



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-125366313-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 37.547-A; "ALPEMAR S.R.L s/Apelación".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. Nro. 37.547-A, caratulado **"ALPEMAR S.R.L. s/ Apelación"**;

El Dr. Magallón dijo:

I. Que de las constancias del expediente surge que a fs. 12/21 vta. la actora interpuso recurso de apelación por denegatoria de repetición -en los términos del art. 1132 del Código Aduanero (CA)- contra la Resolución N° 891/16 suscripta por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo dictada en el expediente 17134-1487-2016.

Por conducto del acto mencionado, el juez administrativo rechazó el reclamo de repetición interpuesto en fecha 16 de noviembre de 2016 con arreglo al art. 1068 del C.A. por la suma de U\$ 42.470,55.- correspondiente a los impuestos al Valor Agregado (IVA), IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

El pago -indebido, según sostiene la actora- tuvo lugar como derivación de la intimación que le efectuara el organismo de control aduanero con base en los cargos N°3303/12 y N°3304/12 por valor de U\$ 24.283,02 y U\$ 18.187,53.-, respectivamente. Explica que dichos cargos se originaron en supuestos faltantes de mercadería declarada en manifiesto de carga 11057MANI00185W y constatada por el servicio aduanero al momento de la descarga del buque.

Relata que con fecha 08/11/2012 procedió a depositar en la cuenta bancaria de la Aduana la suma de \$ 202.584.-, equivalente a los U\$ 42.470,55 intimados por el organismo aduanero, ello de acuerdo con la cotización de la divisa norteamericana vigente a la sazón.

Posteriormente y como ya se mencionó, el 16/11/2016 la actora promovió reclamo de repetición ante la Aduana y el 12/12/2016 el organismo dictó resolución rechazando el reclamo, lo que motivó la

interposición del recurso que generó estas actuaciones con intervención de la Sala “F” de este Tribunal.

II. La parte actora plantea sus agravios. En lo aquí cabe resolver, comienza por sostener la procedencia formal de la repetición. Explica que, contrariamente a lo que sostuvo la Aduana al rechazar el reclamo administrativo promovido a ese fin, la circunstancia de no hacer uso de la vía de impugnación prevista por el art. 1053 del Código Aduanero (C.A.) no impide discutir la validez de los cargos oportunamente formulados por vía de repetición.

Explica en ese sentido que el art. 1069 del C.A. prevé que serán susceptibles de repetición los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación y que este es el supuesto de autos.

Seguidamente se refiere a la improcedencia de los cargos 3303/2012 y 3304/2012 que motivaron el pago de las sumas aquí repetidas. Sostiene que toda vez que los tributos correspondientes a las mercaderías declaradas en los despachos de importación 11 057 IC 000063Z y 11 057 IC 000059V habían sido abonados en su totalidad por el importador, no correspondía reclamar al Transportista y/o Agente de transporte aduanero diferencia alguna, ello conforme doctrina jurisprudencial de la Sala “F” de este Tribunal -“Wave Agencia Marítima S.A.” de fecha 19/06/2012- y de la Sala IV de la Alzada -“Agencia Marítima Cristophersen” del 22/02/2011).

También se agravia del criterio fiscal por el que se establece una diferencia de la situación tributaria del importador con la suya propia frente a las consecuencias derivadas de la situación contemplada por el art. 142 del C.A. (faltante de mercadería a la descarga) al implicar, el monto intimado en los cargos aludidos y abonado por la actora, una diferencia de alícuota -se liquidó el IVA al 21% respecto del 10,5% que grava los fertilizantes de uso agrícola- que, a su juicio, no encuentra justificación.

III. A fs. 33/37 vta. obra la contestación del Fisco Nacional.

Comienza por formular una negativa genérica de las afirmaciones, de los hechos relatados, del derecho invocado por la recurrente y de la documentación presentada, en la medida que no medie un reconocimiento expreso de su parte.

En cuanto a los hechos relevantes de la causa, destaca que las actuaciones se originaron con motivo de demandarse la repetición de los montos reclamados por la ANA mediante los cargos antes referidos, habiéndoselos formulado como consecuencia de la verificación de un faltante en la descarga del buque UBC SAGUNTO que resultaba superior a la tolerancia del 6% que establece la Resolución 2914/94, con respecto a la carga declarada en el respectivo manifiesto. El reclamo de la ANA se fundaba en las previsiones del art. 142 del C.A.

Con referencia a los agravios expresados por la parte actora en su recurso de apelación, la representación de la ANA señala que los argumentos vertidos por aquella tendientes a demostrar la inexistencia del faltante aludido o la improcedencia de los cargos no desvirtúan la resolución recurrida. Tampoco -agregale asiste razón en cuanto a la improcedencia del reclamo de IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias y el pago en moneda extranjera ni en el planteo de inconstitucionalidad de las normas del C.A.

En primer lugar pone de relieve que, con arreglo a lo que dispone el aludido art. 142 del C.A., ante la existencia de un faltante a la descarga, las diferencias deben ser justificadas mediante la presentación de una carta de rectificación dentro del plazo de dos (2) días contados a partir de la finalización de la descarga, lo cual no fue cumplimentado. En ese sentido destaca que la actora no ha dado razones justificativas del faltante, por lo que rige la presunción *iuris et de iure* de la importación a plaza de la mercadería, debiendo abonarse la obligación tributaria emergente en cabeza de la firma responsable de la operación.

Sostiene la representación fiscal 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 debe responder el agente de transporte en los términos del art. 142 del C.A. En tal sentido afirma que la exigencia efectuada por el servicio aduanero -conforme al hecho imponible constituido por la importación a consumo “irregular” que implica la presunción contenida en el art. 142 del C.A.- como consecuencia del faltante de autos es diferente a la que se formula por la importación a consumo regular.

Continúa diciendo que, si bien el importador abonó los tributos correspondientes a la totalidad de la carga, no procede extender las franquicias tributarias al Transportista y/o Agente de transporte aduanero respecto de la mercadería faltante a la descarga. Es por ello que, por el faltante no justificado, se realizaron los cargos correspondientes por la diferencia de alícuota respecto del régimen general.

Completa poniendo de relieve que la inaplicabilidad de la franquicia o beneficio tributario se justifica en tanto y en cuanto no puede apreciarse, con relación a la mercadería faltante, si la misma cumplió o no con las finalidades por las cuales ese beneficio fue otorgado, en el caso, los especificados en el art. 28 párr. 3° inc. 1) de la Ley del IVA (incorporado por la Ley 26.050).

En cuanto a la moneda reclamada en los cargos, señala que tal como luce en las actuaciones administrativas acompañadas, los mismos fueron formulados en dólares estadounidenses, cumpliendo así con la legislación aplicable.

Destaca también que la actora no ha acreditado ser beneficiaria de alguna exención respecto de los adicionales de IVA e Impuesto a las Ganancias, conceptos a los que, según el art. 14 de la RG. AFIP 2238/2007 estarán sujetas las importaciones efectuadas por quienes no posean Certificado de Validación de Datos de Importadores (C.V.D.I.) y/o no hubieran acreditado alguna de las condiciones enunciadas en el tercer párrafo del art. 1° de la misma.

Explica que tampoco existen motivos para considerar a la actora -agente de transporte aduanero- como un “consumidor final”, que es quien destina los bienes a uso o consumo privado. Según su criterio, el concepto de consumidor final se diferencia del concepto aduanero de la “importación para consumo” que refiere a que la mercadería importada puede permanecer por un tiempo indeterminado en el territorio aduanero (art. 233 del C.A.).

IV. A fs. 205/210 la Sala “F” dictó sentencia declarando su incompetencia y la de las restantes salas de la competencia aduanera “*para entender respecto de la devolución de los importes abonados en concepto de IVA, IVA Adicional, percepción de Impuesto a las Ganancias e intereses*”, y consecuentemente remitió la causa a esta competencia de Asuntos Impositivos a los fines enunciados en el considerando VI del voto del

Vocal Preopinante.

A fs. 219 consta la remisión de la Secretaría de Asuntos Aduaneros a su par de Asuntos Impositivos y a fs. 220 obra constancia de que en el sorteo realizado con fecha 12/02/2025 fue desinsaculada como instructora esta Vocalía de la 4ta. Nominación.

A fs. 221 y vta. se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B”.

A fs. 226/229 la Sala dictó resolución en la cual, por mayoría -y en lo que aquí interesa consignar- se dispuso: 1) *Aceptar la remisión de la causa y asumir la competencia*, y 2) *Citar a la Dirección General Impositiva de la ARCA a tomar intervención en los presentes actuados por el plazo de treinta (30) días para que (...) proceda a ejercer los derechos que entienda le corresponden en autos (...)*”.

A fs. 253/260 obra agregada la contestación de la DGI.

A fs. 269 se llamaron los autos para dictar sentencia.

V. Que habiéndose reproducido las posiciones de las partes litigantes y entrando en el análisis de las cuestiones objeto de litigio, cabe consignar primeramente que no hay disputa entre aquellas respecto de la verificación de ciertos hechos jurídicamente relevantes para la solución del pleito, a saber: (i) que los importes repetidos fueron efectivamente ingresados por la recurrente en concepto de IVA, IVA adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias; (ii) que se verificó un faltante a la finalización de la descarga del buque UBC SAGUNTO; (iii) que la actora no justificó tales diferencias -teniendo la obligación legal de hacerlo- en las condiciones de forma y plazo requeridas por el art. 142 del C.A.

Que bajo tales premisas fácticas esenciales, corresponde dar tratamiento a la cuestión objeto del litigio a la luz de los argumentos expuestos por las partes.

VI. Que la normativa de aplicación al caso involucra, más allá del ya citado art. 142 del C.A., la referente a los tributos cuya repetición intenta la recurrente.

En primer término, cabe hacer mención del art. 28 de la Ley del IVA -referido a las tasas del impuesto- el que establece en su primer párrafo que “*La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%)*”.

A su turno, el segundo párrafo establece que “*Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo*”:

k) (...)

1) *Las ventas, las locaciones del inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola.*

Los fabricantes o importadores de los bienes a que se refiere el párrafo anterior tendrán el tratamiento previsto en los párrafos segundo, tercero y cuarto del inciso e) precedente, respecto del saldo a favor que pudiere originarse con motivo de la realización de los mismos, por el cómputo del crédito fiscal por compra o importaciones de bienes, prestaciones de servicios y locaciones que se destinaren efectivamente

a la fabricación o importación de dichos bienes o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, siendo la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y Producción la que deberá tomar la intervención que le compete a efectos de lo dispuesto en el citado cuarto párrafo” (Este punto 1) fue incorporado por la Ley 26.050 (B.O. 31/08/2005).

Los párrafos pre transcriptos dan cuenta de que la importación de fertilizantes químicos fue beneficiada con una reducción del cincuenta por ciento (50%) respecto de la alícuota general del IVA, en función de un determinado destino: su efectiva utilización en aplicaciones relacionadas con el uso agrícola.

Con arreglo a lo previsto por el citado inciso 1) del art. 28 de la ley del gravamen, la Resolución 12/2005 de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y Producción consignó en sus considerandos: “*Que la Ley N° 26.050 modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, incorporando el inciso l) al Artículo 28.*

Que mediante el inciso incorporado se dispuso una alícuota diferencial del DIEZ CON CINCUENTA POR CIENTO (10,50%) en el Impuesto al Valor Agregado para las ventas, las locaciones del inciso c) del Artículo 3° de la Ley del gravamen y las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola.

Que la ley citada en primer término, al incorporar la referida alícuota diferencial estableció que los fabricantes o importadores de los bienes a que se refiere el considerando anterior, tendrán el tratamiento previsto en los párrafos segundo, tercero y cuarto del inciso e) del Artículo 28 precitado, respecto del saldo a favor que pudiere originarse con motivo de la realización de los mismos, por el cómputo del crédito fiscal por compra o importaciones de bienes, prestaciones de servicios y locaciones que se destinen efectivamente a la fabricación o importación de fertilizantes químicos para uso agrícola o a cualquier etapa en la consecución de las mismas. (Énfasis agregado).

Que la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION debe tomar la intervención que le compete conforme lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso l) del Artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (...) Que a tal efecto corresponde, como primera medida, determinar el alcance de la reducción dispuesta por el Artículo 1° de la Ley N° 26.050”.

En su art. 1°, la resolución mencionada dispuso que “*Lo establecido en el inciso l) del Artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tendrá efectos respecto de los productos definidos como fertilizantes en el Artículo 3° del Decreto N° 4830 de fecha 23 de mayo de 1973, y clasificados como químicos por su naturaleza en el Registro de la Coordinación de Registro de Agroquímicos y Biológicos (COORABIO) del SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD Y CALIDAD AGROALIMENTARIA (SENASA), organismo descentralizado en la órbita de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION cuyo listado se agrega como Anexo VI formando parte de la presente resolución y que tengan por destino el uso agrícola, así como de sus mezclas, cuando éstas se encuadren en los términos de la Resolución N° 708 de fecha 18 de septiembre de 1997 de la entonces SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTACION del ex-MINISTERIO DE ECONOMIA Y*

OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Se entiende por "uso agrícola" a los efectos de la Ley N° 26.050, la utilización de fertilizantes con destino a producciones agropecuarias que generen bienes alimenticios y agroindustriales”.

Sentado lo que antecede, cabe ahora evaluar la situación tributaria impositiva de la mercadería faltante a la descarga -fosfato monoamónico (vide documentación obrante a fs. 19 y 24 de los antecedentes administrativos)- frente al IVA.

En ese sentido y tal como surge de la normativa transcrita precedentemente, la alícuota del IVA aplicable a la importación de fertilizantes de uso agrícola es del 50% de la alícuota general -es decir, una alícuota efectiva del 10,5%- considerando los alcances delimitados por el último párrafo del art. 1° de la Resolución 12/2005 de la SAGPyA-.

Bajo esas premisas y habida cuenta de que la situación fáctica de autos ha quedado encuadrada en el supuesto del art. 142 del C.A. -cuestión ésta sobre la cual no existe controversia entre las partes-, asiste razón al Fisco Nacional cuando sostiene que el efectivo “destino de uso agrícola” -al que inequívoca y reiteradamente se hace referencia en la Res. 12/2005 SAGPyA- no puede ser acreditado por la repitente. Ello trae aparejado que el beneficio tributario -la reducción de alícuota sujeta al efectivo cumplimiento de un destino específico- resulte improcedente en el presente caso.

Que debe tenerse presente que en materia de interpretación de exenciones impositivas -y no puede perderse de vista que una alícuota reducida es una exención parcial-, es doctrina jurisprudencial reiterada por la Corte Suprema aquella que establece que “*Las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal*” (Fallos: 329:5210; 344:140).

Es en virtud de la aplicación de dicha regla interpretativa a la relación existente entre beneficios tributarios y el instituto del faltante en la descarga del citado art. 142 del C.A. que la Corte ha señalado que “*(...) la pretendida ampliación de la franquicia a las mercaderías faltantes importa tanto como desconocer la finalidad que se haya tenido en mira al establecerla, en el caso, en consideración a un destino determinado, equiparando en cuanto al tratamiento de excepción, a mercaderías susceptibles de comprobación de ese destino con otras respecto de las cuales este último no puede ser verificado*” (Fallos 303:407).

En el presente caso, el insumo fosfato monoamónico que faltó a la descarga pudo haber tenido múltiples destinos y usos -por ejemplo, aditivo alimentario, tratamiento de aguas residuales, procesamiento de metales, agentes de frío en extintores, etc- distintos del único que podría dar fundamento -con arreglo a la normas legales- para la aplicación de la alícuota reducida, esto es, su “uso agrícola”, comprendiendo este concepto un doble aspecto: (i) su utilización como fertilizante y (ii) con destino a producciones agropecuarias que generen bienes alimenticios y agroindustriales (conf. Art. 1° Resolución (SAGPyA) N°12/2005).

Y lo cierto, es que frente a la irregular condición de ingreso de la mercadería que tipifica el art. 142 del C.A., no hay ninguna constancia en estos autos que se hubiera aportado desmienta esa afirmación- que no se ha demostrado ni su utilización como fertilizante ni que lo hubiera sido en el ámbito de producciones agropecuarias que generen bienes alimenticios y agroindustriales, tal como lo requiere, con meridiana claridad, la norma reglamentaria de aplicación dictada por el organismo público con específicas facultades normativas.

Bajo tales premisas, el agravio de la actora no puede ser atendido y su reclamo por este concepto - repetición de la diferencia de alícuota del 10,5% abonada a requerimiento de la Aduana- debe ser desestimado, puesto que como sostuvo el organismo fiscal, corresponde que en casos como el presente el agente de transporte abone el IVA a nivel de alícuota general, que es la que grava la importación definitiva de mercaderías.

VII.- Que la misma suerte deben correr tanto el reclamo relativo a la devolución del IVA adicional como el que tiene como objeto las sumas abonadas en concepto de percepción de Impuesto a las Ganancias.

Que ello así, toda vez que la actora no ha acreditado haber obtenido el Certificado de Validación de Datos de Importadores (CVDI) regulado por la RG. (AFIP) 591/99, circunstancia que torna operativa la norma del art. 10 de la misma y lo coloca como sujeto pasible de las percepciones allí previstas.

Por lo demás, la actora tampoco ha alegado ni probado encontrarse comprendida por las exclusiones previstas por los arts. 2º de la RG. (DGI) 3431/91 y 3º de la RG. (AFIP) 2281/2007 a los fines de sustraerse a la aplicación de dichas percepciones.

Que en virtud de las consideraciones precedentes, voto por rechazar el recurso de apelación interpuesto, con costas (art. 68 C.P.C.C.N).

Los Dres. José Luis Pérez y Pablo Porporatto dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Magallón.

Por ello, SE RESUELVE:

Rechazar el recurso de apelación por denegatoria de repetición interpuesto por la parte actora, con costas.

Regístrese. Notifíquese. Fecho, procedase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.11 09:51:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.11 11:52:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.11.11 12:20:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon

Vocal

Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación