36206/2012 CONSULTORES MARITIMOS SRL (TF 24131-A) c/ DGA s/

Buenos Aires, 10 de junio de 2014.- SH

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 59/65vta. el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la exigencia tributaria formulada en concepto de IVA e IVA adicional y, en cambio, modificar los cargos nros. 62/06, 63/06, 64/06 y 65/06, en virtud de lo dispuesto en el art. 10 de la resolución 591/99 (modificada por la 668/99), que establece una alícuota del 6 % del impuesto a las ganancias, en lugar del 11% exigido por la aduana. Las costas fueron impuestas según los mutuos vencimientos.

En cuanto aquí interesa, la decisión se sustenta en que la exención del pago del impuesto al valor agregado previsto en el decreto 1228/98 y modificatorias para los agentes de transporte sólo puede aplicarse con relación a la prestación de servicios conexos al transporte, pero no puede considerarse incluidos en la exención a hechos ajenos a esos servicios, como la importación para consumo que se ha verificado en el presente con motivo del faltante de mercadería a la descarga (cfme. art. 142 del código aduanero).

A su vez, la mayoría considera que la alícuota del 10,5% de IVA prevista en la ley 26.050 es aplicable sólo para los fabricantes o importadores y no para el agente de transporte aduanero (ATA) y que tampoco le serían aplicables las exenciones previstas en la resolución general 591/99 para los importadores inscriptos en el registro creado y que cuenten con el certificado correspondiente (CVDI), en razón de que sería responsable en su condición de ATA, siendo un supuesto de responsabilidad indirecta.

II.- Que a fs. 70 interpuso el recurso de apelación la actora, expresando sus agravios a fs. 74/78, replicados a fs. 92 y vta. La demandada hizo lo propio a fs. 81/83, circunscribiendo sus agravios al régimen de costas, cuyo traslado fue contestado a fs. 117 y vta.

Cuestiona la actora la postura que conforma la mayoría por cuanto reitera que el servicio aduanero no está habilitado a reclamar del agente de transporte aduanero el impuesto al

valor agregado, en función de la exención prevista en el decreto 1228/98. Indica que su responsabilidad solidaria prevista en el art. 142 del código aduanero deviene exclusivamente de su condición de agente de transporte y representante del buque transportador, es decir, de un servicio conexo al transporte de carga. En ese sentido, recuerda que el art. 7º de la ley de IVA exime al transporte internacional de carga del pago de dicho impuesto y cita la sentencia dictada por la Sala II el 22/11/2005 en la causa "Terminal 6 SA c/DGI", expte. nº 34.555/2003. Señala que la ficción legal de importación para consumo de mercadería faltante es la consecuencia de dos hechos "conexos" con el transporte: a) el transporte de un cargamento; b) el faltante, no justificado, de ese cargamento.

En segundo término, para la eventualidad de que se considere que la aduana está habilitada a reclamar el impuesto al valor agregado pese a la apuntada condición de exenta, reitera que en función de las normas legales en vigencia el servicio aduanero no puede reclamar ninguna diferencia de IVA, puesto que, según la ley 26.050, las importaciones de fertilizantes abonan una alícuota del 10,50%. Destaca que no se encuentra controvertido en la especie que los respectivos importadores abonaron esa alícuota y que la circunstancia de que esa norma establezca que las importaciones definitivas que tengan por objeto fertilizantes químicos para uso agrícola abonarán el 10,5% no puede interpretarse que se trata de una alícuota a favor de los fabricantes o importadores exclusivamente sino, por el contrario, se trata de una alícuota general para toda importación de fertilizante y cita la sentencia dictada en 22/02/2011 por la Sala IV del fuero en la causa nº 29.456/2010 "Agencia Marítima Christophersen SA".

En otro orden, con relación al reclamo del IVA adicional, tampoco comparte la interpretación que efectúa el voto de la mayoría -en el sentido que las exenciones previstas en la resolución general 591/99 (modificada por la resolución 2238/07) son para los importadores inscriptos en el registro creado y que cuenten con el certificado correspondiente (CVDI) y que, por lo tanto, no se aplica a

la actora porque resulta responsable en su carácter de agente de transporte aduanero- por cuanto las exenciones allí previstas se aplican a quienes cuentan con dicho certificado y, también, a quienes se encuentran excluidos de solicitar ese certificado (que son individualizados en el art. 1º), entre ellos: a) los sujetos exentos o no alcanzados con el impuesto al valor agregado; b) los consumidores finales. Al respecto, indica que a fs. 38 se reconoció el carácter de sujeto exento y añade, además, que la importación para consumo prevista en el art. 142 del código aduanero, en todo caso, pondría a la actora en condición de "consumidor final", razón por la que se encontraría en la misma situación impositiva que los importadores que no cuenten con el CVDI.

Finalmente, manifiesta que a todo evento para el caso que se decida que su parte no se encuentra comprendida en las exclusiones previstas en el artículo 1º de la resolución 2238/07, siendo que estos fertilizantes son importados con una alícuota diferencial para el pago del IVA en el peor de los supuestos la alícuota que debería abonar este producto sería del 50% de la alícuota del IVA adicional.

III.- Que cabe comenzar por señalar, una vez más, que no se encuentra discutido en autos que al efectuar la descarga del buque "Maistros Breeze" se constató el faltante de 150.544 kgrs, equivalente al 1,65% de la mercadería que transportaba (fosfato monoamónico a granel), que no fue justificado en tiempo y forma, resultando por ende aplicable la presunción legal de importación para consumo prevista en el art. 142 del código aduanero, que da nacimiento a la responsabilidad tributaria del agente de transporte aduanero. Tampoco se encuentra controvertido que el importador de la mercadería abonó la totalidad de los tributos con preferencias arancelarias causadas en el destino de la mercadería.

Mediante la resolución 30/2008, dictada por el Administrador de la Aduana de San Nicolás, no se hace lugar a la impugnación planteada por el agente de transporte aduanero y se confirman los cargos nros. 62/06, 63/06, 64/06 y 65/06 por los que se

reclama, en cuanto aquí interesa el pago del IVA (su diferencia 10,50%) y del IVA Adicional (con una alícuota total del 20% para los cargos 62/06 y 63/06 y su diferencia del 15% para los cargos 64/06 y 65/06).

IV- Que por cuestiones de orden metodológico, se impone analizar en primer término el planteo en torno a la exención impositiva que invoca la empresa actora.

La Sala I de esta Cámara, el 14/12/2010, en la causa "Agencia Marítima Bristol SA (TF 19.945-A) c/DGA", sostuvo la improcedencia de considerar exento de IVA al agente de transporte aduanero responsable de los tributos que gravan la importación irregular para consumo, en los términos del art. 142 del código aduanero, al expresar que: "en cuanto a que no le corresponde abonar el IVA y el IVA adicional liquidado, ya que sus servicios se encuentran exentos de su pago por tratarse de servicios conexos al transporte internacional, de acuerdo con lo dispuesto por el decreto 1228/98, no puede prosperar toda vez que ellos se encuentran liquidados en relación a la mercadería faltante, que por la presunción establecida por el art. 142 del código aduanero debe considerársela importada para consumo, y nada tiene que ver con lo dispuesto por el decreto 1228/98, que se refiere a la exención dispuesta en el art. 7, inc. h), punto 13 de la ley del IVA, respecto a la prestación de servicios como agente aduanero conexos al transporte, tales como: carga y descarga, estibaje, eslingaje, etc… y demás servicios suplementarios realizado dentro de la zona primaria aduanera y cuando sean facturados". Dicho criterio fue recientemente reiterado, en un caso análogo, en la sentencia dictada por ese mismo tribunal – que en virtud de la Ac. 16/2.011 es integrado por el Dr. Carlos Manuel Grecco y que interviene en la presente-, el día 3/04/2014, in re "Pivar María Alejandra (TF 21929-A) c/DGA".

V.- Que habiendo dejado ello establecido, la cuestión referida a la alícuota del IVA e IVA Adicional, aplicable en supuestos de importación de fertilizantes ha sido resuelta, en un caso análogo, por la Sala IV de esta Cámara, el día 22/02/11 in re "Agencia Marítima Christophersen S.A. (TF 24129-A) c/DGA", integrada en esa oportunidad por el Dr. Fernández, que suscribe la

presente. Pronunciamiento firme a raíz de la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 16/08/2011 (causa A. 493.XLVII) (cfr. además, el pronunciamiento recientemente emitido por este tribunal en la causa nº 17881/2013, "BALTZER MARITIMA SRL (TF 27145-A) c/ DGA s/", sentencia del 24/04/2014).

Se explicó en dicha oportunidad que el art. 1º de la ley 26.050 (B.O. 321/08/2005) dispuso incorporar -a continuación del inc. k) del cuarto párrafo del art. 28 de la ley de IVA- que "l)...las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola", creando así un nuevo supuesto de alícuota reducida (10.50%). Y el art. 1º de la resolución (SAGPA) 12/05, modificado por su similar (SAGPA) 351/2006, estableció que lo dispuesto en el artículo precedente tenía efecto respecto de los productos definidos como fertilizantes en el art. 3º del decreto 4830/1973 y clasificados como químicos por su naturaleza en el Registro de Agroquímicos y Biólogos (COORABIO) del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) y que tengan como destino el uso agrícola, así como sus mezclas, cuando estas se encuadren en los términos de la resolución 708/1997. De manera que el tratamiento preferencial se aplica en función de la naturaleza de los productos importados y su afectación al destino que comporta el factor determinante del beneficio (agrícola) y no, como entendiera el a quo, como resultado de una situación subjetiva de las firmas importadoras.

En el caso, siendo procedente la alícuota reducida establecida por la ley 26.050, deviene también aplicable la resolución general DGI 3431/91, que reduce la alícuota en un 50% en el IVA Adicional y al 6 en el impuesto a las ganancias, en aquellas importaciones de bienes sujetos a una alícuota de IVA preferencial.

Ello así, ya que a la actora le sería aplicable el art. 10 de la resolución general AFIP 591/99 (art. 14 Res. Gral Nº 2238/07) que dispone" "[l]as importaciones efectuadas por sujetos que no posean el "C.V.D.I.", debido a no haberlo solicitado, haberles sido negado, haberse producido su caducidad o, en su caso, no

haber acreditado alguna de las condiciones enunciadas en el segundo párrafo del artículo 1º, estarán sujetas –de corresponder- a las percepciones dispuestas por las resoluciones generales nº 3431 (DGI) y Nº 3543 (DGI), sus respectivas modificatorias y complementarias, en las formas, plazos y demás condiciones establecidas en las citadas normas. Las mencionadas percepciones se calcularán mediante la aplicación de las alícuotas que seguidamente se indican, en sustitución de las fijadas por las normas mencionadas: a) veinte por ciento (20%) –o diez por ciento (10%) cuando se trate de importaciones de bienes sujetos a alícuota diferencial- del impuesto al valor agregado, sobre la base imponible del mencionado impuesto en el momento de la importación" (resolución general Nº 3431/91 (DGI art. 3º) y b) Seis por ciento (6%) del impuesto a las ganancias, sobre la misma base imponible mencionada en el inciso precedente (Resolución General Nº 3543(DGI), art. 4)."

En idéntico sentido se expidió la Sala II, en la causa Nº 10074/2012, "Agencia Marítima Alpemar SRL (TF 26550-A) c/DGA", del 12/06/12.

VI.- Que por último, en atención al rechazo del argumento central planteado por la parte actora y a la procedencia parcial de los planteos formulados en subsidio y considerando, asimismo, la reformulación de los cargos aduaneros ordenada por el Tribunal Fiscal de la Nación, luego a su vez modificados por esta alzada, resulta prudente distribuir las costas de ambas instancias en un 60% a cargo de la parte demandada y en un 40% a cargo de la parte actora, en virtud de ponderar la entidad, extensión y significación de los vencimientos parciales y mutuos, de conformidad tanto con el art. 1163 del código aduanero como el 71 del código procesal.

Así las cosas, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 84 y vta. de conformidad con lo dispuesto por el art. 279 del código procesal, debiendo dictarse un nuevo auto regulatorio que se adecúe a la lo aquí decidido.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

1) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y modificar la sentencia apelada, respecto a las alícuotas aplicables para el IVA y el IVA Adicional en los términos que surgen del considerando V de la presente;

2) distribuir las costas en un 40% a cargo de la parte actora y en un 60% a cargo de la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ