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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-110540669-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Septiembre de 2023

Referencia: 21.674-A FERNANDEZ SEBASTIÁN (y otro) Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente Nº **21.674-A**, caratulado "**FERNANDEZ SEBASTIÁN (y otro)** c/ D.G.A. s/Recurso de apelación",

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/18 se presentan Transportes Bello e Hijos ltda y Sebastián Fernández (ATA), por apoderado, interponen recurso de apelación contra la Resolución N° 46/05 (AD MENO), dictada en el expte. N° AA-38-05-163 (SIGEA Nº 12438-184-2005), mediante la cual no se hace lugar a la impugnación efectuada contra las liquidaciones tributarias emitidas por el incumplimiento de la destinación 05 038 TRAS 00033032, y les intima el pago de tributos por la suma de $439.668,73, más intereses. Manifiestan que el incumplimiento imputado se debe a un asalto sufrido por el medio transportador en las cercanías de la localidad de San Antonio de Areco, bajo el régimen de tránsito de importación con destino final a "Z.F. FLORIDA/CANELONES -MVD- URUGUAY" amparado por el MIC/DTA Nº 18654, hecho que motivó la denuncia policial por parte del chofer de la unidad correspondiente. Interpretan que la causa de justificación para no pagar tributos se da tanto en el caso de pérdida de mercadería no imputable al obligado como en una situación de desapoderamiento por caso fortuito o fuerza mayor. Manifiesta que la aduana debería aplicar la primera parte del art. 315 del CA y no la norma en su totalidad. Sostiene que el tributo no debe ser aplicado en caso de robo a mano armada. Señalan que es responsabilidad del Estado asegurar un efectivo poder de policía, ya que no puede exigírsele al transportista otras obligaciones que no hacen al curso normal de los acontecimientos. Estiman que en su oportunidad debe declararse la inconstitucionalidad del art. 315 del CA por ser violatorio del principio de legalidad y el derecho de propiedad, por lo cual efectúan la reserva del caso federal. Ofrecen prueba y solicitan que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 48/54 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por los actores que no fueran de su especial reconocimiento. Efectúa una somera reseña de los hechos y de los agravios vertidos por éstos. Manifiesta que los derechos exigidos no constituyen una sanción de

carácter penal, sino más bien una expresión del poder tributario estatal y resultan totalmente independientes del ilícito que pudiera haberse cometido. Plantea que en el caso de autos la mercadería, si bien su titular se encuentra impedido de emplearla, puede ser utilizada por sus autores o por un tercero, por lo que no se configura el supuesto de la exención tributaria que contempla el art. 315 del CA. Establece que en autos no se discute sobre la efectiva ocurrencia del siniestro, sino que radica en determinar si corresponde la aplicación de la última parte del art. 315 del CA. Manifiesta que la contraria no puede alegar desconocimiento de la norma que nos ocupa y que para resguardar su propio interés podría haber recurrido a la contratación de seguridad privada o de un seguro por eventual pérdida de la mercadería. Arguye que tal obligación es producto del riesgo que representa transportar mercadería de valor económico, por lo que para eximirse de ella debería haber contratado una póliza de seguro. Entiende que el planteo de inconstitucionalidad del art. 315 escapa a la competencia de este tribunal y que la norma que aquí resulta objeto de discusión es de carácter general y no particular, destinada a todos los propietarios de mercadería extranjera en tránsito. Entiende que el hecho de que la empresa haya formulado denuncia por robo a la policía y comunicado el siniestro al servicio aduanero, no resulta sufiente para eximirse del pago de los tributos que gravan la importación para consumo. Ofrece prueba. Solicita que se confirme el decisorio aduanero apelado, con costas.

III.- Que mediante PV-2023-101413374-APN-VOCXX#TFN se decara la causa de puro derecho y mediante IF-2023-104611892-APN-VOCXX#TFN se la pasa a sentencia.

IV.- Que a fs. 1/3 del Expte. N° AA-38-05-163 (SIGEA Nº 12438-184-2005) obra la denuncia por robo del transporte, patente tractor XC-3429, semi remolque patente RBE-033 pertenecientes a la firma "TRANSPORTES BELLO E HIJOS LIMITADA" el que se dirigía a la República Oriental del Uruguay, transportando mercaderías en tránsito por el territorio nacional, hecho que habría acaecido en fecha 12 de febrero de 2005 en jurisdicción de la comisaría de San Antonio de Areco, Provincia de Buenos Aires. Dicha denuncia fue efectuada por el chofer Sr. Andrés Miguel Sierra Pairoa. A fs. 9/16 luce el manifiesto internacional de carga por carretera Nº 18654. A fs. 9/16 se agregan copias de MIC/DATA nº 18654. A fs. 20 luce la nota presentada por el ATA y la firma a la Aduana de Mendoza adjuntando la fotocopia del control de entrada Nº 00375571 emitido por la Bolsa de Comercio de fecha 16 de febrero de 2005. A fs. 22 luce el listado de ingreso de denuncia de tránsito. A fs. 27 luce la planilla de clasificación y aforo Nº 204/2005, la cual fue notificada con fecha 18/05/2005. A fs. 38/39 luce la planilla del liquidación. A fs. 46/48 vta. las actoras impugnan el cargo. En cuanto aquí interesa, a fs. 62 se delcara la causa de puro derecho. A fs. 65/68 luce el dictamen Nº 518/05. A fs. 69/72 se dicta la Resolución Fallo Nº 46/05 (AD MEND), apelada en autos.

V.- Que corresponde resolver si la Resolución Fallo N° 46/05 (AD MEND), que confirmó el cargo formulado a la firma Transportes Bello e Hijos ltda y su ATA Sebastián Fernández (planilla de clasificación y aforo n° 204/2005), en concepto de tributos, con fundamento en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A., en relación a la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de Importación n° 05 038 TRAS 00033032 y el manifiesto Nº 18686, se ajusta a derecho.
Que no se encuentra discutido en autos el incumplimiento del tránsito de importación n° 05 038 TRAS 00033032, tampoco que ello fue consecuencia del robo del tractor parente, semi-remolque patente RBE-033, que ingresaron por la Aduana de Mendoza (procedentes de Chile), con destino final a Z.F. Florida/Canelones -MDV- Uruguay -ver copia MIC/DATA nº 18686, obrante a fs. 9/16 de las act. Adm.

Que la cuestión controvertida en la presente causa se circunscribe, entonces, a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el servicio aduanero.
Que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los arts. 296 y sgtes. 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 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 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 involucrada en autos (en el caso, el robo) alegado por las co-actoras, 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.
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-.
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 debe probarse, en la especie, el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa ritual, como así también el debido cuidado de la mercadería.
VI.- Que no se arrimó ante esta instancia ni en sede administrativa 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 en este sentido se ha pronunciado nuestra Alzada, en causas análogas a los presentes autos, en las que no se había acreditado debidamente que se hubiese cumplido, por parte de los sujetos comprendidos en el art. 312 del C.A., con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería, por lo que no resultó de aplicación la doctrina sentada por nuestra CSJN en Fallos 335:2549 (ver en este sentido, "Capovila, Abel José c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", Sala V, sent. de fecha 12/07/2016; "Molinos Rio de la Plata S.A. c/DGA s/Recurso directo de Organismo Externo", Sala IV, sent. de fecha 16/6/2016; "DM Transporte e Logística Internacional S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", sent. de fecha 18/12/2014; entre otros).

VII.- 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).
VIII.- 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 transporte 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, a mayor abundamiento, se ha dicho que los cargadores, quienes tienen derecho a disponer de la mercadería y los beneficiarios del régimen de tránsito tienen una obligación "subsidiaria" o "eventual", que sólo podrá accionarse una vez excutidos los bienes de los obligados principales, por lo cual "nos encontramos con dos sistemas independientes de solidaridad; por una parte la solidaridad existente entre los obligados principales en virtud de la norma del art. 780, y por la otra la solidaridad de los obligados subsidiarios entre sí, ya que el carácter 'subsidiario' de la obligación impide considerar que la solidaridad pueda existir entre los deudores principales y los deudores subsidiarios" (BARREIRA, Enrique C., Código Aduanero Comentarios Antecedentes- Concordancias, t. Il-B, ps. 229/230, Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1993).

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).

En este sentido, si la empresa transportista pretendía no verse afectada por las consecuencias tributarias que trae aparejado el hecho a fin de no afectar su situación patrimonial, por los deberes de previsión, pudo haber contratado una póliza de seguro contra robo para paliar los efectos del mismo, siendo ahora inoportuno librarse de la responsabilidad que manda la ley y que le impone por cuanto pudo y debió prever el riesgo que supone transportar mercaderías con alto valor.
IX.- 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)”.
Que, la C.S.J.N 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”.
Que, 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, con costas al Fisco.

X.- Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la determinación tributaria de fs. 38, conforme se detalla a continuación:

Valor en aduana U$S	DI	TE	Derechos antidumping	Base IVA	IVA	Total Tributos
66259,15	31000,99	331,30	50975,76	148567,12	31199,1	328035,42

En consecuencia, la deuda tributaria a cargo de la co-actoras asciende a la suma de PESOS $328.035,42.
Que sobre el importe nominal de los tributos adeudados procede el pago de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero.
Los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del cargo a las co-actoras que data del 18/08/2005 (ver constancia de fs. 42 de las act.), es decir desde el 01/09/05 hasta la fecha de efectivo pago.

Que, en virtud de lo expuesto, **VOTO POR**:
1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo Nº 46/05 (AD MEND), dictada en el expte. N° AA-38-05-163 (SIGEA Nº 12438-184-2005), declarando que la deuda en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, derecho antidumping e IVA asciende a la suma de $328.035,42, que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A. desde el 01/09/05 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las co-actoras.
2.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en relación a los rubros IVA adicional y ganancias, con costas al Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I- Que los antecedentes de la causa están suficientemente relatados en el voto preopinante. Por consiguiente, los puntos I, II y IV los hago propios y pasaré a estudiar el fondo de la cuestión planteada. No obstante, cabe resaltar que debido a un error material se consignó la fecha 14 de enero de 2004, en la denuncia policial, obrante a fs. 2/3, de la Actuación Nº 12438-184-2005, cuando en realidad debería leerse 14 de febrero de 2005, según informe de fs. 33.

II.- Que se trata de resolver en autos si resultan ajustadas a derecho Resolución Nº 46/05 (AD MENO), de fecha 27/12/2005, dictada por el Administrador de la Aduana de Mendoza, en el expediente N° AA-38-05-163 (SIGEA N° 12438-184-2005), mediante la cual no se hace lugar a la impugnación deducida contra las liquidaciones tributarias N° 05 038 LMAN 0016961 M y N° 05 038 LMAN 0016956 Z emitidas por el incumplimiento de la destinación N° 05 038 TRAS 00033032, y les intima a la firma “TRANSPORTES BELLO E HIJOS LTDA” y al Agente de Transporte Aduanero Sr. Sebastián Fernandez, por la suma de $ 439.668,73.- en concepto de tributos en los términos de los arts. 311, 312, 315, 1053 inc. a) y 794 del C.A.

III- 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 de la carga del camión mencionado, siniestro que fue denunciado ante la autoridad competente. Encontrándose la discusión circunscripta a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el servicio aduanero

en el presente.

IV- 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 las recurrentes 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 sgtes. 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 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 de los tránsitos 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.

V- Que, cabe destacar, 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).

VI- 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

VII- Que de lo expuesto resulta que en principio correspondería confirmar el cargo formulado por la Aduana mediante el cual se exige a la transportista el pago de los tributos correspondientes a la mercadería documentada MANI19416H, MIC/DTA Nº 18654, CL02423505, CL02423605, CL02423705, CL02423805 y CL02423905.

Que sin embargo, en una causa similar a la presente, la CSJN en el fallo dictado en la causa "*Tevelam SRL" sent. del 11/12/2012*, consideró aplicable al robo de la mercadería amparada por una destinación de tránsito de importación, la eximición del pago de tributos que graven la importación para consumo, prevista en la primera parte del art. 315 del CA para la mercadería irremediablemente perdida por algún siniestro.

Que el análisis que se efectúa en el fallo del art. 315 del CA, se señala en el Considerando "*10) 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. Es pertinente recordar que según lo ha mantenido en forma constante el Tribunal, " ... cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de su texto, conduzca a resultados concretos que no armonicen con el ordenamiento jurídico restante o arriba a consecuencias reñidas con los valores por él tutelados, la interpretación debe integrarse al conjunto armónico del referido ordenamiento ... " (Fallos:326:3679). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que los textos legales no deben ser considerandos a los efectos de establecer su alcance y sentido aisladamente, sino como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, teniendo en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida por aquéllos, y adoptando un sentido que concilie y deje a todas sus disposiciones con valor y efecto (ver Fallos: 323:2117; 324:1481; 325:1731; 327:769, entre muchos y disidencia del juez Petracchi en Fallos 312:2192)"*.

Distinguiendo una suerte de regla de responsabilidad en su parte final: "*Que, aconseja distinguir la situación de quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino; se aparta del 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, en cuyo caso no podría alegar una razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible, de la de quien ha cumplido con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario y padece un robo agravado por el uso de armas…"*.

VIII- 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.*", debe probarse en la especie otros extremos -en especial el haber cumplido con los deberes de custodia de modo significativamente ostensible- a fin de derribar el presupuesto que implica la presunción en trato, es decir, considerarla importada para consumo.

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

Que no surge de las constancias obrantes en los antecedentes del caso que el itinerario del tránsito determinado por la Aduana se haya desvirtuado, que el robo se produjo camino a la aduana de destino, no encontrándose tampoco verificado que se hubiera incumplido el deber de custodia sobre la mercadería por parte de la recurrente.

Que en autos ha quedado acreditado que dentro de las 48 hs posteriores al robo se hizo la denuncia policial pertinente ante

la Comisaria de San Antonio de Areco (Pcia. de Bs. As.) y al segundo día hábil de acaecido el hecho, se puso en conocimiento de la Aduana de Mendoza -Aduana de registro de la operación- lo ocurrido con el medio de transporte y la mercadería en tránsito. Conforme surge de la declaración policial obrante a fs. 2/3, la persona que se encontraba a cargo del medio de transporte, luego de que fuera abandonado por los delincuentes en medio de una calle de tierra, se dirigió a la comisaría más cercana donde fue asistido, para así dar su relato de los hechos.

Que el servicio aduanero manifiesta que, la empresa transportista, al no contratar una póliza de seguro contra robo para conjurar o paliar los efectos del mismo, incumplió con los deberes de custodia sobre la mercadería. Sin embargo, este extremo de los cuidados con relación al trasporte de la mercadería a través de pólizas de seguros, rastreos satelitales o custodia, no deviene exigible conforme la normativa aplicable, y por lo tanto no es una fundamentación razonable para justificar una omisión al deber de cuidado y consecuentemente justificar la sanción.

X- Que en atención a que la causa se resuelve por aplicación del fallo “Tevelam S.R.L.” de la CSJN, de fecha posterior a la de interposición del recurso, las costas se imponen por su orden.

XI- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios vertidos por las coactoras.

Por lo expuesto **VOTO POR**:

Revocar la Resolución Resolución Nº 46/05 (AD MENO), en el expediente N° AA-38-05-163 (SIGEA N° 12438-184-2005), con costas por su orden.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1) Revocar la Resolución Resolución Nº 46/05 (AD MENO), en el expediente N° AA-38-05-163 (SIGEA N° 12438-184-2005), con costas por su orden.

2) Regístrese, notifíquese por Prosecretaría de Registro, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.09.18 18:38:16 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: 2023.09.19 13:35:22 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.09.19 13:38:56 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.19 13:39:09 -03:00