15465/2024 AGENCIA MARITIMA DULCE SA (TF 39256-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, febrero de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 115/119, el **Tribunal Fiscal de la Nación**:

(i) Confirmó parcialmente la resolución AD CAMP 435/18, recaída en la actuación SIGEA 12574-853-2015, y declaró que el importe de tributos adeudado por el ATA Agencia Marítima Dulce SA en los términos del artículo 142 del Código Aduanero ascendía a USD 12.026,5 en concepto de tasa de estadística e IVA, más intereses desde el 13/2/15 hasta la fecha de efectivo pago.

(ii) Impuso las costas del punto anterior en un 32% a cargo de la actora y un 68% a cargo del fisco.

(iii) Revocó la citada resolución aduanera en cuanto había exigido a la actora el pago de $148.400,09 en concepto de percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias, con costas al Fisco.

Para resolver como lo hizo, recordó que las actuaciones se habían iniciado tras detectarse *un faltante de gas oil* durante la operación de trasbordo 14 008 TRB3 002603H, oficializada el 4/12/14, y amparada por el manifiesto 14 008 MANI 036549K y el conocimiento de embarque BEANW01.

Señaló que, tratándose de mercadería de una misma partida, las diferencias debían proyectarse sobre toda la carga del buque. En ese sentido, precisó que la mercadería del caso consistía en una partida de 6.081.846 kilogramos de gas oil de la PA 0000.03.00.000L; los cuales, en primer término, habían sido medidos con intervención de la Aduana de Campana y, posteriormente, fueron embarcados en 3 barcazas con destino a la República del Paraguay (NCT04 NCT05 y NCT07), donde se efectuó una segunda medición.

Explicó que, de acuerdo con la primera medición -realizada durante el trasbordo en el kilómetro 171 del río Paraná Guazú- el buque “Halit Bey” había descargado conforme; es decir, dentro de la tolerancia del 0,6% del total de los B/L, según las mediciones realizadas a bordo (v. planilla 752, a fs. 8 de las actuaciones administrativas, de donde resultaba un faltante de 8.241 kilogramos). Sin embargo, tras embarcarse en las 3 barcazas con destino a Asunción se midió cada una de ellas y se comprobó, al sumar las mediciones, un faltante de 67.438 kilogramos, equivalentes al 1,109% del total de la mercadería amparada en el manifiesto.

El tribunal añadió que este segundo resultado era coincidente con la información que surgía del manifiesto de la carga que conducía cada barcaza, de donde también surgía que en ellas se habían descargado 6.014.408 kilogramos de gas oil.

Sobre tales bases, consideró que el Fisco había explicado suficientemente por qué no podía estarse al resultado de la primera medición, y tuvo por acreditada la existencia de una diferencia de -1,109 %.

Por otra parte, rechazó el planteo de la actora vinculado con un supuesto error de medición. Ante todo, señaló que la actora no había acreditado en ninguna instancia que las mediciones estuviesen afectadas por errores o condiciones climáticas. Y añadió que el margen de error de los distintos métodos estaba contemplado por el régimen de tolerancia legal, que en el caso se había superado. A este respecto, precisó que la instrucción general 3/18 no resultaba aplicable porque entró en vigencia con posterioridad a los hechos. También mencionó que por la doctrina del plenario "Supermar SA" podría extenderse la tolerancia del 0,6%, prevista para la medición por calados y sondajes de tanques (draft survey) a otros sistemas de pesajes, como el de balanzas, pero que, de todos modos, el faltante detectado en el caso excedía dicho margen.

En otro orden de cosas, indicó que correspondía estar a lo dispuesto en el punto 12 de la resolución 2220/90, que establece: "[c]*uando se determinen excesos a la tolerancia de ley, se tendrán por ciertas las cifras obtenidas en medición por calado, sin deducir en este caso cantidad alguna en concepto de tolerancia fijada en el punto 12.1*". En razón de ello, determinó que en el caso la actora debía abonar tributos con relación a todo el faltante, sin deducir margen alguno.

Con relación a las percepciones del IVA y el Impuesto a las Ganancias, incluidas en la liquidación tributaria, consideró que debían quedar sin efecto en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*"Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ DGA Resol. 2590/06 s/ Dirección General de Aduanas"*, del 26/11/19.

A su vez, examinó la procedencia del rubro Impuesto a la Transferencia de Combustible (ITC), del cual se agraviaba la actora. Al respecto, señaló que se trataba de un impuesto nacional creado por la ley 23.966 sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado. Agregó que la norma preveía como sujetos pasivos del impuesto a los transportistas y al ATA. Sin embargo, en la medida en que el hecho imponible, en los términos del artículo 2°, inciso a, de la señalada ley, consistía en el "despacho a plaza" de la mercadería, concluyó que en el caso no se había producido y que el rubro no era exigible.

Por último, también admitió el agravio relativo a la exigencia de Ingresos Brutos (IIBB). Sobre esa cuestión, señaló que se trataba de un tributo interior y que la Aduana carecía de competencia para percibirlo.

2°) Que, disconforme, la **actora** interpuso apelación a fs. 125, que se concedió a fs. 126, se fundó a fs. 129/135vta. y no fue replicada.

Argumentó que se había efectuado una valoración arbitraria de los antecedentes del caso. Dijo que la sentencia era infundada porque desconocía prueba relevante, como el informe de fs. 1 de las actuaciones administrativas, de donde se desprendía que el faltante detectado durante el transbordo en el km. 171 del río Paraná Guazú se encontraba dentro

del margen de tolerancia del 0,6%. También dijo que no explicaba por qué no correspondía privilegiar la primera medición, realizada a bordo del propio buque "Halit Bey". Y añadió que las mediciones en las barcazas eran menos fiables, en la medida en que se habían practicado en otros tanques y dos días después de embarcada la mercadería. A su vez, refirió a las conclusiones del perito ingeniero naval y mecánico, que había opinado que las contra-verificaciones debían hacerse en los mismos tanques para ser más exactas. Sobre tales bases, pidió que se ordene estar al resultado de la primera medición, que arrojó una diferencia inferior al margen de tolerancia del 0,6%, y que se revoque el cargo tributario.

En subsidio, pidió que el reclamo de los tributos se hiciese por el exceso de la tolerancia reglamentaria (0,6%), pues, a su entender, dentro de ese margen no podía asumirse que existiese una diferencia.

3°) Que, por otra parte, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 142/vta., que se concedió a fs. 144, se fundó a fs. 149/162 y fue replicada a fs. 166/18vta.

Se agravió porque, a su entender, el Tribunal Fiscal de la Nación había revocado la resolución aduanera sustentándose en la doctrina de su plenario "Supermar SA", que proponía una injustificada extensión del margen de tolerancia del sistema de control de calados y sondajes de tanques a otros métodos de medición más exactos. Citó jurisprudencia de esta Cámara para sostener que esa interpretación extensiva era inadecuada.

Por otro lado, cuestionó la revocación de los rubros ITC e IIBB. Argumentó que, tratándose de un faltante, el ordenamiento aduanero presumía el despacho a plaza de la mercadería y que, por lo tanto, sí se configuraba el hecho imponible autónomo que, para el caso de las importaciones, preveía la ley del primero de los tributos mencionados. Citó jurisprudencia en sustento de esta interpretación. A su vez, con relación a IIBB señaló que el régimen de percepción había entrado en vigencia el 2/1/04, como resultado del convenio 11/03 suscripto entre la ex AFIP y la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

Finalmente, planteó que las costas relativas a la revocación de las percepciones de IVA y Ganancias debieron distribuirse por su orden, al fundarse en jurisprudencia posterior al dictado de la resolución aduanera.

4°) Que el artículo 142 del Código Aduanero establece: "*1. Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería con relación a la 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 2 días a contar desde la finalización de la descarga.* 2. 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 el agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias…".

Mediante dicha norma el legislador ha pretendido proteger la renta aduanera frente a posibles desviaciones del tráfico comercial desde el exterior, que provoquen una merma en los ingresos tributarios. Así lo ha entendido desde siempre la jurisprudencia al sostener que la exigencia del pago de derechos por la mercadería que faltare en la descarga de un buque tiene una finalidad de protección de la renta aduanera, previendo los perjuicios al erario por su posible ingreso ilegítimo; de allí que la ley cree una presunción *iuris et de iure* de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho, concluyendo el trámite a él relacionado (confr. esta Sala, causa "Fletamar SA (TF 8792-A) c/DGA", sent. del 17/10/00; Sala II, causas "Agencia Marítima Neto SA (TF 10937-A) c/ DGA", sent. del 15/12/05, "Baltzer Marítima SRL (TF 1843-A) c/ DGA", sent. del 1/12/09).

Ahora bien, en términos generales, se denomina presunción al proceso de deducción lógica mediante el cual, de un hecho conocido, cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido, cuya existencia es probable (cfr. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina, legislación y jurisprudencia*, Buenos Aires, Depalma, 1985, p. 7). La función técnica de las presunciones consiste, entonces, en crear una relación causal a partir de un hecho conocido, de forma tal de facilitar el establecimiento jurídico de otro hecho cuando su prueba, dentro del campo del derecho, resulta difícil o improbable.

Por ello, respecto de la presunción de importación a consumo prevista en el artículo bajo examen, se concluye que su aplicación sólo es posible cuando se ha alcanzado certeza sobre la existencia del hecho base que faculta al ejercicio presuntivo.

5°) Que el servicio aduanero labró el cargo 3/15, impugnado en esta actuación, por considerar comprobada una diferencia de 67.438 kilogramos de mercadería, representativa de un -1,109% del total de gas oil amparado por el documento de transporte -6.081.846 kilogramos- (v. fs. 17/18 act. adm.).

La resolución AD CAMP 435/18, confirmatoria de aquel cargo, tuvo en cuenta que tanto la primera medición -del 6/12/14- como la segunda -del 8/12/14- se habían realizado mediante el sistema de sondajes de tanques. En esa línea, ponderó que las constancias correspondientes a la segunda medición, realizada en las barcazas, se encontraban suscriptas por la agencia actora (v. planillas 753, 754 y 755 en el sobre contenedor de la destinación) permitían tener por comprobada una diferencia superior al margen de tolerancia del 0,6% establecido por las resoluciones ex ANA 2220/90 y 2914/94, que no había sido justificada en la forma prevista en el Código Aduanero (v. fs. 25vta./26 act. adm.).

15465/2024 AGENCIA MARITIMA DULCE SA (TF 39256-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación agregó que el resultado de la segunda medición se veía abonado por la información coincidente que resultaba de los manifiestos de la carga de las barcazas NCT04, NCT05 y NCT07, obrantes también en el sobre contenedor de la destinación.

Sin embargo, la decisión apelada *no hizo mérito de la prueba documental proporcionada por la parte actora*, de donde surge que la posterior medición en tierra de lo descargado por las 3 barcazas —efectuada el 1/1/15— arrojó una diferencia de 36.069 kilogramos de mercadería, equivalentes al 0,59% de los 6.081.846 kilogramos amparados por el manifiesto 14 008 MANI 036549K y el conocimiento de embarque BEANW01 (v. fs. 5/7 de este expte). Es decir, un porcentaje más cercano al de la primera medición y comprendido en el margen de tolerancia legal.

La decisión tampoco efectuó consideración alguna sobre el informe del perito ingeniero naval y mecánico, obrante a fs. 54/56vta. de este expediente, y ampliado a fs. 69. En especial, el experto convalidó que, por diversos factores, dos mediciones de un mismo producto en distintos tanques (como ser, en este caso, el del buque y el de cada barcaza) no necesariamente daban el mismo resultado, y explicó que esto se debía a que se maximizaban los errores propios de calidad de las tablas de sondaje, método de medición y calibración de instrumentos (v. respuestas a y b). Además, mencionó que no se disponía de información sobre los calados de las embarcaciones al momento de las mediciones, o acerca de la eventual aplicación de correcciones por asiento del buque, ni información relativa a los instrumentos de medición empleados y sus calibraciones; por lo que, a su entender, tanto la planilla 752, a fs. 8 de los antecedentes, como las correspondientes a las mediciones realizadas en las barcazas -planillas 753/755 obrantes en el sobre contenedor- podían cuestionarse por iguales motivos técnicos (v. respuesta c y ampliación de fs. 69). Finalmente, concluyó que "*una variación de entre 0,5 y 1.5% por sumatoria de errores podría ocurrir entre situaciones de lecturas en tanques de distintos buques*" (v. respuesta e, a fs. 56).

Tomando en consideración toda la prueba reunida en la causa y, en especial, la opinión del experto, no es posible considerar fehacientemente acreditada la existencia de una diferencia que exceda el margen de tolerancia del 0,5%. Y, en esas condiciones, no puede habilitarse el ejercicio presuntivo previsto en el artículo 142 del Código Aduanero.

Por lo expuesto, corresponde admitir la apelación de la parte actora y revocar la decisión apelada, así como la exigencia tributaria contenida en la resolución AD CAMP 435/18. Ello, a su vez, torna inoficioso expedirse sobre las restantes cuestiones planteadas en el expediente.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Admitir el recurso de la parte actora, revocar la decisión de fs. 115/119, dejar sin efecto la exigencia tributaria contenida en la resolución AD CAMP 435/18 y declarar inoficioso el tratamiento de la apelación del Fisco Nacional.

2) Imponer las costas de ambas instancias al demandado vencido (arts. 1163 y 1182, del CA, y arts. 68, primer párrafo, y 279, del CPCCN).

El juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe por hallarse de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 11/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#39288365#443309992#20250211093725441