República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-105061281-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia: "Transporte C.D.C SA y Otro c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 32.571-A y su acumulado "Procter & Gamble Argentina SRL c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 32.576-A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal subrogante), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"Transporte C.D.C SA y Otro c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 32.571-A** y su acumulado **"Procter & Gamble Argentina SRL c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 32.576-A.**

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo

I.- Que a fs. 18/23, se presenta por derecho propio, con patrocinio letrado, el **A.T.A "Raul Elias Vich"** y, por apoderados la firma **"Transportes C.D.C. SA"** e interponen recurso de apelación contra la **Resolución n° 510/2012 (AD PASO),** de fecha **08/06/2012**, dictada en la **Actuación SIGEA 12307-31-2011,** por la que se rechazaron las impugnaciones promovidas contra el **cargo 11042LMAN010475V**, formulado de conformidad a lo normado en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 del CA. Realizan una breve reseña de los hechos que dieron origen a la formulación del cargo impugnado. Cuestionan que la Aduana haya rechazado la producción de la prueba ofrecida y sostienen que se ha realizado una valoración incorrecta de lo normado en el art 315 del C.A. Rechazan el argumento sostenido por el servicio aduanero referido a que a los fines tributarios resulta indiferente la existencia o inexistencia de causa penal y hacen referencia a lo resuelto por la CSJN en el caso De la Rosa Vallejos. Subsidiariamente impugnan los montos del cargo confirmado, ofrecen prueba, formulan reserva del Caso Federal y solicitan que se revoque la resolución apelada.

Que a fs. 46/58 ref se presenta la firma **"Procter & Gamble Argentina SRL"**, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la referida **Resolución n° 510/2012 (AD PASO)**. Manifiesta que mediante la **LMAN 11042LMAN10475V** pagó los importes supuestamente adeudados**.** Refiere a lo dispuesto en los arts 311 y 312 del CA e invoca el beneficio de excusión. Plantea la inconstitucionalidad de la preseunción *iuris et de iure* establecida por el art 311 del CA y de la sanción impuesta por violar el principio de razonabilidad. Subisidiariamente aduce su falta absoluta de responsabilidad frente al hecho ilícito ocurrido y arguye que la cuestión debe analizarse a la luz de lo normado en los arts 315 y 261 del CA. Cita jurisprudencia. Sostiene que la

mercadería en trato es originaria del Mercosur y se encuentra amparada por el régimen preferencial del ACE 18, resultando aplicable el Certificado de Origen 1469 que acompaña como prueba documental. Ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se haga lugar a la apelación interpuesta y se deje sin efecto la disposición aduanera apelada.

II.- Que a fs. 69/77, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por las actoras que no sean objeto de expreso reconocimiento. Sostiene que el fundamento del cargo en trato esta determinado en la responsabilidad tributaria fundada en que se configuró el hecho gravado previsto en el art 638 inc f) del CA, operando la presunción legal prevista en el art. 311 del C.A. Cita lo normado en el art. 315 del C.A y sostiene que en el caso no resulta aplicable el criterio de la CSJN sentado en la causa TEVELAM. Cita jurisprudencia. Sostiene que la mercadería cuestionada no puede beneficiarse con el régimen especial que las recurrentes solicitan, debido a que no se ha cumplido con el régimen de transito de importación. Ofrece como prueba las act adm, formula reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el cargo impugnado, con costas.

III.- A fs. 78 se abre la causa a prueba, que obra producida a fs. 127/208 (ver traducción fs 318/328) y 254/262. A fs. 338 se declara cerrado el período probatorio y a fs. 346 se pasan los autos para alegar. A fs. 351/354 se glosa el alegato del fisco, a fs. 355/357 el de la coactora y a fs. 358/361 el de las actoras. A fs. 363 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que de las actuaciones administrativas **Actuación Nro 12307-31-2011** se inician a fs. 3 con el e-mail de fecha **16/03/2011** enviado por la empresa transportista a la AFIP, a fin de comunicar la desaparición de la señal satelital del medio transportador **MGP 0854 // MGT 5804**. A fs. 4 se glosa el listado de ingreso de denuncia referido al transito **11 024 TRAS 016208Z** y a fs. 8/16 se agrega una copia del **MANIFIESTO DE CARGA 11 024 MANI 024193**. A fs. 17 se agrega una nota, de fecha 16/03/2011, por la que el servicio aduanero informa a la Policia Federal el robo de la mercadería amparada por el transito **11 024 TRAS 016208Z** y el valor de la misma. A fs. 21 se liquidan los tributos relativos a la mercadería involucrada en la causa y a fs. 22 la **LMAN 11 042 LMAN 010475V** formulada por la suma de **u$s58.525,46**, notificada el **20/04/2011** a los presuntos responsables de su pago (ver fs. 33/37). A fs. 43/47 se glosa la impugnación presentada por la firma TRANS AMERICA TRANSPORTES LTDA y a fs. 48/55 documentación atinente a la operación que originara la causa. A fs. 56/59 se dicta la Resolución Nro 282/2011 (AD PASO) por la que se dispuso intruir sumario preventivo y elevar lo actuado al Juez Federal de Paso de los Libres. A fs. 65/76 se glosa la impugnación presentada por firma **“Procter & Gamble Argentina SRL”** y a fs. 94/99 la impugnación presentada por el **A.T.A “Raul Elias Vich”** y la firma **“Transportes C.D.C. SA”**. A fs. 110/111 se tienen por presentadas las impugnaciones. A fs. 126/135 se emite el Dictamen 293/2012 y a fs. 136/144 se dicta la resolución apelada, mediante la cual se rechazan las impugnaciones planteadas.

V.- Que corresponde resolver a este Tribunal si se ajusta a derecho la resolución aduanera apelada, por cuanto no hizo lugar a las impugnaciones articuladas, y determinar si las condiciones fácticas traídas a estudio pueden eximir de responsabilidad tributaria a las recurrentes o si, por el contrario, corresponde confirmar el cargo formulado en dicho concepto por el incumplimiento al régimen de destinación suspensiva de tránsito.

Es menester destacar que lo argüído como razón eximente de responsabilidad radica en el acaecimiento de un hecho ilícito que impidió el arribo de la carga a destino en el tiempo otorgado para ello por el servicio aduanero.

Que, previo a analizar el cumplimiento de los mentados requisitos a los fines de determinar si el transportista y/o agente de transporte aduanero e importador de la mercadería se encuentran exentos o no de responsabilidad, debe

destacarse que de las constancias obrantes en las actuaciones, surgen los siguientes datos: la firma transportadora aquí recurrente, en fecha 16/03/2011 anotició a la autoridad aduanera la desaparición de la señal satelital del medio transportador **MGP 0854 // MGT 5804** y en esa misma fecha la Aduana cargó en el listado de ingreso de denuncias el robo de la mercadería amparada por el transito **11 024 TRAS 016208Z**. Consta además que en la fecha antes mencionada **(16/03/2011)** el servicio aduanero puso en conocimiento de la Policia Federal el supuesto robo de la mercadería en trato y solicitó que se informe a las demás reparticiones.

Resulta asimismo que el **17/03/2011** el chofer del camión marca Scania, modelo G 308, dominio **MGP 0854**, denunció ante la Policia de Corrientes que el martes **15/03/2011** a las 20hs, transitando por la Ruta 14, fue privado de su libertad y robado conjuntamente con la mercadería transportada (7.623 cajas de Shampoo Pantene importadas por la firma Procter & Gamble Argentina SRL). Indicó que fue trasladado en una furgoneta alrededor de 10 horas y que fue liberado en la provincia de Entre Rios, en la localidad de Pingo.

Sentado ello corresponde traer a colación lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Tevelam S.R.L. C/ OGA (TFN 22427-A)", resuelto el 11 de diciembre de 2012, en los que se fijaron pautas interpretativas para analizar cuestiones como la aquí traída a debate.

Centralmente sostuvo que si el beneficiario del régimen comunicó el siniestro a la aduana conforme lo establecido en el art. 308 del C.A., no habiéndose desacreditado por la Administración el hecho del robo con armas denunciado ni constatado o acreditado el incumplimiento de los deberes de custodia del transportista en su obligación primaria de arribar con la carga a destino cumpliendo con el régimen aduanero **(v.** considerando 12), no corresponde condenarlo al pago de los tributos exigibles en los términos del art. 315, segunda parte del Código Aduanero.

El mencionado art. 308 del C.A. establece que: *"Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer eficazmente el control aduanero".* (el resaltado me pertenece)

En base a la jurisprudencia señera y al precepto normativo que enmarca obligaciones primarias de quienes desarrollan la actividad comercial del transporte, resta analizar si los hechos alegados y la prueba colectada pueden enmarcar conforme lo resuelto por la Corte en "Tevelam".

No caben dudas de que una comunicación expedita tanto a las autoridades aduaneras como policiales es determinante para que la aduana pueda ejercer eficazmente el control aduanero y para que las fuerzas de seguridad puedan desplegar su accionar para recuperar la mercadería y dar con los autores del ilícito.

Es de destacar que, del marco fáctico del expediente traído a estudio surge que, la empresa transportista dió aviso a la Aduana de la desaparición del camión que transportaba la mercadería en transito, al detectar que el mismo había sido perdido por la señal satelital, poniendo en conocimiento de ello además a la central de gendarmeria en Bs As., aclarando que hasta ese momento el chofer del rodado no se había comunicado con la empresa.

Surge asimismo que el chofer del vehículo, victima de robo y de la privación de su libertad, realizó la denuncia de los hechos el 17/03/2011 trasladándose hasta la Provincia de Corrientes -lugar en que ocurrieron los hechos que culminaron con la liberación del Sr Trombetta en la provincia d Entre Rios-.

Debe señalarse que la inmediatez a la que se refiere el artículo 308 del Código Aduanero para poner en

conocimiento de lo sucedido al servicio aduanero y que recepta el precedente "Tevelam" no puede superar razonablemente las 24 horas, por lo que la conducta seguida en la especie por la apelante, desde el hecho delictual y sus posterior comunicación, denota un claro apego al concepto de "inmediatez" que exige la norma (que "sucede enseguida", según la Real Academia de la Lengua Hispana), que fuera incorporada por el legislador para dar sentido práctico a lo normado en el referido precepto legal.

En tal sentido, la comunicación del ilícito que impidió el arribo de la mercadería a destino fue realizada en tiempo y forma (ver mail de fecha 16/03/2011 y constancia de denuncia policial).

Analizado ello, es evidente que en el caso de marras se dio cumplimiento a lo requerido por el art. 308 del C.A., lo que alcanzaría para arribar a un temperamento revocatorio de la resolución aduanera.

Atento lo señalado precedentemente y teniendo en cuenta las pautas establecidas en el precedente de la CSJN citado, es necesario adentramos en el análisis del consecuente accionar aduanero.

Compulsado el expediente administrativo, se puede observar que el servicio aduanero no realizó ningún acto tendiente a desacreditar el hecho de robo o acreditar el indilegente accionar del beneficiario, teniendo a su alcance la prueba aportada por el A.T.A., limitándose a una lisa y llana aplicación de lo establecido en el art. 315 del C.A.

Entiéndase, el conecto ejercicio del control aduanero presupone una conducta activa del servicio aduanero frente a un supuesto hecho delictivo que impidió que la mercadería que ingreso al territorio nacional sin abonar los tributos llegue a su destino, una conducta que no puede limitarse al mero hecho de aplicar la norma sin desvirtuar previamente la prueba aportada por el beneficiario del régimen, tal es el sentido del precedente "Tevelam".

Analizado lo precedente, considero que no corresponde la exigencia tributaria cuestionada en autos.

Que consecuentemente corresponde revocar la resolución apelada en la causa imponiendo las costas por su orden, apartándose del criterio objetivo de la derrota por las particularidades del caso.

Que, atento a la forma en que se resuelve, no corresponde el tratamiento de los restantes agravios.

Por ello, VOTO POR:

Revocar la **Resolución n° 510/2012 (AD PASO)** recaída en el expediente administrativo **Actuación Nro 12307-31-2011,** con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Christian González Palazo, en los Considerandos I, II y III.

II.- Que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los arts. 296 y siguientes del C.A., y constituye un régimen en virtud del cual se autoriza que la mercadería importada, es decir aquella ingresada al territorio aduanero, pero que carece aún de libre circulación en el mismo, sea transportada desde la aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera, previéndose al efecto la no sujeción a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 304 del C.A.).

Que la principal obligación que el régimen impone recae en el transportista, es decir en el empresario que asume su propia responsabilidad por la operación que compromete frente al servicio aduanero, teniendo a su cargo el

deber de transportar la mercadería a la aduana de destino (de salida o interior), dentro de un plazo fijado, cuidando que arribe la misma mercadería (art. 317) y en su totalidad (art. 310), sin haber sufrido ninguna modificación ni haber sido utilizada.

Que las coactoras entienden que el caso fortuito del robo, las exime de la responsabilidad tributaria en cuanto al cumplimiento del régimen de la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación, y que los sujetos pasivos de dicha obligación son los que se refiere el art. 782 del C.A., es decir, los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando.

Que lo que fundamenta el cargo tributario formulado por la aduana es la responsabilidad por deuda ajena, consagrada en forma expresa en el art. 312 del CA, puesta expresamente por la ley en cabeza del transportista que asumió la obligación de transportar a su riesgo la mercadería extranjera que no gozaba de libre circulación. Ese transporte lo realiza a título oneroso, recurriendo a un régimen de excepción (destinación suspensiva de tránsito de importación) que permite la importación de la mercadería sin abonar los tributos aduaneros correspondientes.

Asimismo, el referido artículo 312 del CA considera como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, quienes podrán invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal.

Que, por su parte, el art. 315 prevé un supuesto de eximición del tributo, cuando la mercadería resultare irremediablemente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el art. 308 es decir, dar aviso inmediato al servicio aduanero. En este supuesto la norma prevé que la mercadería "..no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicio, siempre que la causal invocada se acreditare a satisfacción del servicio aduanero". Para no dar lugar a dudas sobre cuando debe considerarse irremediablemente perdida, el legislador lo aclara al final de la misma norma "...cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero...".

III- Que atento al dictado del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha 11 de diciembre de 2012, recaída en la causa "Tevelam S.R.L. (TF 22.427-A) c/DGA", en donde el Supremo Tribunal consideró aplicable al robo de la mercadería amparada por una destinación de tránsito de importación la eximición del pago de tributos que gravan la importación para consumo, prevista en la primera parte del art. 315 del CA, determinando que "...si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas que fue comunicado a las autoridades en los términos del art. 308 del Código Aduanero, no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del art. 315, segunda parte, de aquel ordenamiento.", estimo que resulta pertinente analizar las particularidades del caso a fin de determinar si las mismas se ajustan al mencionado fallo.

Que conforme lo señalado en el relato de los hechos por el vocal preopinante, el robo a mano armada del medio de transporte junto con su correspondiente carga, ocurrió cuando este iba transitando por la ruta nacional 14, cerca del cruce de ferrocarril en la localidad de Colonia Libertad hacia la ciudad de Buenos Aires a las 20:00 hs. del día 15/03/2011. Que el vehículo se encontraba bajo "control satelital" (resalto esta modalidad de control adicional), por lo que al detectarse la desaparición de la señal de seguimiento la Empresa Transportista puso en conocimiento del servicio aduanero lo acaecido y este, a su vez, en el mismo día, puso en conocimiento de la Policía Federal.

Que dicho ello y, sin perjuicio de compartir el voto de la entonces Sra. Vicepresidenta y Ministro de la Corte,

Dra. Highton de Nolasco (formulado en disidencia) en el sentido de que el siniestro que afectó el tránsito de importación no constituye causal eximente de responsabilidad por el pago de los tributos, pues tal dispensa solo tiene lugar si el siniestro ocasiona la pérdida irremediable de la mercadería, y dejando a salvo mi opinión en contrario al criterio de la mayoría, por razones de economía procesal y seguridad jurídica, considero que corresponde revocar la resolución apelada en autos, por aplicación al caso de autos del criterio establecido en el fallo recaído en la causa Tevelam S.R.L., y en virtud de que esta causa se resuelve por aplicación del mencionado fallo de la C.S.J.N., y siendo este de fecha posterior a la de interposición del presente recurso, las costas se imponen por su orden.

Por los fundamentos expuestos, **VOTO POR:**

Revocar la **Resolución Nro. 510/2012 (AD PASO)** dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en las actuaciones **SIGEA N° 12307-31-2011,** con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Decisión el caso:*** Me remito al relato de los hechos del Vocal preopinante y, en mérito a la brevedad y de los hechos constatados en la causa (*mera denuncia de robo, cuya corroboración judicial deviene esencial para tal calificación jurídica –art. 18 de la Constitución-*) me remito a mi voto en las causas, entre otras, "THONE FEDERICO", expte. N° 27.440-A, sentencia del 06.09.19 (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2019/12/27440-A-06-09-19.pdf) y "EXPRESO CARGO SA" Expte. 26.201-A, sentencia del 28.02.23 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B026.201 -A.pdf). En razón de lo expuesto, considero que debe confirmarse el cargo 11042LMAN010475V y la resolución apelada 510/2012 de fecha 08.06.12 (SIGEA 12307-31-2011).

II.- ***Planteo de inconstitucionalidad del art. 311 del Código Aduanero***: Dicho lo anterior, y atento las sendas declaraciones de inconstitucionalidad del art. 1164 del CA y del art. 1 del plenario de este tribunal del 26.04.22 (fundamentadas en mis votos en las causas: **(i)** "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A.", Expte. 36.719-A, 02.12.19, considerandos **VII a XIV**, https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/12/36719-A-02-12-2019.p df) y **(ii)** "RIVARA S.A." (EX-2020-91669654- -APN-SGASAD#TFN), 19.10.22, considerandos **VIII** y **IX,** https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2020-91669654-APN -SGASADTFN-19-10-2022.pdf) este tribunal legislativo (art. 75 inc. 20 de la Constitución) se encuentra plenamente facultado para examinar la constitucionalidad de las leyes.

La co-actora Procter & Gamble plantea la inconstitucionalidad del art. 311 del Código Aduanero, por los fundamentos que expone a fs. 49 y 51vta. de su recurso de apelación y en cuanto dicha norma establece, para los supuestos que gobierna, la responsabilidad tributaria mediante un presunción *iuris et de iure*. Los argumentos expuestos por la parte para fundamentar la invalidez constitucional y carácter irrazonable del art. 311 del CA se encuentran suficientemente refutados en mis votos de los precedentes antes referidos "THONE FEDERICO", expte. N° 27.440-A, sentencia del 06.09.19 (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2019/12/27440-A-06-09-19.pdf) y "EXPRESO CARGO SA", sentencia del 28.02.23 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B026.201 -A.pdf). En consecuencia, corresponde rechazar el planteo de la co-actora y declarar la validez constitucional del art. 311 del Código Aduanero.

III.- Por lo expuesto VOTO por:

1.- Confirmar el cargo 11042LMAN010475V y la resolución apelada 510/2012 (SIGEA 12307-31-2011),

conforme lo dispuesto por los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del Código Aduanero, con costas a la actora –art. 1163 del CA-.

2.- Rechazar el planteo de inconstitucionalidad del art. 311 del Código Aduanero.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

Revocar la **Resolución n° 510/2012 (AD PASO)** recaída en el expediente administrativo **Actuación Nro 12307-31-2011**, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.29 13:02:45 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.29 16:29:47 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 10:17:40 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 10:17:41 -03:00