16680/2017; CONSULTORES MARITIMOS SRL TF28990-A c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 7 de mayo de 2019.- FG

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 257/262, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar parcialmente la Resolución (AD SALO) Nº 1078/10, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo con fecha 23 de diciembre de 2010, en el marco de la Actuación SIGEA Nº 12509-586-2007, mediante la cual se rechazó la impugnación contra el Cargo Nº 1787/07 formulado por un supuesto faltante de mercadería que se habría verificado en la descarga del buque "Multitank Batavia"; y, en consecuencia, declaró que los tributos adeudados en concepto de IVA, IVA adicional, e Impuesto a las Ganancias, ascendían a la suma de $35.608,18.- Impuso las costas según los respectivos vencimientos.

Para así decidir, el *a quo* observó que mientras en el Manifiesto Marítimo de Importación 07 057 MANI 001181 A se declararon 502.030 kg (conocimiento AMGS05) y 1.000.000 kg (conocimiento AMGS05A) de óxido de propileno o "*propylene oxide*", lo que representó un total de 1.502.030 kg; en cambio, del control efectuado a la descarga resultaron 1.483.620 kg totales, es decir, 499.020 kg correspondientes al conocimiento AMGS05 y 984.600 kg al conocimiento AMGS05A; lo que representó un faltante de mercadería equivalente al 1,22% del total documentado.

Ello así, señaló que a la actora no se le imputó infracción alguna –concretamente, la prevista en el artículo 934 del C.A.-, sino que se le reclamó los tributos correspondientes a la importación para consumo de la mercadería faltante, en los términos del artículo 142 del C.A.

En ese sentido, el *a quo* se ocupó, en primer lugar, de analizar la prueba colectada en autos con relación a lo

Fecha de firma: 07/05/2019
Alta en sistema: 09/05/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29611168#233209140#20190507113221751

afirmado por la actora de que en el caso no existió faltante que diera lugar a la exigencia tributaria, atento a que las diferencias se debieron a mermas naturales del producto, el cual es proclive a perder peso durante el transporte marítimo en virtud de sus características naturales y las condiciones del transporte.

Destacó del informe pericial ingenieril naval que, las mermas que se pueden sufrir de óxido de propileno se encuentran relacionadas fundamentalmente con las operaciones de carga, travesía, y descarga, como así también con la imprecisión que resultare de las mediciones que se realizaren. Añadió que el informe presentado no aportaba certeza en cuanto a cuál podía ser el porcentaje o valor de merma aproximado o estimativo que podía experimentar la mercadería de autos, como tampoco respecto al margen de error que podía existir en la medición de la carga de un buque con las características del de autos. Concluyó que, de la pericia no se desprendían datos concretos y concluyentes que permitieran afirmar con precisión que el faltante verificado se debió a las causas invocadas por la actora, y que "*por la peligrosidad para la salud humana y puntillosos requerimientos para la construcción y control del transporte marítimo, el cargamento de óxido de propileno no es susceptible de sufrir mermas durante un transporte desde Brasil*".

Así también, manifestó que la prueba ofrecida por la actora y producida en autos no logró desvirtuar el criterio adoptado en el fallo plenario "*Supermar*", del 31 de agosto de 2005, mediante el cual el Tribunal Fiscal de la Nación estableció que los métodos o sistemas de medición "*draft survey*" y balanza fiscal son equivalentes, en su exactitud y confiabilidad, siempre que no medie error o impericia en su aplicación, y, asimismo, tienen similar riesgo de inexactitud o de error, por lo que resultan aplicables a ambos métodos los respectivos márgenes legales de tolerancia, es decir, el

2% previsto a los fines infraccionales y el 6‰ previsto a los fines tributarios.

Bajo tales premisas, teniendo en cuenta que la tolerancia aplicable en autos es la del 6‰ (o 0,6%) -conforme la Res. ANA Nº 2220/90, modif. por Res. ANA Nº 2914/94-, y toda vez que la misma ha sido superada, pues la diferencia porcentual entre la cantidad de mercadería declarada en el Manifiesto Nº 07 057 MANI 001181 A, y el resultado de la comprobación, es equivalente al 1,22%; el *a quo* entendió que correspondía tener por configurada en autos la responsabilidad de la actora por los tributos aplicables, en los términos del artículo 142, apartado 2, del CA.

Renglón seguido, señaló que mediante el DI Nº 07 057 IC65 000043T se documentó la importación a consumo de la totalidad de la mercadería amparada por el conocimiento AMGS05 del Manifiesto Marítimo de Importación Nº 07 057 MANI 001181 A (502.030 kg – PA 2910.20.00.000A), habiéndose abonado los tributos que gravaban la importación a consumo de la totalidad de la mercadería declarada en ese despacho, y no únicamente por la mercadería efectivamente descargada. Es decir, que los tributos fueron abonados por los 3.010 kilogramos faltantes, inclusive. En consecuencia, consideró que la actora no adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante de mercadería que se le imputa al Conocimiento AMGS05 del Manifiesto Marítimo de Importación Nº 7 057 MANI 001181 A, puesto que los mismos han sido abonados por el importador en oportunidad de documentar la referida operación.

Precisó, que tampoco correspondía reclamo de suma alguna derivada de la diferencia entre lo abonado por el importador, y lo que -a criterio del servicio aduanero- debería haber abonado la actora; toda vez que, al documentar la referida

#29611168#233209140#20190507113221751

operación de importación, el Sistema Informático María (en adelante SIM) liquidó los rubros correspondientes y las alícuotas aplicables al momento de la destinación en cuestión, y abonó la totalidad de los tributos así liquidaos.

En cambio, ponderó que sí correspondía exigir los tributos en relación a la mercadería faltante vinculada al DIT Nº 07 057 IT65 000085 T, esto es, sólo sobre 15.400 kg de la mercadería declarada en el Conocimiento AMGS05A.

Finalmente, decidió, respecto de la cuantía por la que procedía la exigencia tributaria, que atento a la fecha de los hechos de la causa –abril de 2007- resultaba aplicable el artículo 14 de la RG (AFIP) Nº 2238/07, y toda vez que no se presentó el Certificado de Validación de Datos de Importadores; debía responder la actora en el carácter de agente de transporte –supuesto de responsabilidad indirecta-, por lo que correspondía modificar parcialmente el cargo apelado, respecto de la percepción de ganancias, en tanto debía exigirse la alícuota del 6‰ siendo que la Aduana liquidaba el 11%.

II. Que contra esa sentencia, la parte demandada interpuso recurso de apelación a fs. 268, y expresó agravios a fs. 280/284vta., cuyo traslado fue replicado por la parte actora a fs. 294/295vta.

En primer lugar, la demandada se agravia por cuanto interpreta que el *a quo* incurrió en contradicción, pues consideró que debía revocarse la resolución aduanera en virtud del pago efectuado por el importador respecto de la totalidad de la mercadería, pese a que fue el mismo Tribunal quien no tuvo dudas en relación a que el faltante se produjo y no fue justificado, y acerca de cuál era el régimen aplicable.

En segundo lugar, se agravia en tanto la sentencia apelada ponderó que no existía deuda alguna en concepto


#29611168#233209140#20190507113221751

de tributos por el faltante de mercadería que se le imputó al conocimiento AMGS05 del Manifiesta Marítimo de Importación Nº 07 057 MANI 001181 A (3010 kg), puesto que habían sido abonados por el importador en oportunidad de documentar la referida operación.

En ese sentido, sostiene que el criterio adoptado en el pronunciamiento recurrido desconoce infundadamente que la esfera de responsabilidad del importador es distinta a la responsabilidad del agente de transporte aduanero (en adelante ATA), como es el caso de la actora, y, consecuentemente, ante una importación irregular, las alícuotas que gravan dicha importación son distintas de las que abonó el importador, y al mismo tiempo no se benefician de reducción arancelaria alguna. Ello así, entiende que sí se ha producido perjuicio fiscal, pues ha existido una diferencia de tributos no pagados.

Destaca que en el campo “P” sólo figuran abonados los tributos de IVA e Ingresos Brutos, y no así los derechos de importación, IVA Adicional, Tasa de Estadística e Impuesto a las Ganancias. Afirma que el agente de transporte aduanero debe abonar, por el faltante de la descarga, los demás tributos sin beneficio o reducción arancelaria alguna. Ello, debido a que la situación de la mercadería faltante debe tener un tratamiento diferente al de la mercadería efectivamente ingresada a plaza, y por ese tratamiento fiscal responde el ATA en los términos del art. 142, ap. 2, del CA.

Añade que la actora no justificó ni intentó justificar -en el modo previsto por la legislación-, la diferencia existente entre la cantidad de mercadería declarada y la resultante de la comprobación aduanera.

Cita jurisprudencia, y sostiene que la mercadería faltante no se encuentra beneficiada con la alícuota

reducida del IVA, porque no puede apreciarse si cumplieron o no las finalidades por las cuales ese beneficio fue otorgado.

Finalmente, en tercer lugar, define como irrazonable el criterio adoptado por el *a quo* en cuanto decidió que no correspondía reclamo de suma alguna derivada de la diferencia entre lo abonado por el importador, y lo que el servicio aduanero sostenía que debía abonar el actor, con sustento en que –al documentar la operación de importación- el SIM liquidó los rubros correspondientes y las alícuotas aplicables al momento de la destinación en cuestión, habiendo abonado el importador la totalidad de los tributos así liquidados, conforme "P" en el campo "Liquidación" de los DI.

Al respecto, esgrime que el SIM es un sistema en el cual el declarante ingresa los datos para que se calculen los tributos a liquidar, por ende, si los datos ingresados no son lo que corresponden, el SIM no podrá liquidar los tributos que hubieren correspondido. Ello así, sostiene que es una facultad de la Aduana, posteriormente, realizar el control y los cargos suplementarios que correspondieren. Cita jurisprudencia.

III. Que, en tales términos, antes de ingresar al tratamiento de los agravios es importante recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan 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; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto*

67/10 s/ medida cautelar (autónoma)", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, entre otros).

IV. Que, para el examen de los agravios de la recurrente, es conveniente comenzar por señalar que, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta, siempre que del ejercicio de las facultades propias del *a quo* de apreciar los hechos, no surja que hubiera mediado un error de magnitud suficiente para apartar la aplicación del mentado principio (confr., CSJN, Fallos: 300:985; CNACAF, este Tribunal, causa "*Schmid, Walter Edmundo*", del 26/10/84, y causa Nº 6.774/2015, en autos "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 15/12/16; Sala I, causa "*Scioli*", del 14/12/93; Sala V, causas "*Aspitarte y Cía S.A.*", del 14/8/95; "*Seysu S.R.L.*", del 25/3/96; "*Zeneca S.A.*", del 26/8/98 y "*DGA (en autos Procter & Gamble Soc. Col TF 19609-A)*", del 21/9/06, entre otras).

V. Que, bajo tales pautas, y en cuanto al planteo sustancial de la apelación, cabe advertir que, del examen de los antecedentes y las piezas procesales obrantes en las actuaciones administrativas, se observa que a fs. 47 de la Actuación SIGEA Nº 12509-586-2007 luce agregado el DI Nº 07 057 IC65 000043T, del cual surge que se documentó la importación a consumo de la totalidad de la mercadería (502.030 kgs de óxido de propileno) amparada por el

conocimiento AMGS05 del Manifiesta Marítimo de Importación Nº 07 057 MANI 001181 A, incluyendo los 3.010 kgs de faltante de mercadería detectados del control efectuado a la descarga -ubicados dentro de la tolerancia aplicable a los efectos tributarios del 0,6%, según Res. ANA Nº 2220/90, texto actualizado-, lo cual es demostrativo que los tributos a su respecto fueron abonados.

Ello así, recordando que esta Cámara tiene dicho que "*[e]l porcentaje de tolerancia en la descarga de mercadería admitido se trata de un límite en el derecho a reclamar diferencias fundado en cuestiones prácticas cuales son los márgenes de error contenidos en todo sistema de medición —cualquiera sea el elegido—, de modo que ella se presenta como una eximición reconocida por la Administración a su derecho de reclamar diferencias de tributos frente a posibles errores que se cometan en el control. Tales errores —y su magnitud proporcional— se cometen tanto si se trata de pequeñas diferencias como cuando estas superan dicho margen. Por tanto, se considera de toda justicia reconocer al momento de liquidar los tributos_adeudados, deducir el margen de tolerancia reconocido administrativamente.*" (CNACAF, Sala IV, causa Nº 26.573/05, *in re* "*Compañía Naviera Horamar S.A. (TF 18.515-A) c/ DGA*", sentencia del 20/07/2007; esta Sala, causa Nº 46.288/12, *in re* "*Lencina, Héctor Javier (TF 28985-A) c/ DGA s/ Aduana Tribunal Fiscal*", del 13/6/2013); lo cierto es que, en el caso de autos, cabe reiterar y resaltar, se encuentra acreditado que se han abonado los tributos respecto de la totalidad de la mercadería documentada, incluso respecto de los 3.010 kgs de faltante de mercadería que fueradetectados.

En las condiciones apuntadas, no se advierte que el Tribunal Fiscal hubiera incurrido en error o arbitrariedad al apreciar las constancias de la causa, máxime considerando que la demandada no logró desvirtuar que exista

diferencia de suma alguna entre lo abonado por el importador y lo que a su criterio debería haber abonado el ATA Consultores Marítimos SA, pese a que el SIM liquidó los rubros y alícuotas correspondientes al momento de la destinación en cuestión, y el importador abonó la totalidad de los tributos así liquidados; solución que no sería similar si el importador solamente hubiese abonado los tributos vinculados a la importación a consumo de la mercadería efectivamente descargada, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por lo que corresponde mantener la decisión apelada.

En virtud de lo expuesto, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, imponiendo las costas de Alzada a la demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).

Conociendo de los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios de fs. 265/265vta. -interpuestos por la actora y el Fisco Nacional a fs. 277/270vta. y 279/279vta., respectivamente-, tomando en consideración la naturaleza, complejidad, calidad y extensión en el tiempo de la gestión profesional y tarea desarrollada, SE FIJAN los honorarios del perito ingeniero naval y mecánico, Carlos Alberto Molina en la suma seis mil quinientos pesos ($6.500.-) (arts. 6, 38, 86, 87, y ccdtes. del Decreto-Ley Nº 7887/55).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite -en la instancia anterior- su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la

Fecha de firma: 07/05/2019
Alta en sistema: 09/05/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29611168#233209140#20190507113221751

Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 07/05/2019
Alta en sistema: 09/05/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29611168#233209140#20190507113221751