En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 10 días del mes de diciembre del año dos mil veinticuatro, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos caratulados "*Consultores Marítimos S.R.L (TF 35360-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*",

**La jueza Clara María do Pico dijo:**

**I.-** La mayoría de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por pronunciamiento de fs. 113/114, resolvió confirmar parcialmente la resolución nº 1094/2014 (AD SANI) y, consecuentemente, los cargos nº 19 y 20 de 2013, declarando que, a los mismos, deberán excluírseles los montos correspondientes al IVA Adicional y la percepción de Ganancias. Impuso las costas a la actora.

Para decidir así, la mayoría recordó que la actuación SIGEA nº 12627 -151-2012 se inició con la detección, por la Aduana de San Nicolás, de una diferencia en la descarga del buque MV ANEMONE con respecto al manifiesto nº 12 059 MANI 002690 E presentado por el Agente de Transporte Aduanero (ATA). En ella, además, constan las destinaciones nº 12 059 IC65 000313 R, 12 059 IC65 000314 S, 12 059 IC65 000315 T, 12 059 IC65 000311 P, 12 059 IC65 000310 Y y 12 059 IC65 000312 Z, de las que se desprende, por un lado, la constatación del faltante (1,36%) y, por otro, el pago de los tributos por la totalidad de la mercadería declarada en el manifiesto.

Sostuvo que el reclamo tributario se encuentra justificado en la circunstancia de que la "mercadería faltante no se encuentra beneficiada con la alícuota reducida de IVA (10,5%) (...) aplicable a los fertilizantes químicos para uso agrícola" porque dicha "franquicia tiene su razón de ser en el destino efectivo, lo que no puede constatarse en autos". Por ello, estimó que "el faltante se halla sujeto al pago de tributos correspondiente al régimen general (...) [por lo que] la actora [debe abonar] el saldo impago

en concepto de IVA, es decir, el 10,5% restante del faltante detectado a la descarga".

Finalmente, de acuerdo con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Cladd ITA SA", "la DGA carece de facultades para exigir los importe en concepto de IVA Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias".

**II.-** La firma Consultores Marítimos SRL apeló (fs. 120) y expresó agravios (fs. 122/136) que fueron contestados (fs. 177/181).

Los agravios son los siguientes:

—"el faltante no se encuentra acreditado";

—"no puede tenerse por acreditada la verificación sin las constancias de pesaje respectivas";

—"aun si por vía de hipótesis se considerase que los pesajes existieron (aunque no se encuentran agregadas las constancias respectivas en los antecedentes administrativos), los resultados del métodos de pesaje en tierra no son pruebas suficientes del faltante (...) en comparación con la declarada, teniendo en cuenta que ésta última ha sido determinada mediante el sistema de pesaje por calado (*draft survey*)";

—"no se trata de desconocer las mediciones por balanza, sino de resaltar que las mismas, en el caso, no tienen eficacia probatoria alguna a los efectos de acreditar el faltante";

—"la presunción establecida en el art. 142 del CA sólo se aplica si se prueba plena y fehacientemente y por los medios conducentes, el hecho que sirve de base a la presunción", el faltante;

—"los resultados que arroja el sistema de control elegido por los importadores a la descarga le son imputables solo a ellos (...), le son inoponibles al ATA";

—"el voto mayoritario, en primer lugar, sostiene que la franquicia no le es aplicable a la mercadería, pero después que no le es aplicable al ATA (...) dos conclusiones distintas que demuestran [su] confusión";

—"la franquicia es aplicable a la importación de la mercadería, que es el hecho imponible cfr. Art. 142 del CA";

—"los importadores abonaron los tributos correspondientes al régimen específico que aplica automáticamente el descuento del 50% de IVA" y "no caben dudas de que la mercadería (...) cumple exactamente con lo requerido por el artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para la aplicación de la reducción del 50%" por tratarse de fertilizantes químicos para el uso agrícola;

—"el art. 142 del CA 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 (...) [por ello] 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";

—"al documentarse las destinaciones de importación en el SIM, se liquidaron y abonaron dichos tributos (...) en consecuencia, la actora nada adeuda, toda vez que los importadores (...) abonaron la totalidad de los tributos".

**III.-** Por otro lado, a fs. 183/184 se regularon honorarios en favor de la representación letrada de la demandada por $18.983 y 27,95 UMA.

Esa regulación de honorarios fue apelada por "altos" (fs. 189, actora) y por "bajos" (fs. 191, beneficiaria).

**IV.-** En primer lugar, no puedo dejar de señalar que la actora, cuando recurrió la resolución nº 1094/2014 (AD SANI) ante el TFN no controvirtió el faltante de la mercadería, como lo había hecho al presentar la impugnación en sede aduanera.

Si bien, como consecuencia de ello, no podría admitirse que en esta instancia vuelva sobre el asunto y pretenda controvertir un hecho que admitió previamente, no es posible soslayar lo apuntado por el tribunal fiscal acerca de que el faltante a la descarga se corroboró con la

documentación agregada en los sobres contenedores de las destinaciones de importación (ver particularmente los tickets de pesajes).

**V.-** Despejado lo anterior, debe examinarse si le cabe al ATA una exigencia tributaria mayor a la obligación saldada por los importadores.

Es que, tal como se desprende de la nota nº 333/2012 (fs. 14 de la actuación administrativa), las destinaciones nº 12 059 IC65 000313 R, 12 059 IC65 000314 S, 12 059 IC65 000315 T, 12 059 IC65 000311 P, 12 059 IC65 000310 Y y 12 059 IC65 000312 Z documentaron la totalidad de la mercadería declarada en el manifiesto 12 059 MANI 002690 E, habiéndose pagado los tributos correspondientes.

La respuesta al interrogante previamente planteado se encuentra en la jurisprudencia de esta cámara.

Esta sala sostuvo que, mediante el art. 142 CA, "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 público por su posible ingreso ilegítimo; de allí que la ley haya creado una presunción de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho, concluyendo el trámite a él relacionado (Sala IV, causa "*Jetmar Litoral SA- TF 30419-A c/ DGA*", pronunciamiento del 27 de marzo de 2014)" (causa nº 38.948/2014 " *Baltzer Marítima SRL c/ DGA s/ recurso de apelación*", pronunciamiento del 15 de octubre de 2015).

En sintonía con ello, esta cámara sostuvo en reiteradas oportunidades que la Aduana no puede formular una nueva exigencia tributaria al transportista de la mercadería si el importador, al documentar la operación, pagó los tributos correspondientes a la totalidad de la mercadería declarada, incluido el faltante (ver, esta sala, causa causa nº 1301/2023, "*Consultores Marítimos S.R.L (TF 34240-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo*

*externo*", del 21/9/2023; Sala II, causa nº 63148/2019 "*Wave Agencia Marítima c/ Administración Nacional de Aduanas s/Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/11/20; Sala III, causas nº 56380/2015, "*Ultramar Argentina SA c/DGA s/ Recuro Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/09/2016, y nº 3083/2021 "*Agencia Maritima Nabsa SA ( Tf 34340-A ) C/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", del 03/02/2022; Sala IV, causa nº 30.541/2017 " *Baltzer Marítima SRL c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 17/08/2017 y, Sala V, causas nº 56589/2015 "*Ultramar Argentina SA c/ DGA s/ Recurso Directo*", sentencia del 5/07/2016, y nº 38892/2015 "*Ultramar Argentina SA C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo*", del 16/10/2015).

Es que al no producirse un perjuicio al bien jurídico tutelado por la norma, de mantenerse la formulación del cargo se consagraría un enriquecimiento sin causa en favor del Estado.

Siendo ello así, corresponde revocar la decisión apelada y dejar sin efecto la formulación de los cargos tributarios, dada la inexistencia de perjuicio al bien jurídico tutelado por la norma.

Máxime cuando la alícuota del impuesto que abonaron las importadoras es la que corresponde según la letra de la ley 26.050 (ver, esta sala, causa nº 25.029/2014, "*Agencia Marítima Sucesión Carlos A Salvia c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 14 de abril de 2015 y "*Baltzer Marítima SRL*", citada). En efecto, tal como lo puso de relieve la Sala III, "[no] resulta admisible la postura según la cual el ATA se encontraría obligado a abonar una alícuota diferencial por la mercadería faltante, ya que el tratamiento preferencial en cuestión se aplica en función de la naturaleza de las mercaderías importadas y su afectación al destino que comporta el factor determinante del beneficio (agrícola)" (causa nº 3083/2021 "*Agencia Marítima Nabsa SA*", citada).

**VI.-** Por aplicación del principio general de la derrota (art. 1163 CA y 68 CPCCN), corresponde imponer las costas de ambas instancias a la aduana vencida (conf. art. 279 CPCCN).

En consecuencia, debe dejarse sin efecto la regulación de honorarios practicada y declarar inoficioso el tratamiento de los recursos contra ésta.

Por las consideraciones vertidas hasta aquí, **VOTO** por 1. Admitir los agravios de la actora, revocar el pronunciamiento apelado y dejar sin efecto la resolución nº 1094/2014 (AD SANI) y los cargos nº 19 y 20 de 2013; 2. Imponer las costas de ambas instancias a la aduana vencida; y 3. Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 183/184 y, consecuentemente, declarar inoficioso el examen de los recursos de fs. 189 y 191 en su contra.

**La jueza Liliana María Heiland y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** 1. Admitir los agravios de la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y dejar sin efecto la resolución nº 1094/2014 (AD SANI) y los cargos nº 19 y 20 de 2013; 2. Imponer las costas de ambas instancias a la Administración Federal de Ingresos Públicos; y 3. Dejar sin efecto la regulación de los honorarios de fs. 183/184 y, consecuentemente, declarar inoficioso el examen de los recursos de apelación deducidos a fs. 189 y 191.

Regístrese, notifíquese a las partes por Secretaría y, oportunamente, devuélvase.

*Fecha de firma: 10/12/2024*
*Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*

#39113683#429014973#20241206123903142