República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-115501609-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Octubre de 2022

Referencia: Expte. N° 29.783-A. BRASKEM ARGENTINA S.A (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **"BRASKEM ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación", Expte. N° 29.783-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 57/65, la firma "Braskem Argentina S.A." interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 336/2011 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación SIGEA N° 12315-2564-2006, por la que se resuelve rechazar el planteo de nulidad y no hacer lugar al recurso de impugnación interpuesto, confirmando la liquidación tributaria identificada como Cargo N° AD PASO 08 042 LMAN 000825 C.

II.- La recurrente plantea en primer lugar la excepción de nulidad, fundamentada principalmente en vicios detectados en la causa y en la motivación del acto administrativo. Luego de hacer una breve síntesis de los hechos, se agravia al considerar errónea la interpretación del art. 315 por parte del servicio aduanero. Menciona que la aduana efectúa una interpretación estricta de la norma citada, considerando que, al ser aprovechada por quien robó la mercadería, la misma no pudo perderse irremediablemente y, en consecuencia, resulta aprovechable por un tercero, distinto de quien la importó. Explica que bajo una interpretación finalista y sistemática de las normas, constatado el hecho fortuito que produjo la pérdida de la mercadería para su propietario, no corresponde que éste deba abonar los tributos, pues no ha podido usufructuarla ni utilizarla. Manifiesta que una interpretación contraria llevaría al absurdo de considerar responsable tributario a quien sufrió el ilícito, pues se haría consentir y compartir las consecuencias de un hecho descalificado penalmente a quien lo sufrió, de modo tal que se desvirtuaría el sentido de la norma, al instituir en beneficiario a quien cometió el ilícito, recayendo las consecuencias de su obrar en quien lo sufrió. Arguye que el reclamo de la aduana de Paso de los Libres es ilegítimo, pues los tributos que se exigen fueron pagados y, por ende, el cargo discutido carece de causa que lo justifique. Entiende que la denuncia de robo y la comunicación del siniestro resultan suficientes para eximirlo del pago de los tributos reclamados. Alega que la pretensión del organismo aduanero contraría las normas de derecho internacional mediante las cuales se ha dispuesto que aquella mercadería que resulte de origen brasileño no abonará derechos de importación en nuestro país. Impugna la liquidación formulada y opone subsidiariamente el beneficio de excusión. Finalmente ofrece prueba, mantiene el planteo del caso federal y solicita se deje sin efecto la Resolución apelada.

III.- Por su parte, a fs. 153/155, la representación fiscal contesta el traslado conferido. Luego de efectuar una

negativa genérica, indica que en autos sólo se discuten los fundamentos del juez administrativo en cuanto a la normativa que resulta aplicable al caso en cuestión. Considera que el criterio utilizado en sede administrativa es correcto, porque se aplicó el art. 310 de la ley 22.145, que establece una presunción de que la mercadería ha sido importada para consumo, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario. Expresa que la contraria interpreta intencionalmente de manera arbitraria la normativa. Explica que la mercadería no se encuentra irremediablemente perdida, sino que son de aplicación al caso los arts. 311 y 312 del C.A., por lo cual es clara la responsabilidad como deudor principal del transportista y, en consecuencia, es ineludible la obligación del Agente de Transporte Aduanero en el caso. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas a la contraria.

IV.- A fs. 249 se declara la causa de puro derecho y elevan los autos a la Sala G la que los pasa a sentencia a fs. 253.

V.- De lo expuesto, corresponde examinar como primera cuestión el planteo de nulidad opuesto por la apelante, fundamentado en vicios detectados en la causa y en la motivación del acto administrativo. Para ello, debe analizarse si la Resolución N° 336/2011 cumple con las formalidades establecidas para la debida tutela del derecho a una resolución fundada.

Concretamente, la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo se refiere en su art. 7 a los requisitos esenciales del acto administrativo, al establecer que el mismo debe tener causa y motivación, entendiendo por causa el conjunto de razones de hecho y de derecho que conducen al dictado del acto, y por motivación el relato de la resolución de las referidas razones de hecho y de derecho. En consecuencia, el acto está debidamente motivado cuando contiene una fundamentación ceñida a los hechos y al derecho aplicable, siendo insuficiente cuando menciona los hechos y omite el derecho, o viceversa.

De la compulsa de la documentación acompañada por la apelante a fs. 33/56, esto es, la Resolución N° 336/2011 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libes, se puede observar que el acto administrativo objeto del presente análisis tiene como fundamentación el Sumario Contencioso incoado contra la firma, mediante el cual se intima al pago de los tributos allí mencionados como consecuencia de la nacionalización de la mercadería en trato. Seguidamente se efectúa un breve resumen del mismo y, a través de un relato coherente, se llega a la conducta imputada por el servicio aduanero. De lo analizado, surge que el servicio aduanero cumplió con todos los requisitos esenciales del acto administrativo (art. 7 de la Ley de Procedimiento Administrativo) a la hora de dictar la Resolución aquí apelada.

Por lo expuesto, considero que la resolución N° 336/2011 resulta ajustada a derecho y, por ende, la nulidad planteada por la apelante no puede prosperar.

VI.- Sentado lo anterior, cabe recordar que el art. 315 del C.A. dispone: *"La mercadería 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 artículo 308 no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acreditare debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero"*.

VII.- En esas condiciones, corresponde expedirse acerca de si el robo, que la aduana tuvo por acreditado en la resolución recurrida, puede eximir del pago de los tributos a la importación para consumo. Al respecto, cabe recordar que el art. 261 del C.A. expresamente dispone que: *"La mercadería totalmente destruida o irremediablemente perdida por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de importación temporaria no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acreditare debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero."*

VIII.- Respecto de la sustracción de mercaderías, la Corte Suprema no exime sin más el pago del tributo a los responsables que son víctimas de un siniestro. En el caso "Tevelam" (11/12/2012), la Corte Suprema, luego de describir el régimen, transcribiendo la normativa aplicable al caso (Capítulo VI, Título II, Sección III del C.A.), afirmó que: *"...el sistema descripto no puede conducir a que, sin más ni más, se concluya que en todo caso en que la mercadería se hallare irremediablemente perdida porque ha mediado una sustracción -y por el solo hecho de que aquélla pudiera ser utilizada por un tercero- no existe posibilidad alguna de dispensa del pago de los tributos por parte de los responsables de la obligación tributaria, cuando pese a cumplir con todos los deberes inherentes al régimen de tránsito de importación, han padecido aquella clase de siniestro"*, agregando (ya en el Considerando 11) que *"...una interpretación prudente y respetuosa de los principios precedentemente referidos -acorde, por lo demás, con el criterio fijado por el Tribunal en materia de presunciones iuris et de iure (Fallos: 333:993)-, aconseja distinguir la situación de quien descuida el control de la carga [...]; se aparta del itinerario fijado [...], o bien, incurre en alguna conducta que pudiere indicar connivencia con el hecho de la sustracción, en cuyo caso no podría alegar razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible..."*. Y concluye: *"...si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas [...], no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del art. 315, segunda parte, de aquel ordenamiento*".

IX.- A tenor de lo expuesto, no puedo dejar de hacer notar que el acto administrativo recurrido no ahonda en lo más mínimo en las circunstancias en que se habría producido el robo. Si bien en lo personal, disiento absolutamente con la doctrina establecida en el precedente citada, el que desnaturaliza el sentido de las obligaciones aduaneras, lo cierto es que en autos no se probó el incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el robo, por lo que no corresponde la responsabilidad por el pago de los tributos en los términos de la doctrina establecida por el alto tribunal y del art. 315, segunda parte, del C.A.

En atención al modo en que se vota el presente, se torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

X.- Las costas se decretan por su orden, en virtud de la complejidad de la situación en trato.

Por ello**, voto por:**

1. Revocar la Resolución N° 336/2011 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación SIGEA N° 12315-2564-2006 y, en consecuencia, el Cargo impugnado.
2. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

El Dr. Segura dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado por el Dr. Miguel N. Licht en los Considerandos I a V de su Voto.

II.- Que, se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 336/2011 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación N° 12315-2564-2006, mediante la cual se resuelve rechazar el planteo de nulidad interpuesto por la firma IPIRANGA S.A. y no hacer lugar a la impugnación presentada por las empresas de transporte BOICY LTDA. y AWKWARD LTDA., la firma IPIRANGA S.A. (actualmente BRASKEM ARGENTINA S.A.) y el ATA Walter Vargas, contra el cargo N° AD PASO 08 042 LMAN 000825 C por la suma de $ 101.470,43.-.

III.- Que, a fin de arribar a la solución del caso, considero oportuno efectuar una breve reseña de lo actuado en la instancia administrativa.

Que a fs. 2/4 luce la presentación del ATA Walter Vargas mediante Multinota a fin de informar ante la Aduana de Paso de los Libres el robo sufrido por el camión dominio ICN-289//IIV-7460 que transportaba la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de importación N° 07042TRAS106532V, acompañando asimismo copia de la denuncia policial.

Que a fs. 14/15 se resuelve declarar la incompetencia de la referida Aduana a los fines de entender respecto del delito de contrabando y se ordena la confección de la liquidación tributaria en los términos de los arts. 310, 311, 312 y 315 in fine del C.A. por la falta de arribo a la Aduana de destino de la mercadería. Consecuentemente, a fs. 16 luce la liquidación del cargo N° 08 042 LMAN 000825 C por la suma de U$S 32.315,42 ($ 101.470,43 t.c. 3,140).

Que a fs. 28/30, 36/40, 56/57vta., 64/65vta. lucen sendas impugnaciones presentadas por las firmas AWKWARD TRANSPORTES LTDA., IPIRANGA S.A. y TRANSPORTADORA BOICY LTDA. y el ATA.

Que a fs. 60/63 se ordena el levantamiento de la interdicción que recayera sobre el medio de transporte robado, tras haberse garantizado los tributos liquidados por la falta de arribo de la mercadería.

Que a fs. 68 y vta. se tienen por deducidos los procedimientos de impugnación presentados y por constituida la garantía. Asimismo, se hizo lugar a la prueba. Finalmente, a fs. 76/84 se emitió el dictamen n° 159/2011 y a fs. 85/110 se dictó la Res. 336/2011, apelada en estos autos.

IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, tras la denuncia efectuada por el ATA, poniendo en conocimiento de la Aduana el robo del camión dominio ICN-289//IIV-7460 que transportaba la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de importación N° 07042TRAS106532V, se le generó –en cuanto aquí interesa- a la firma BRASKEM ARGENTINA S.A. (antes IPIRANGA S.A.) un cargo en concepto de tributos por la suma de $ 101.470,43 con motivo del tránsito no cumplido.

Que a los efectos de determinar la cuestión debatida en autos, corresponde destacar que no se controvierten los hechos en sí, es decir, el incumplimiento del referido tránsito de importación, así como tampoco que ello fue consecuencia del robo del camión mencionado, siniestro que fuera denunciado ante la autoridad competente. Encontrándose la discusión circunscripta a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el servicio aduanero.

V.- Que corresponde analizar en autos si el art. 315 del Código Aduanero exime de responsabilidad tributaria cuando la mercadería fuere robada, o si, por el contrario, corresponde confirmar el reclamo tributario formulado en dicho concepto a la actora y no hacer lugar a la impugnación efectuada contra el mismo.

Que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los arts. 296 y sigtes. 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 C.A.).

Que el art. 308 establece *"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"*.

Que la principal obligación que el régimen impone recae en el transportista, que asume su propia responsabilidad frente al servicio aduanero por la operación que se documenta, teniendo a su cargo el deber de transportar la mercadería a la aduana de destino (de salida o interior), dentro de un plazo estipulado, cuidando que arribe la misma mercadería (art. 317) y en su totalidad (art. 310), sin haber sufrido ninguna modificación ni haber sido utilizada.

Que el art. 315 exime de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden "irremediablemente", no habiendo entrado al circuito económico, y si se efectúa la comunicación prevista en el art. 308 del C.A.

Que a continuación, el mismo artículo no exime del pago de tributos si la mercadería en cuestión puede potencialmente ser utilizada por un tercero.

Que no quedan dudas de que la segunda parte del art. 315 funciona como excepción a la situación planteada en la primera parte, y que el sentido de esa excepción (la posibilidad de empleo de la cosa por un tercero) comprende especialmente a la mercadería hurtada o robada. Trata los supuestos de siniestros en que por su naturaleza (como en el caso de autos, el robo a mano armada), pese a no poder ser recuperada por su propietario, la mercadería ingresa a plaza de forma irregular.

Que, según la interpretación literal de la citada norma, basta al respecto la mera posibilidad del empleo de la mercadería por un tercero, sin que sea necesario, en manera alguna, demostrar su empleo efectivo o económico de manera real, ya que la norma no requiere esa prueba o demostración. Es más, presume su importación a consumo sin admitir prueba en contrario.

Que, en tal sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo ha sostenido en numerosos fallos que la finalidad de la exigencia de pago de tributos de la mercadería perdida para el documentante como consecuencia del robo, es la de proteger la renta aduanera, previendo los perjuicios al erario público por su posible utilización en razón de un ingreso que ha resultado ilegítimo.

Que, en conclusión, el siniestro que afectó a la mercadería objeto del tránsito de importación (en el caso, el robo), a luz de la normativa expuesta, no puede ser considerado como un supuesto de pérdida irremediable de la misma -excepción para la que se previó la no sujeción al régimen tributario aduanero (art. 315 del C.A.)- y, en consecuencia, la misma se presume *irregularmente* importada para consumo.

VI.- Que, a su turno, nuestro Máximo Tribunal efectuó una interpretación del mencionado régimen, aconsejando distinguir, para un caso análogo al de autos, *"…la situación de quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino; se aparta por el itinerario fijado por la autoridad aduanera (art. 319), o bien, incurre en alguna conducta que pudiere indicar la connivencia con el hecho de la sustracción (...) de la de quien ha cumplido con los deberes de custodia de la mercadería durante su itinerario y padece un robo agravado por el uso de armas…"* (CSJN, "Tevelam S.R.L.", de 11/12/12, T.317. XLVI).

Que, por lo tanto, autorizó en ese orden de ideas -en una interpretación extensiva del plexo normativo- la posibilidad de la presentación de prueba en contrario, más allá de aquélla que se encuentra dirigida a derribar el presupuesto que la condiciona -esto es, que pueda ser (al menos) potencialmente utilizada por un tercero-.

VII.- Que, sentado ello, debe entenderse que el robo o hurto de la mercadería constituyen contingencias que no son ajenas a la operatoria de transporte, y si bien pueden considerarse como caso fortuito o fuerza mayor, en el caso que la mercadería pueda ser utilizada por un tercero, dicho hecho no opera *per se* como eximente de la responsabilidad tributaria, sino que tal como surge de la ley ritual y a la sazón de los criterios establecidos por nuestra Alzada en "Tevelam S.R.L.", deben probarse en la especie otros extremos -<u>en especial el haber cumplido con los deberes de custodia de modo significativamente ostensible</u>- a fin de derribar el presupuesto que implica la presunción en trato, es decir, considerarla importada para consumo.

Que, así, cabe predicar que el razonamiento presuncional comporta en su estructura lógica como en su validez la existencia de un hecho inferente -comprobado o fundante- sobre cuya existencia no existen dudas (esto es, en la especie, el incumplimiento de las obligaciones inherentes del régimen de importación de tránsito, debido a la existencia de un siniestro, sumado a ello, la potencial utilización por un tercero). A partir de él -el hecho inferente- se elabora una regla de

experiencia para, finalmente, derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho inferido -presumido, fundado- (es decir, sobre el particular, que la mercadería se encuentra circulando irregularmente dentro del territorio aduanero y que por tanto, debe ser considerada como importada para consumo).

Que dichas presunciones admiten una división entre hominis y legales. Éstas últimas (aquí en trato), en la medida en que admitan prueba en contrario (aunque inviertan la carga de la prueba), serán absolutas o relativas. En las primeras es el legislador quien impone cierto razonamiento, pero para el caso de ser relativas (y es así como debe entenderse, en la especie analizada, a raíz de la interpretación jurisprudencial), dichas presunciones ayudan al juez con cierto razonamiento en virtud del cual se indica una regla de experiencia considerada normal, todo sin perjuicio del requerimiento de razonabilidad como garantía constitucional.

Que la consecuencia práctica de tales consideraciones preliminares es a los efectos de analizar la correcta concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente del plexo normativo y la doctrina de nuestra CSJN, evidencien que el hecho presumido guarda una razonable correspondencia con los hechos verificados.

VIII.- Que, entonces, a fin de determinar en el caso de autos a quién corresponde la carga de la prueba, cabe señalar que, genéricamente, ésta es correlativa a la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del Código Procesal Civil Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Que, para ello, debe tenerse presente que se trata de mercaderías de origen extranjero sujeta al pago de tributos, y que teleológicamente la presunción establecida en el art. 315 in fine del CA, encuentra su fundamento en la necesidad de evitar que con el régimen de importación de tránsito se perpetren maniobras que afecten la renta fiscal. Por lo que, pretender que debe ser la Aduana quien debe demostrar el no cumplimiento de las obligaciones de los sujetos responsables por la existencia de caso fortuito o fuerza mayor o la acreditación del no cumplimiento de sus deberes de custodia respecto de la mercadería introducida, poniendo en su cabeza la carga negativa de la prueba, implicaría en razón de la cantidad y magnitud de las operaciones que se realizan en el ámbito del país, imponerle una obligación de cumplimiento extremadamente dificultosa y la inexistencia de la presunción misma dispuesta por el legislador para todo aquél que acreditase un robo. Siendo, por lo demás, la recurrente aquélla que está en mejores condiciones de probarlo. Es por ello, que las normas vigentes, de la manera más adecuada a la lógica y a la razón, imponen esa carga -onus probandi-, de demostrar el cumplimiento de las obligaciones, a los propios beneficiarios de los regímenes de importación o de exportación.

Que, si bien la CSJN en “Tevelam S.R.L.” estableció 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 (...) no cabe responsabilizar a la actora por el pago de los tributos...”*, cabe destacar que dicha premisa lógica procedía, justamente, de diversas aristas fácticas del caso, como fue, en especial, la demostración por la parte actora en las instancias previas (debiendo destacarse la prueba en sede aduanera) del contundente cumplimiento de sus deberes de cuidado y custodia de la mercadería proveniente de zona extranjera, que implicó, sobre el caso particular y a partir de allí, naturalmente, la inversión de la carga de la prueba hacia el Fisco a fin de desvirtuar ello último.

IX.- Que, sentado ello, corresponde ahora analizar los hechos en razón de las probanzas que fueron arrimadas a estos autos.

Que, si bien en el relato contenido en la denuncia policial (ver fs. 3/4 de las act. adm.), el chofer del camión sustraído afirma que *“… el trayecto realizado desde Pasos de los Libres hasta Colon era custodiado por un vehículo de la empresa Apezul …”*, ello no se encuentra probado en autos. No se acompañó contrato alguno suscripto con la empresa de seguridad, tampoco se menciona la marca ni el modelo del vehículo que lo acompañaba, o la factura que acredite que efectivamente el servicio fuera prestado.

Que, ahora bien, en el precedente “Tevelam S.R.L.” nuestro más alto Tribunal sopesó el hecho de que, el camión objeto de robo venía custodiado por otro vehículo que también fue sustraído con la misma modalidad delictiva –robo a mano armada-; lo que no se observa, como se dijo, en el caso de autos, ni tampoco se demostró la prestación del servicio.

Que, por lo demás, es jurisprudencia de la Cámara en lo Civil y Comercial Federal que si bien el robo a mano armada puede tener el alcance de caso fortuito o fuerza mayor, para ello es necesario que se trate de un hecho imprevisible, insuperable o inevitable. Nótese que el caso fortuito o fuerza mayor está expresamente contemplado en el Código Aduanero, pero en la especie –robo de mercadería en tránsito (art. 315)- no excluye la obligación del pago de los tributos (salvo, como se dijo, la demostración del cumplimiento de los deberes de custodia o cuidado).

Que en el caso de autos, los esfuerzos probatorios se limitan al aviso efectuado por el ATA a la Aduana informando el robo del medio de transporte involucrado en autos a través de la confección de una Multinota, y el agregado de la copia de la denuncia policial obrantes a fs. 2/4 de los antecedentes administrativos.

Que, dicho aviso fue efectuado recién en fecha 27/12/2007, la denuncia policial se realizó el 21/12/2007 y el robo se produjo el 18/12/2007 (de conformidad con lo declarado en la denuncia), es decir 9 días con posterioridad al robo, cuando el Código Aduanero al regular el régimen en trato -y particularmente la interrupción del tránsito por un siniestro, en este caso el robo a mano armada del camión- requiere de una necesaria inmediatez en el aviso del hecho al servicio aduanero. (Conf. art. 308 del C.A.)

Que, conforme a lo expuesto, la actora no acreditó ante esta instancia, ni en sede aduanera, probanza alguna que pudiese llevar a este juzgador a una razonable convicción de eximirla de la responsabilidad tributaria, ni se han reunido los extremos de hecho y prueba convocados en el fallo “Tevelam S.R.L.”, por lo que no corresponde al caso su aplicación.

Que, a mayor abundamiento, resulta importante destacar que la norma tiene como fin primario evitar que simples maniobras desnaturalicen la excepcionalidad del régimen en trato del que goza el importador, colocándose dinámicamente la carga de la prueba sobre los responsables tributarios a fin de que puedan derribar el presupuesto legal que ofrece la norma como condicionante -esto es, la utilización de la mercadería por un tercero-, sumando a ella -según la doctrina de “Tevelam S.R.L.”- la posibilidad de instar otras pruebas dirigidas a demostrar de modo fundado su ajenidad al incumplimiento.

Que, ello así, en razón de que el extremo de los cuidados con relación al transporte de la mercadería a través de rastreos satelitales, vehículos de custodia o cualquier otro medio, no deviene exigible conforme la normativa aplicable, no puede dejar de señalarse que la frecuencia de los robos de mercadería transportada por vía terrestre impide considerarlos como hechos imprevisibles y aconseja a los transportistas arbitrar los medios para disuadir y desalentar tales acontecimientos. Tal y como sucedió en el antecedente ya mencionado (in re “Tevelam S.R.L.”, de 11/12/12, T.317. XLVI CSJN).

Que, en dicha línea, debe tenerse presente que, genéricamente, las situaciones que contempla el C.A. y la jurisprudencia, que pueden operar como eximente de responsabilidad por el pago de los tributos, deben ser analizadas con criterio estricto y razonable en la ponderación de los hechos.

X.- Que, en otro orden de ideas, al tratar la cuestión tributaria que nos ocupa, nada tiene que ver la cuestión penal en la que se investigue el delito de contrabando porque, por disposición de ley, se ha puesto a los beneficiarios del régimen del tránsito como responsables de la exigencia tributaria, y esos son los sujetos pasivos de dicha obligación (art. 312).

Que, por lo demás, resultó infructuosa la prueba ofrecida ante esta instancia por la actora tendiente a obtener información respecto del trámite de la causa que se habría generado tras la denuncia policial del robo efectuada por el

chofer del camión.

XI.- Que en relación a los sujetos que deben responder por los tributos adeudados, el art. 312 del C.A. considera al transportista y a su agente de trasporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias, mientras que considera al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen como responsables subsidiarios de esas obligaciones, con independencia de la situación de quienes realizaron los actos ilícitos que originaron el caso fortuito o la fuerza mayor, es decir, sin perjuicio de que el hecho gravado haya sido realizado por otro. De esta forma el Código los hace responsables por deuda ajena, con la finalidad de proteger los intereses fiscales.

Que destacada jurisprudencia de este Tribunal señala que resulta obvio que el criterio interpretativo expuesto en las normas aduaneras *"no resulta inequitativo para el transportista (o para su agente solidariamente responsable, arts. 312 y 780 del C.A.), en el sentido de que éste resulta responsable (tributariamente) por un hecho que en rigor le es ajeno; y no resulta inequitativo porque es obvio que, quien transporta bienes bajo su custodia y guarda, debe, razonable y previsoriamente, constituir un seguro que cubra tanto el riesgo de la destrucción total o parcial de la mercadería (esto frente al titular de la mercadería) como el riesgo del robo de la mercadería (esto último -reitero, en caso de robo- frente al titular por el valor de la mercadería, y -en la parte correspondiente- frente a la aduana por el importe de los tributos que corresponden por el juego armónico de los arts. 311 y 315 del C.A.)"* (conf. "Ardoino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/rec. de apelación", Expte. Nº 21.775-A, Sala G, sentencia del 6/4/2009; entre otros).

Que, ello así, la responsabilidad tributaria es puesta expresamente por la ley en cabeza del transportista -como deudor principal y en forma solidaria con el agente de transporte- 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.

Que, en el caso particular, el reclamo fue efectuado tanto al transportista (BOICY LTDA. y AWKWARD LTDA.), como al agente de transporte aduanero (Walter Vargas) -como expresé previamente, responsables principales en forma solidaria- siendo el consignatario de la mercadería (quien tuviere derecho a disponer de la misma, en el caso BRASKEM ARGENTINA S.A., en su actual denominación social), contemplado como responsable subsidiario, en forma solidaria con el cargador y el beneficiario del régimen (lo que surge también del art. 312 del Código Aduanero, última parte).

Que, con relación al beneficio de excusión invocado por la actora, corresponde precisar que el art. 312 del C.A., no establece el alcance ni la instancia donde debe oponerse dicho beneficio. En consecuencia no corresponde hacer lugar a la defensa opuesta por la recurrente en esta instancia, sin perjuicio de que pueda plantearse en el trámite de ejecución.

Que resulta oportuno aclarar que en la norma señalada se prevén dos sistemas de responsabilidad, por un lado, como responsables principales, se designa al transportista y al agente de transporte aduanero. Cuando se hace referencia al transportista *"está indicando el empresario que asumió la responsabilidad de cumplir con el traslado y que, en virtud del art. 781, responde por la culpa o dolo del conductor del medio de transporte"*. Asimismo, *"en virtud de la responsabilidad funcional que los agentes de transporte aduanero asumen respecto de los transportistas (arts. 57, 780 y 909), en su carácter de auxiliares del servicio aduanero, ambos responden en forma solidaria por el pato de los tributos (...)"* (ver Código Aduanero Comentado, obra en colaboración con los Dres. Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, obra completada y actualizada por los Dres. Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), tomo I, p. 651).

Que, por otra parte, en forma subsidiaria, responden -también en forma solidaria entre ellos- los cargadores, quienes tienen derecho a disponer de la mercadería y los beneficiarios del régimen de tránsito de importación. Estos últimos, podrán invocar el beneficio de excusión respecto de los deudores principales.

Que dicha responsabilidad, se justifica por ser el cargador quien encarga el transporte de la mercadería al transportista, formando parte en el contrato de transporte. Asimismo, quien tiene derecho a disponer de la mercadería es el titular legitimado del conocimiento de embarque o carta de porte y, *"de tratarse del destinatario (una vez aceptada la consignación), será, salvo transferencia, el beneficiario del régimen de tránsito de importación"* (ver Código Aduanero Comentado, obra en colaboración con los Dres. Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, obra completada y actualizada por los Dres. Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), tomo I, p. 652).

Que la calidad de transportista surge de un contrato entre el que asume la obligación de transportar la mercadería de un lugar a otro y el cargador; por consiguiente la propiedad del medio de transporte utilizado para cumplir con la obligación contractual asumida en el respectivo contrato de transporte resulta irrelevante a los efectos tributarios.

Que, en cuanto aquí interesa y conforme surge de la copia del MIC/DTA involucrado en autos, obrante a fs. 8 de las actuaciones administrativas y de la copia de la carta de porte agregada a fs. 9 del expediente administrativo, figura la firma IPIRANGA PETROQUIMICA S.A. (anterior denominación de la aquí actora) como remitente, destinataria y consignataria de la mercadería (ver campos 33, 34 y 35 del MIC/DTA BR023-053947 y campos 1, 4 y 6 de la Carta de porte internacional BR023-042818.)

XII.- En cuanto a la exigencia tributaria en cuestión, la aduana, en el caso, ha liquidado por la mercadería en tránsito (ver liquidación de fs. 13 de las act. adm.), como tributos que gravan la importación para consumo -derechos de importación, tasa de estadística, IVA, y percepciones de IVA y Ganancias-, por la suma total de $ 101.470,42 y por ese importe se formuló el cargo N° 08 042 LMAN 000825C e intimó su pago a las empresas de transporte, al ATA y a la aquí actora.

Que, la actora cuestiona la referida liquidación, por un lado, en cuanto considera que no fue tenido en cuenta el origen brasilero de la mercadería, y por el otro, en tanto entiende inaplicables las percepciones correspondientes al IVA y al Impuesto a las Ganancias.

Que corresponde señalar respecto al primer agravio mencionado que, no se ofreció prueba pertinente para acreditar dicho extremo más allá de haberse acompañado copia simple del certificado de origen.

Que, en relación al segundo agravio referido en el presente considerando, resulta oportuno hacer referencia a la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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)"*.

Que, justamente, sobre esa base, concluye 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"*.

Que, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

DESTINACIÓN N° 07 042 TRAS106532V

CARGO Nº 08 042 LMAN 000825C

D.I	$ 19.186,74
T.E	$ 685,24
IVA	$ 32.953,22
IVA Adicional	$ 0,00
Impuesto a las Ganancias	$ 0,00
TOTAL	$ 52.825,20

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a la suma de **PESOS CINCUENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO CON 20/00 ($ 52.825,20.-)** en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más los intereses devengados desde el **12/02/2008,** ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 336/2011 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12315-2564-2006, declarando que el importe del Cargo Nº 08 042 LMAN 000825C asciende a la suma de PESOS CINCUENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO CON 20/00 ($ 52.825,20.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA (Conf. lo expuesto en el Considerando XII.-), con más los intereses que corran desde el 12/02/2008.

2.- Costas conforme los respectivos vencimientos las que se determinan en un 52% a cargo de la actora y un 48% a cargo del fisco.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE SESUELVE**:

1. Revocar la Resolución N° 336/2011 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación SIGEA N° 12315-2564-2006 y, en consecuencia, el Cargo impugnado.
2. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.10.26 17:15:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.10.26 20:24:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.10.28 09:51:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.28 09:51:52 -03:00