el recurso de apelación reconoció que los importadores abonaron la totalidad de los tributos, pero sostuvo que el cargo correspondía a la diferencia de alícuota respecto del régimen general, toda vez que el recurrente carecía de las excepciones que gozaban los importadores.

En cuanto al agravio de la recurrente referido a que los tributos que se le exigían habían sido oportunamente abonados por la importadora, aclaró que, era 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.

Argumentó que, las obligaciones tributarias derivadas de la importación para consumo, para el caso en cuestión, comprendían los derechos de importación, la tasa de estadística, y las percepciones de IVA, liquidados por la aduana. Con relación al planteo de la actora respecto de que se encontraba exenta del pago de IVA por entender que los servicios de los agentes de transporte aduanero se encontraban exentos de su pago por ser servicios conexos al comercio internacional, señaló 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 aplicaba a la efectiva prestación de servicios conexos al transporte, por lo que no correspondía 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.

Afirmó que, en este caso, se trataba del hecho imponible aduanero de la importación de la mercadería que no se vinculaba a los servicios de transporte.

En cuanto a la exigencia a la actora al pago del 20% en concepto de IVA adicional, señaló que, la recurrente no había acreditado ser beneficiaria de alguna exención respecto del adicional de IVA. A la vez, resultaba 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 inscribieron como importadores en el Registro de Importadores y Exportadores de la DGA.

Precisó que, en el caso de autos, la firma Agencia Marítima 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. 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 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.

En consecuencia, entendió que, resultaba exigible a la actora la diferencia por las percepciones de IVA adicional, respecto de la mercadería faltante y en infracción. No obstante lo expuesto, señaló 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)".

Refirió 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"*.

En dicho marco, ponderó que, resultaba evidente que, en el caso, la DGA carecía de facultades para exigir el importe pretendido en concepto de IVA adicional. Aclaró que, por la manera en que se resolvía en este punto, mediante la aplicación de una interpretación jurisprudencial sobreviniente no invocada por las partes, correspondía que las costas sean impuestas en el orden causado.

Postuló que, en virtud de lo expuesto, se debía modificar la exigencia tributaria de fs. 22 de las actuaciones administrativas.

En tales condiciones, entendió que, correspondía confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascendían a U$S 20.821,40., en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, (importe que debía convertirse utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago).

Dispuso que, los intereses adeudados por la actora eran los devengados a partir del vencimiento del plazo de diez días desde la notificación del cargo N° 1358/08, ello era el 29/09/2008, por lo cual los intereses debían 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.

II.- Que, contra dicha resolución con fecha 27/10/2022 interpuso recurso de apelación la actora (concedido el 1/11/2022), expresando



#37892085#382681146#20230911223144686

agravios el 15/11/2022, los que fueron contestados por la contraria con fecha 30/11/2022.

Se agravia la recurrente por cuanto el *a quo* tuvo por acreditado el faltante sin que exista prueba suficiente sobre este extremo.

En efecto, pondera que el Tribunal *a quo* desestimó los agravios relativos a la falta de constancias que acrediten las cantidades efectivamente descargadas del buque CN BIG RED, en razón de que en el *"reverso de los despachos de importación lucen las intervenciones realizadas por el funcionario aduanero, 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"*.

Al respecto, apunta que el *a quo* yerra en atribuirle una eficacia probatoria que no tiene, lo que autoriza a este Tribunal a apartarse de las conclusiones de aquél, en los términos del art. 1180, inc. b) del C.A.

Destaca que, en efecto, la constancia escrita sobre el control consignada en el reverso de las destinaciones de importación no es un acto administrativo; sino un acto preparatorio de la liquidación de tributos aduaneros (cfr. art. 1054 del C.A.), cuya eficacia ya fue cuestionada al impugnarse la liquidación, según los términos del escrito defensivo (punto V) presentado ante la Aduana de San Lorenzo. Pone énfasis en que, allí sostuvo que *"no hubo faltante a la descarga",* lo que se mantuvo a lo largo de toda la cuesta del procedimiento administrativo,

En este sentido, advierte que el faltante debiera surgir de la diferencia entre la cantidad declarada y la que resultare de la comprobación realizada por el servicio aduanero (cfr. art. 954, ap.1 del C.A.)

En otras palabras, de los propios términos del art. 954, ap. 1 del C.A., el faltante surge de la comprobación realizada por el servicio aduanero; es decir de la verificación, mediante pruebas, del resultado a la descarga. En consecuencia, a los fines de tener por comprobada la cantidad descargada, no es suficiente la mera manifestación del servicio aduanero, la que además carece de presunción de legitimidad por no constituir un acto administrativo.

Apunta que, los tickets de balanza, obrantes a fs. 19/20, tampoco son prueba suficiente del faltante, porque no constituyen una prueba

inequívoca de la cantidad descargada en comparación con la declarada, teniendo en cuenta que esta última ha sido determinada mediante el sistema de pesaje por calado (draft survey). Es decir, aun admitiendo que la medición por balanza arroja un resultado preciso y válido, este resultado no permite determinar si hubo un faltante, en la medida que se compare con la cantidad obtenida utilizando un sistema de medición distinto (vgr. calado y sondaje de tanques). Precisamente, la cantidad declarada en el MANI corresponde a la determinada por calado en puerto de origen. En contraste, la cantidad descargada, en el caso, fue determinada por balanza. Comparar ambas cantidades es comparar resultados obtenidos mediante métodos de medición distintos.

Es decir, que las cantidades de fosfato monoamónico amparadas por los conocimientos 7, 8 y 9 declaradas en el MANI 08 057 1720 A se corresponden con cantidades determinadas mediante el sistema de pesaje por calado. Razón por la cual, las cantidades declaradas en el MANI resultan de una medición por calado y por lo tanto, de su comparación con las cantidades resultantes de un pesaje utilizando un método distinto (v.gr., balanza), no puede determinarse si hubo un faltante. Cita jurisprudencia.

Expresa que, en definitiva, no se trata de desconocer las mediciones por balanza de tierra, sino de resaltar que las mismas, en el caso, no tienen eficacia probatoria alguna a los efectos de acreditar el faltante; pues, para verificar si la cantidad descargada se encontraba conforme a la declarada en el MANI, ha de utilizarse el sistema de pesaje por calado.

Añade que el hecho de que no se utilizara el sistema de calado no le es imputable al ATA, toda vez que la normativa aplicable le impide elegir el método de pesaje. En efecto, para la determinación del peso a la descarga de mercadería sólida a granel (como es el caso), son los importadores o exportadores los sujetos que tienen la facultad de optar por el método de balanza o el de calado y sondaje de tanques (draft survey), cfr. RG E 4138/17.

Alega que la circunstancia que el ATA no pueda optar por el método de pesaje tiene consecuencias de especial consideración en el caso, a saber: 1. Que el resultado arrojado por la balanza no le es oponible. 2. Si el resultado arrojado por la balanza no le es oponible al

ATA, no puede exigírsele que formule observaciones sobre dicho resultado, a partir del cual se determinó la diferencia a la descarga.

En tales condiciones, entiende que el ATA no debe desvirtuar la medición por balanza, ya que no le es oponible. Y si aporta las mediciones por calado, lo hace a fin de acreditar la cantidad efectivamente descargada con relación a la declarada. Pues, como se dijo, la verificación de la cantidad efectivamente descargada puede realizarse, de modo indubitable, a través de un draft survey, considerando que este mismo método es aquél mediante el cual se determinó la cantidad inserta en los conocimientos de embarque y por ende, declarada en el MANI.

Añade que, aun admitiendo que el resultado arrojado por la balanza es oponible al ATA, no puede sostenerse el faltante, a partir de la premisa de que el ATA no formuló observaciones a dicha medición (por balanza), solicitando una contra medición o la designación de un perito. Por cuanto, como se verá, la intervención del administrado en estos términos, con estas facultades, se encuentra prevista en la Resolución 2220/90 para observar mediciones efectuadas por el servicio aduanero mediante el sistema de calado y sondaje de tanques.

Aduce que el ATA puede aportar mediciones por draft survey realizadas por peritos independientes y estas constituyen plena prueba a los efectos de observar y controlar la medición efectuada por el servicio aduanero. Sobre todo si esta medición fue efectuada por el servicio aduanero mediante el sistema de balanza, respecto del cual no se encuentra previsto la intervención del administrado para controlar y formular observaciones sobre el resultado del pesaje.

Esgrime que la Resolución 2220/90 prevé la intervención del administrado para formular observaciones sobre mediciones por calado y sondaje de tanques, designando un perito que realice el draft survey.

Precisa que, en primer lugar, la Resolución 2220/90 establece normas relativas a la medición de líquidos, determinación de peso por calado y sondaje de tanques, para control de mercadería a granel. Siempre teniendo presente que en autos se discute un faltante de sólido a granel (fosfato monoamónico) resultante de su pesaje por balanza fiscal, la referencia a una contra medición y/o designación de un perito en el marco de dicha Resolución es un error.

Manifiesta que, bajo la luz de las consideraciones anteriores; ninguno de los supuestos de contra verificación previstos en los Anexos II (sobre mediciones de líquidos) y III (mediciones por draft survey realizada en un control selectivo) se configura en autos se determinó el peso de la cantidad de un producto sólido a granel mediante la medición por balanza.

En el contexto expuesto, apunta que, mal puede sustentarse la existencia de un faltante considerando -con fundamento en la Res. 2220/90- que al ATA no acreditó la formulación de observaciones en la oportunidad del control aduanero por balanza, solicitando una contra medición y/o la designación de un perito; si esta norma, establece dicha intervención del administrado en el control aduanero por draft survey.

Alega que, menos aún puede razonarse de ese modo, si se tiene en cuenta que el ATA designó un perito que realizó mediciones draft survey en la oportunidad del control aduanero por balanza y si se entiende que pueden compararse dos sistemas de medición distintos (balanza y calado) para determinar si hubo faltante. Precisamente por ello, es que los resultados de las mediciones por calado aportadas por el ATA pueden desvirtuar los obtenidos del pesaje por balanza fiscal.

Destaca que, el ATA aportó la medición draft survey efectuada por el perito naval Gustavo C. Gutiérrez y basada en datos obtenidos el 19 y 23 de mayo de 2008 en el puerto de San Lorenzo. La Aduana de San Lorenzo informó que el 22/5/08 finalizó allí la descarga (cfr. Nota Nº 730/08 agregada al inicio de los ant. adm). Es fácil advertir que las mediciones por calado aportadas por su parte, fueron efectuadas en la oportunidad de los controles aduaneros por balanza, aun cuando la normativa invocada por el *a quo* (Res. 2220/90) no prevé tal intervención; la cual, por ende, pudo haberse efectuado con posterioridad al pesaje aduanero, sin perder su valor probatorio.

Concluye que, frente a las únicas mediciones inequívocas sobre las cantidades descargadas aportadas en autos (las efectuadas con el método draft survey), la diferencia a la descarga se encuentra dentro de la tolerancia legal, si se considera la totalidad del mismo producto conforme a su posición arancelaria (MAP) declarada y descargada en los distintos puertos. Efectúa un detalle de las cantidades descargadas en cada puerto.

Puntualiza que, tras el examen de la causa, es claro que de las constancias de autos no surge prueba fehaciente que acredite la diferencia a la descarga informada por el servicio aduanero de -359.230 kg. (-2,81%).

Afirma que, en efecto, una diferencia de - 1,68 %, proyectada sobre la totalidad de la mercadería declarada ante las diferentes aduanas en los tres puertos, no se corresponde con la diferencia de - 2,81 %, proyectada sobre la mercadería declarada ante la Aduana de San Lorenzo. Ello es suficiente para demostrar la nulidad del cargo tributario Nº 1358/08, por cuanto carece de causa (en los términos del art. 7, inc. b) de la LPA) al sustentarse en una diferencia que no se encuentra proyectada sobre la totalidad de la mercadería documentada en los tres puertos, aun cuando la propia Aduana informa esta diferencia en las actuaciones administrativas.

Es conclusión, señala que no es -como razona el *a quo*- la falta de prueba inequívoca a cargo de la actora, lo que torna aplicable dicha presunción. Lo que hace aplicable al mecanismo presuntivo, en cambio, es un hecho base (faltante) cuya prueba inequívoca debe aportar el Fisco.

Hace hincapié en que el razonamiento del *a quo* es erróneo porque parte de la premisa de que la presunción legal opera a partir de una carga probatoria que pone en cabeza de la actora, aunque ello no se encuentra previsto en la normativa aplicable.

Dice que, no escapa a su parte que el ATA debe justificar el faltante -y acreditar esta justificación- para “tornar inaplicable” la presunción legal establecida en el art. 142 del C.A.. Pero esta carga probatoria no debe confundirse con la del Fisco, que, en primer lugar, debe acreditar plena y fehacientemente el faltante como hecho cierto base de esta presunción para que la misma se torne aplicable.

Pone de relieve que los tributos sobre el faltante fueron abonados en su totalidad por los importadores.

Se agravia por cuanto el tribunal fiscal decidió *“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”*.

Apunta que, en suma, de acuerdo a los términos de la sentencia, el cargo original, en el que se habían liquidado los siguientes rubros: D.I., T.E. e IVA ADIC, fue modificado y se determinó la deuda tributaria incluyendo sólo los mencionados derechos de importación y tasa de estadística.

Argumenta que, en cuanto al argumento planteado por su parte *"referido a que los tributos que se le exigen fueron oportunamente abonados por la importadora",* el tribunal fiscal aclaró *"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".*

Advierte que, el tribunal *a quo* reconoció que la responsabilidad tributaria del ATA se limita a los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en cuestión. Esto es muy importante, porque precisamente el art. 142 del C.A. circunscribe la responsabilidad solidaria del ATA y del transportista a las obligaciones tributarias que nacen del hecho imponible que es la importación a consumo de la mercadería faltante. Quiere decir que los tributos exigibles al ATA no son otros que los liquidados al momento de documentarse la destinación de importación a consumo respectiva en el SIM, en función del tratamiento fiscal aplicable a la mercadería según su posición arancelaria.

En suma, a la importación a consumo de una determinada mercadería se le aplica un régimen tributario específico en función de su posición arancelaria. Este es el régimen que define los tributos y alícuotas que gravan la importación a consumo del faltante y por lo tanto, comprendidos en las obligaciones tributarias por las cuales el ATA y el transportista deben eventualmente responder (cfr. art. 142 del C.A.). En consecuencia, a ellos no cabe exigirles tributos sobre la base de un "régimen general" o situaciones subjetivas.

Sostiene que el hecho que el tribunal fiscal mencionara las acciones “extratributarias” de resarcimiento del importador “respecto” de los ATAs y transportistas por las obligaciones tributarias extinguidas por aquél, sería demostrativo de que, por un lado, el tribunal fiscal admitiría que las obligaciones tributarias correspondientes a la importación a consumo del faltante, no son otras que las que comprenden a los tributos liquidados y abonados al documentarse dicha operación aduanera en los despachos respectivos.

Por otro lado, resalta que, que no puede exigirse al ATA el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la importación a consumo del faltante, si las mismas fueron extinguidas por los importadores, pues ello implicaría volver a tributar sobre la misma importación a consumo y un enriquecimiento sin causa del Fisco. En efecto, al documentarse las destinaciones de importación a consumo del producto de autos (fosfato monoamónico), se liquidaron los rubros -es decir, los tributos y alícuotas- derivados de dicha importación a consumo y comprendidos en las obligaciones tributarias a las que refiere el art. 142 del C.A.

Observa que, ello surge de los despachos de importación Nº 08 057 IC65 000044 V, 08 057 IC65 000043 U y 05 057 IC65 000045 W obrantes en las act. adm. En efecto, al documentarse las destinaciones de importación en el SIM, se liquidaron y abonaron dichos tributos y alícuotas aplicables, entonces, para la importación a consumo de esa mercadería.

En consecuencia, afirma que esos tributos y alícuotas y no otros gravaban este hecho imponible conforme al art. 142 del C.A. En consecuencia, la actora nada adeuda, toda vez que los importadores, como se dijo, abonaron la totalidad de dichos tributos por la totalidad de lo declarado, incluido el faltante. Esta es la razón fundamental por la cual el tribunal *a quo* debió revocar la resolución aduanera en todos sus términos, como lo ha decidido, recientemente, en un caso similar.

Por último y sin perjuicio de todo lo expuesto, se agravia por cuanto el tribunal *a quo* consideró exigible la “diferencia por las percepciones de IVA adicional, respecto de la mercadería faltante y en infracción”, aunque luego concluyó que la DGA carece de facultades para exigir este impuesto. En efecto, dicho impuesto no resulta exigible por cuanto no

gravaba la importación a consumo de la mercadería faltante, tal como surge de las destinaciones de importación obrantes en las actuaciones administrativas y según la fundamentación jurídica desarrollada en la presente expresión de agravios y sustentada por la jurisprudencia emanada de los vocales actuantes en el caso y por la jurisprudencia de ese Excma. Cámara.

En caso que no se admitieran ninguno de los agravios precedentes, se agravia por la decisión en cuanto al cómputo de intereses desde el 13/10/2008. La sentencia del Tribunal Fiscal indudablemente constituye “el acto por el cual se hubieren liquidado los tributos” (en los términos del art. 794 del C.A.), por cuanto ha liquidado una nueva determinación tributaria, “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 estadístic a”. Razón por la cual, los intereses previstos en el art. 794 del C.A. deberían computarse a partir de la fecha de la sentencia recurrida si ésta quedara firme.

III.- Que de manera inicial debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas nº 12509-735-2008, 12607-210-2011 y 12607-307-2011, en cuanto aquí interesa, surge que:

(i) el **despacho de importación nº 08057IC000044V**, fue oficializado el 16/05/2008, importador: Mosaic de Argentina **S.A.,** Agente de Transporte Aduanero: Agencia Marítima Nabsa. En el campo “Liquidación” surge que los tributos fueron liquidados y abonados con la letra “P” por la suma de 395.775.

(ii) el **despacho de importación nº 08057IC000043U**, fue oficializado el 16/05/2008, importador: Mosaic de Argentina **S.A.,** Agente de Transporte Aduanero: Agencia Marítima Nabsa. En el campo

#37892085#382681146#20230911223144686

"Liquidación" surge que los tributos fueron liquidados y abonados con la letra "P" por la suma de 633.163,26.

(iii) el **despacho de importación nº 08057IC000045W**, fue oficializado el 16/05/2008, importador: Mosaic de Argentina **S.A.,** Agente de Transporte Aduanero: Agencia Marítima Nabsa. En el campo "Liquidación" surge que los tributos fueron liquidados y abonados con la letra "P" por la suma de 685.714,43.

(iv) con fecha 28/05/2008 la Aduana de San Lorenzo emitió la Nota 2383/2008, en los siguientes términos*: "Visto lo informado mediante Nota n° 730/08 (Oficina "B") y de acuerdo a las constancias obrantes en la presente* ***surge que la totalidad de la mercadería ha sido objeto de destinación a consumo y consecuentemente abonado los tributos por parte del importador*** *(…)* (fs. 21, act. adm. cit.; énfasis agregado).

V.- Que de lo expuesto, resulta que en el caso en examen, el importador Mosaic de Argentina S.A cumplió con la obligación tributaria por el total de la mercadería consignada en los D.I. nº 08057IC000044V, 08057IC000043U y 08057IC000045W, amparada en el Manifiesto Marítimo de Importación 08057MANI001720A, Conocimientos: 7, 8 y 9 con fecha 15/05/2008, es decir el día de la oficialización de la destinación de importación, objeto de autos.

En el caso, los tributos correspondientes al total de la carga declarada, fueron ingresados al momento del registro de la operación, es decir con anterioridad a la fecha de la finalización de la descarga (22/05/2008) y a aquella en que se produjo la comprobación por la Aduana de la discordancia existente entre lo manifestado y el resultado de aquella operación (Nota 730 del 28/05/2008), lo que descarta la posibilidad, aún en forma hipotética, del acaecimiento de un perjuicio fiscal.

Desde esta perspectiva, cabe concluir que no se ha producido deterioro patrimonial alguno para el Estado Nacional, extremo que en todo caso sólo 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 claro esta, en tanto resulta con absoluta claridad de las constancias obrantes en la causa, 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.

VI.- Que en este contexto, cabe recordar que el fin del art. 142 del C.A. 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 hay importe alguno que se adeude dado que los impuestos 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, por lo que puede concluirse que no hay perjuicio al bien jurídico que el artículo en cuestión protege ni está permitido volver a tributar cuando no existe previsión legislativa que lo contemple. Ello, toda vez que la eximición del pago de esas gabelas, se funda en que el pago ya fue efectuado por la firma importadora y a que, por regla general no cabe requerir dos veces el pago de un mismo concepto en la medida en que ello consagraría un enriquecimiento sin causa a favor del Estado (en similar sentido, esta Sala, *in re*: expte. 63148.2019, “Wave Agencia Marítima SA c/DGA s/recurso Directo” del 27/11/2020 -entre otros-, Sala V, *in re*: "Ultramar Argentina SA c/ DGA s/Recurso Directo", del 5/07/2016, Sala III, *in re:* "Ultramar Argentina SA c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", del 27/09/2016 y Sala IV, expte. nº 30.541/2017, "Baltzer Marítima SRL c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", del 17/08/17).

Por consiguiente, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 14/09/2022 y en consecuencia dejar sin efecto la resolución aduanera (AD SALO) nº 26/2014 en cuanto confirmó el cargo tributario n° 1358/2008.

VII.- Que, en atención al modo en que se decide, las costas de ambas instancias se imponen a la demandada vencida (arts. 279 y 68, primer párrafo del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto; este Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 14/09/2022 y en consecuencia dejar sin


#37892085#382681146#20230911223144686

efecto la resolución aduanera (AD SALO) nº 26/2014 en cuanto confirmó el cargo tributario n° 1358/2008, y 2º) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 279 y 68, primer párrafo del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 12/09/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37892085#382681146#20230911223144686