En Buenos Aires, a los 12 días del mes de diciembre de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Alpemar SRL (TF 36912-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 181/183 vta., la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la resolución 164/16 del Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) que confirmó el cargo 3347/12 formulado a la firma Alpemar SRL, en calidad de Agente de Transporte Aduanero (ATA). Ello, por el faltante a la descarga de la mercadería amparada en la destinación 12 057 IC05 000113 H. Con costas a la Aduana vencida.

Para así decidir, en esencia y para lo que ahora importa, sostuvo que:

(a) Se debe estar a las mediciones realizadas por el servicio aduanero dado que las conclusiones del informe pericial no precisan si el faltante fue por mermas producidas durante el transporte.

Está comprobado que el faltante fue de 1,44% de modo que superó la tolerancia aceptada (0,6%) generando responsabilidad al ATA, en los términos del art. 142 del C.A.

(b) El cargo aduanero "se encuentra constituido por las diferencias en las alícuotas tributarias en el IVA (10,5%), IVA adicional (20%) y Ganancias (11%)".

Del cuerpo de la destinación en trato se desprende que "dicha operación fue documentada por el total de la mercadería documentada, habiéndose abonado los tributos que gravan la importación para consumo de 4.999,10 tn de mercadería. Es decir, que la importación para consumo no se documentó sólo por la mercadería efectivamente desembarcada,

sino por el total documentado en el conocimiento, por lo que los tributos fueron abonados incluso por la mercadería faltante".

La alícuota reducida del 10,5% (conf. ley 26.050) que pagó el importador, es un beneficio impositivo para un tipo de producto específico (fertilizantes químicos para uso agrícola), con independencia de quien resulte sujeto responsable de su pago.

No corresponde el IVA adicional y las percepciones del IG por el precedente de la CSJN, "*Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas*", del 26/11/19.

En suma, el ATA "no adeuda importe alguno en concepto de tributos por el faltante imputado, en tanto que los mismos fueron abonados por el importador en oportunidad de documentar la operación en cuestión. El pago de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería faltante, efectuada por el importador, extinguió la obligación tributaria que le cabía al agente de transporte".

Máxime cuando "el SIM liquidó los rubros correspondientes y las alícuotas aplicables al momento de las destinaciones en cuestión, habiendo el importador abonado la totalidad de los tributos liquidados".

II. Disconforme, la **AFIP-DGA apeló** y expresó agravios, que no fueron replicados (fs. 194 y 196/200).

Esgrimió las siguientes críticas:

(a) El pronunciamiento es contradictorio porque por un lado reconoció que el faltante se produjo y no fue justificado, pero por el otro, revocó el cargo porque el importador pagó los tributos por la totalidad de la mercadería.

(b) El TFN desconoció que la esfera de responsabilidad del importador es distinta a la del ATA. Por ello, "ante una importación irregular, como es el caso del faltante a la descarga, 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; por ende… si ha existido perjuicio fiscal, siendo que ha existido una diferencia de tributos no pagado".

La mercadería faltante no se encuentra beneficiada por la alícuota reducida del IVA. Ello es así porque no puede apreciarse, en relación a la mercadería faltante, si se cumplieron o no las finalidades por las cuales ese beneficio fue otorgado.

El ATA no acreditó estar, al tiempo del hecho imponible irregular (que motivó la exigencia tributaria), inscripto en el registro de Importadores y Exportadores de la DGA, por no ser importador. Por ello, no tenía el Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI, creado por el art. 10 de la RG AFIP 591/99), ni acreditó estar incluido en alguna de las condiciones del segundo párrafo del art. 1º de la RG AFIP 591/99. Tampoco existen motivos para considerar a Alpemar SRL como "consumidor final", que es quien destina los bienes a uso o consumo privado.

(c) 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 los que corresponden, el SIM no podrá liquidar los tributos que hubieren correspondido. Por ello, es una facultad de la Aduana realizar el control posteriormente y realizar los cargos suplementarios que correspondieren".

III. En tales condiciones, adelanto que **los agravios de la AFIP-DGA** que, en definitiva, giran en torno a la aplicación de la reducción tributaria del IVA, **no pueden prosperar**.

Ello es así pues el art. 1º de la ley 26.050 (B.O. 31/08/05) dispuso incorporar, a continuación del inc. k) del cuarto párrafo del art. 28 de la ley de IVA, que reduce la alícuota en un 50% a: "las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola".

En esa línea, el art. 1 de la res. SAGPyA 12/05, modificado por su similar posterior SAGPyA 351/06, estableció que el artículo precedente tenía efecto respecto de los productos definidos como fertilizantes (en el art. 3º del dec. 4830/73) y clasificados como químicos por su naturaleza en el Registro de Agroquímicos y Biólogos (COORABIO) del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), así como sus mezclas (encuadradas en la res. 708/97), cuando tengan como destino el uso agrícola.

Tal como sostuvo el TFN, surge claro 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). No como pretende la Aduana, como resultado de una situación subjetiva de la firma importadora (doc. de esta Sala, "*Pivar María Alejandra (TF 21929-A) c/ DGA*", del 3/04/14 y "*Agencia Marítima Sucesión Carlos A Salvia c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", del 14/04/15; Sala II, "*Baltzer Marítima SRL c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" del 20/03/14; Sala III, "*Consultores Marítimos SRL (TF 24131-A) c/ DGA*", del 10/06/14 y "*Baltzer Marítima SRL TF 27008-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 15/10/19; Sala IV, "*Baltzer Marítima SRL c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 17/08/17; Sala V, "*Ultramar Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 5/07/16).

En suma, no se encuentra controvertido y surge del cuerpo del despacho en trato (fs. 17 de las act. adm.), que el importador pagó el 10,5% en concepto de IVA, respecto de la totalidad de la mercadería declarada (por tratarse de fertilizantes químicos de uso agrícola). Situación en función de la cual, debe reputarse importado a consumo (conf. art. 142 del C.A.), lo que, consecuentemente, goza de alícuota reducida, por aplicación de la ley 26.050.

Todo ello así, sin que las dogmáticas y genéricas alegaciones en torno al funcionamiento del SIM sean suficientes para modificar la decisión, en la medida en que la Aduana ni siquiera enuncia ni menos aún prueba, la existencia de “errores de cálculos o liquidación”.

IV. Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas por su orden porque no medió intervención de la contraria (conf. art. 68, segundo párrafo, del C.P.C.C.N.).

La jueza Clara María do Pico y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: desestimar los agravios ofrecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas y distribuir las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Clara María do Pico**

Rodolfo Eduardo Facio