República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-46506369-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia EX-37.768-A MORELLO HNOS Y OTRO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**MORELLO HNOS. S.A.I.C.I.F. y OTRO c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **37.768-A**.

El **Dr. Juan Manuel Soria** dijo:

I.- Que a fs. 30/31 vta. se presentan la firma transportista MORELLO HNOS. S.A.I.C.I.F. y el agente de transporte aduanero Enrique Torres e interponen recurso de apelación contra la Resolución 1247/2016 (AD MEND) que confirmó el cargo tributario formulado con fundamento en los arts. 315 y 909 del Código Aduanero ("CA"). Alegan que el robo de la mercadería en cuestión constituye un supuesto de fuerza mayor que los exime de la deuda tributaria. En este sentido, sostienen que el art. 782 del CA desplaza al art. 315 del mismo cuerpo legal. Citan jurisprudencia en apoyo de su postura. Solicitan que en su oportunidad debe declararse la inconstitucionalidad de los arts. 310 y 315 del CA por ser violatorios del principio de legalidad y el derecho de propiedad, por lo cual efectúan la reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 44/51 se presenta el Fisco nacional (AFIP-DGA) y contesta el traslado. Realiza la negativa de rigor y un resumen de lo actuado en sede administrativa. En primer lugar, afirma que el planteo de inconstitucionalidad escapa a la competencia de este Tribunal. Se refiere al régimen de tránsito de importación y a la responsabilidad tributaria de las contrarias. Considera que el hecho del robo invocado por las actoras no puede calificarse de fuerza mayor. Manifiesta que corresponde aplicar al caso el art. 310 del CA, que consagra la presunción *iure et de iure* -que no admite prueba en contrario- y que opera solo a los efectos tributarios. Entiende que las coactoras interpretan de manera arbitraria la normativa que rige para la operatoria aduanera y que la mercadería no se halla irremediablemente perdida. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 52 se tiene por contestado el recurso, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 110 se certifica la prueba producida a fs. 70/80 y 100/101. A fs. 113 se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a esta Sala "F". A fs. 114 se ponen los autos para alegar, derecho del que hizo uso el Fisco a fs. 117 y la actora a fs. 118/119. A fs. 122 se llaman autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA 12442-326-2009 se inicia el 25/11/2009 con la Multinota mediante la cual el ATA da

cuenta del robo del camión GPZ 716/BNC 500 y de la mercadería afectada al MANI 137609P y TRAS 029848T. A fs. 2/4 se agregan copias de constancia policial, MIC/DTA 133473 y acta 1200/2009. A fs. 23 obra la planilla de aforo 688/2009, notificada al transportista MORELLO HNOS. S.A.I.C.I. F. el 8/1/2010, según constancia de fs. 25 vta. y al ATA el 12/1/2010, según aviso de recibo de fs. 27. A fs. 37/38 ref. impugna la liquidación el transportista y a fs. 48/56 ref. lo hace el ATA. A fs. 59/60 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación y se apertura la causa a prueba. A fs. 127 se ponen la actuaciones para alegar. A fs. 129/130 vta. alega el transportista. A fs. 144/148 se emite el Dictamen 917/2016. Y, finalmente, a fs. 149/157, se dicta la resolución fallo 1247/2016 (AD MEND), aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver la resolución fallo 1247/2016 (AD MEND) que rechazó las impugnaciones interpuestas por las aquí coactoras y, en consecuencia confirmó el cargo (planilla de aforo 688/2009).

Que, en primer lugar, debo señalar que las recurrentes realizan una incorrecta caracterización y presentación de los hechos controvertidos. No resulta conforme a las constancias de las actuaciones administrativas ni de autos que se haya producido un robo lo único que se encuentra demostrado es que, con fecha 23/11/2009 se realizó una denuncia en sede policial de un robo que habría ocurrido el día 20/11/2009, cuyos extremos fácticos carecen de otra demostración más que tal declaración unilateral contenida en dicha denuncia. Corresponde también poner de manifiesto que las actuaciones judiciales nada aportan ni agregan al respecto. En este sentido adviértase que el Juzgado Federal N° 1 de Mendoza, Secretaría Penal A dispuso el archivo de la causa 90.089-A caratulada “Torres Enrique Carlos s/denuncia” por falta de pruebas (ver la resolución del 6/2/2019 cuya copia se agrega a fs. 100 de autos). Nótese que las coactoras no aportaron hechos nuevos a la causa. En consecuencia, lo único que puede afirmarse con certeza, en el plano de los hechos acaecidos en relación a estos autos, es que: a) existe una denuncia unilateral de robo de un camión, efectuada por su chofer ante autoridad policial, y que dicho siniestro habría ocurrido el 20/11/2009; b) la mercadería transportada en ese camión se encuentra desaparecida -no robada- sin que haya podido ser recuperada por sus responsables.

Que, en segundo lugar -sentada la base fáctica de la causa-, resulta menester reafirmar un principio básico relativo al ejercicio de la función jurisdiccional: ella consiste en aplicar el derecho tal como este se encuentra legislado, con prescindencia del juicio particular de los magistrados sobre la justicia·o injusticia de las soluciones objetivas contenidas en los textos legales aplicables a los casos que les toca juzgar.

Que los hechos expuestos *ut supra* difieren de la base fáctica tenida en cuenta por la Corte Suprema en el precedente "Tevelam" -ver considerandos 3° y 11º a partir de la línea 11-; señalando asimismo que el examen jurídico del plexo normativo del CA que realiza el Alto Tribunal en dicho precedente -exclusivamente sus considerandos 4º a 9º - resulta sustancialmente correcto.

Que la previsión del art. 315 del CA -conforme la explicación sistemática de los considerandos 4° a 9 del precedente "Tevelam" de la Corte Suprema- establece expresamente que la mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando resulte utilizable por un tercero (tal como se verificó en este caso, al no recuperarse la mercadería supuestamente robada) operando a los efectos tributarios la presunción legal *iuris et de iure* de que la mercadería fue importada para consumo, esto es sin dispensa a los responsables tributarios del pago de los derechos de importación -conf. art. 312, art. 310 y art. 311 del CA.

Que las normas del CA bajo examen son previsiones de naturaleza impositiva sustancial que, lejos de aparecer en desarmonía con el ordenamiento jurídico nacional -o arrojar consecuencias reñidas con los valores que tutela- guardan analogía con innumerables institutos del derecho tributario federal. Tales institutos regulan supuestos de responsabilidad impositiva *ex lege*, similares a los de las normas del CA aplicables en autos. Basta referir a: a) las previsiones de los art. 780 y art. 781 del CA que establecen respectivamente los supuestos de responsabilidad tributaria aduanera del agente de transporte aduanero con el transportista, y del sujeto que por actividad o profesión tiene relación con el servicio aduanero con sus dependientes que realizaren un hecho gravado en ejercicio de sus funciones; b) el instituto de las salidas no documentadas del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias ("LIG") donde un contribuyente debe pagar el tributo de la ley aplicando la alícuota marginal máxima de la escala -35 %- sobre un ingreso gravado (que así queda alcanzado)

obtenido o por otro contribuyente (el "beneficiario desconocido u oculto"); c) el Sexto Método de precios de transferencia - art. 1 de la Ley - donde el exportador o importador argentino pueden ver aumentado su ingreso gravado proveniente de una transacción controlada por el incumplimiento de otro sujeto -el intermediario internacional, no necesariamente vinculado- de determinados requisitos de sustancia empresarial; d) las presunciones de ganancias neta de fuente argentina contenidas en los arts. 9 a 13 de la LIG, establecidas con independencia de su carácter de ganancias de fuente argentina conforme el art. 5 de la misma LIG; e) las retenciones con carácter de pago único y definitivo -sin computar los gastos y deducciones legales- del impuesto a las ganancias a los beneficiarios del exterior, reguladas por los arts. 91, 92 y 93 –salvo incisos f) y g)- de la LIG, incluidas las presunciones de ganancia neta del último artículo referido, que no admite prueba en contrario; f) en la ley 11.683 (t.o. 1998) que establece en su Capítulo II "Sujetos de los deberes impositivos" a los responsables por cumplimiento de deuda tributaria ajena (arts. 6 y 7), "los responsables en forma personal y solidaria con los deudores" (art. 8) y los "responsables por los subordinados" (art. 9); g) las numerosas normas de responsabilidad objetiva -no tributaria- por hechos de terceros que prevé el Código Civil, etc. En línea con los institutos señalados los arts. 310, 311, 314 y 315 del CA establecen la obligación de pago, en cabeza de los responsables enumerados en el art. 312 del CA, de los derechos de importación para los supuestos de importación a consumo bajo las presunciones *iuris et de iure* que regulan, no existiendo razón legal atendible para apartarse de las previsiones normativas del CA, fundamentos que se colocan al margen de los claros textos normativos.

Que, *a fortiori*, cabe indicar que: a) no resulta correcto afirmar que en supuestos como el previsto en el art. 315 del CA se responsabiliza tributariamente al transportista o su agente por hechos involuntarios: quienes desarrollan o se vinculan a la realización de una actividad empresarial -regulada por ordenamientos como el CA- voluntariamente emprenden una actividad sometida a determinadas contingencias legales o tributarias como las aquí suscitadas, conociéndolas de antemano; vale recordar que rige en nuestro país, desde hace más de 100 años, el principio del antiguo art. 20 del Código Civil de Vélez Sarsfield que establece que "la ignorancia de las leyes no sirve de excusa, si la excepción no está expresamente autorizada por la ley" (ley 340 BO: 1/1/1871), disposición mantenida en el vigente art. 8 del nuevo Código Civil y Comercial (ley 26.994; BO: 1/10/2014, vigencia 1/8/2015); b) tampoco sirve de fundamento para dispensar pretorianamente el pago de los derechos de importación, una supuesta incoherencia entre lo previsto por el art. 783 y cc. del CA y su art. 315 para el caso de que la mercadería fuera finalmente encontrada en poder de terceros (los supuestos malhechores) que deberían pagar nuevamente los derechos ya satisfechos por los sujetos del art. 315 del CA: el ordenamiento legal prevé para estos últimos la acción de regreso contra tales terceros (arts. 827, 840 y concordantes del Código Civil y Comercial vigente, que mantuvo los mismos dispositivos legales existentes desde 1.871); e) finalmente, respecto a las consideraciones sobre los valores de justicia y equidad que se verían afectados por el art. 315 del CA que, en mi opinión, no se advierten lesionados en este caso cabe recordar lo sostenido sabiamente por Blackstone: "la ley sin equidad, aunque dura y odiosa, es mucho más deseable para el bien común que la equidad sin ley, que hace de cada juez un legislador e introduce la más infinita confusión" (Law, without equity, though hard and disagreeable, is much more desirable for the public good, than equity without law: which would make every judge a legislator, and introduce most infinite confusion -William Blackstone: 1 Commentaries on the Laws of England 62, 4th ed., 1770).

VI.- Que, sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”. La Corte Suprema sostuvo que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el

derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal". Resulta de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluído, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana.

Que, en consecuencia, la deuda tributaria a cargo las coactoras asciende a la suma de CATORCE MIL CIENTO TREINTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 53/100 (U$S 14.135,53), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, la cual deberá convertirse a pesos utilizando el tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses devengados (arts. 794, 1101 y 1103 del CA).

VII.- *Finalmente, respecto del planteo de inconstitucionalidad de los arts. 310 y 315 del CA***,** 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 actora argumenta su planteo, principalmente, en cuanto las normas del CA establece, para los supuestos que gobierna, la responsabilidad tributaria mediante un presunción *iuris et de iure*. Tales argumentos se refutan con lo expuesto *supra* en el punto **V.-** que sustenta de modo suficiente la razonabilidad de las normas impugnadas del Código Aduanero, no habiendo mérito para su invalidación constitucional, *ultima ratio* de la actuación judicial.

VIII.- Respecto a la imposición de costas se aplican los criterios de la mayoría de esta Sala "F" en la que subrogo.

IX.- En consecuencia, **voto por**:

1.- Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución 1247/2016 (AD MEND), declarando que la deuda tributaria a cargo de las recurrentes asciende a la suma de CATORCE MIL CIENTO TREINTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 53/100 (U$S 14.135,53), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, conforme los arts. 310, 312, 315, 780 y 794 del CA, con costas a las coactoras.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada en cuanto a las percepciones de IVA adicional y Ganancias (U$S 10.038,39), con costas al Fisco.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Que, sin perjuicio de compartir la solución confirmatoria propuesta por el Dr. Juan Manuel Soria, deviene pertinente expresar los fundamentos que me conminan a ello.

Cabe recordar que, para quien suscribe, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Tevelam S.R.L. C/ DGA (TFN 22427-A)", resuelto el 11 de diciembre de 2012, fijó –desde lo fáctico- pautas interpretativas para analizar cuestiones como la aquí traída a debate.

Centralmente sostuvo que si el beneficiario del régimen comunicado 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 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 desplieguen su accionar para recuperar la mercadería y dar con los autores del ilícito.

La denuncia policial efectuada por el chófer fue realizada tres días después de la supuesta sustracción y de operar su –según lo denunciado- ilegítima liberación, demorando en total (conforme multinota obrante a fs.1 de las AA) de cuatro para dar conocimiento de lo sucedido al servicio aduanero, o sea, 48 horas después de acaecido el hecho de robo denunciado, arrojan pautas que despejan toda duda respecto a un accionar diligente en el sentido de demostrar un halo de interés en cumplir con las obligaciones asumidas frente a la DGA para beneficiarse de un régimen especial y de trascendental impacto en los intereses de la República, pues la mercadería que ingresó al territorio aduanero fue importada –irregularmente claro está- para consumo sin pagar tributo alguno.

La inmediatez a la que refiere el art.308 para poner en conocimiento de lo sucedido al servicio aduanero y que recepta "Tevelam" no puede superar razonablemente las 24 horas, por lo que claramente, los CUATRO DÍAS desde el hecho y la comunicación a la autoridad de control –y frente a quien se obligó a cumplir obligaciones específicas- denotan una afronta al concepto de inmediatez (que "sucede enseguida" según la Real Academia de la Lengua) que incorporó el legislador para dar sentido práctico a lo normado en el art.308 del C.A.

En síntesis, no se cumplió con el precepto establecido en el art.308 del C.A. y, en consecuencia, con lo dicho por la Corte en Tevelam y por ello cabe confirmar la resolución recurrida en tanto no se coligen razón alguna que amerite exceptuar de sus obligaciones fiscales a la actora, tal como bien propone mi colega de grado, el Dr. Juan Manuel Soria Acuña.-

Ello, más allá de destacar la pauperidad y liviandad de la investigación policial frente a un hecho de sustracción sin amenazas, lesiones o armas (nótese certificación de fs.2 de las AA) y la privación ilegítima de la libertad a la que habría sido víctima el chófer del rodado por casi tres días, circunstancia que pareció –por lo que se colige de las aa- ser de menor importancia para la recurrente que no excitó mecanismo alguno para dar con el paradero de un dependiente que se encontraba a cargo de un vehículo con mercadería importada temporariamente en tránsito, el cual se desarrolló sin –al menos lo que puede verificarse de lo acollarado al expediente- ningún tipo de medida de seguridad –rastreador satelital o custodia, por ejemplo- para evitar una situación como la alegada o, eventualmente dar con la mercadería de la que dice haber sido despojada ilegítimamente, todo lo cual aduna a mi convencimiento de que, no existe razón de mérito alguna para aventurarse a avalar o reconocer eximente alguna para dar por tierra el criterio impreso por el servicio aduanero en el marco del incumplimiento verificado.-

La simple denuncia de "robo" (que insisto aquí no se corroboraría como tal, pues no se coligen los elementos del tipo) no alcanza como eximente en el sentido pretendido por la actora.

Así lo voto.-

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución 1247/2016 (AD MEND), declarando que la deuda tributaria a cargo de las recurrentes asciende a la suma de CATORCE MIL CIENTO TREINTA Y CINCO DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 53/100 (U$S 14.135,53), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, conforme los arts. 310, 312, 315, 780 y 794 del CA, con costas a las coactoras.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada en cuanto a las percepciones de IVA adicional y Ganancias (U$S 10.038,39), con costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.03 23:33:20 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.06 14:25:09 -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 - GDE
Date: 2024.05.06 20:03:45 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.06 20:03:51 -03:00