Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-154562897-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Diciembre de 2023

Referencia: 21.839-A - "ALCARAZ HECTOR DIMAS Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación" - Sentencia.

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ALCARAZ HECTOR DIMAS Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", expediente N° 21.839-A,**

I.- Que a fs. 12/15 se presentan el Sr. Héctor Dimas Alcaraz y Transportes Panazzolo Ltda., en carácter de agente de transporte y transportista, respectivamente, por medio de letrado apoderado, e interponen recurso de apelación contra la Disposición N° 101/06 (AD PASO) dictada en el expediente N° SA-42-532/01. La recurrente relata que el 12/10/1998 el camión con acoplado fue robado junto con su carga consistente en tres tractores agrícolas, documentado como tránsito de importación a la Ciudad de Buenos Aires, donde se efectuaría la destinación definitiva y su libramiento a plaza. Expresa que el hecho fue puesto en conocimiento de la Aduana de Paso de los Libres al día siguiente al de su comisión; no obstante lo cual, el servicio aduanero formuló el cargo N° 053/2003. Describe que en el trámite del procedimiento de impugnación, la Aduana tuvo presente la prueba documental pero no hizo lugar a la prueba informativa, con fundamento en el dictamen jurídico, que consideró a dicha prueba dilatoria. En ese orden de ideas, plantea la nulidad de la resolución apelada en tanto vulneró el derecho de defensa en juicio y el debido proceso, al no hacer lugar a la prueba oportunamente ofrecida. Afirma que el decisorio cuestionado no cumple los requisitos sustanciales para la validez de los actos administrativos, establecidos por la ley 19.549 y carece de motivación. A su turno, plantea la improcedencia de la pretensión aduanera. Analiza los arts. 310, 312 y 315 del CA y cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Postula que, pese al robo de la mercadería, el importador de las maquinarias abonó los gravámenes que en autos se reclaman; por lo tanto, resulta sin sentido un nuevo pago, sin causa. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 23/26 la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente conferido. Rebate el planteo de nulidad formulado por la contraria. Expone que el cargo y la resolución cuestionada, por el contenido de sus considerandos y por su remisión a dictámenes, nota DV FIVI y resoluciones generales, contienen fundamentación suficiente. Destaca que la recurrente cuenta en esta instancia con facultades prácticamente irrestrictas de ejercitar su derecho de defensa. Remite al art. 310 del CA, en cuanto determina una presunción *iure et de iure* en lo referido a la mercadería que resultare faltante. Tal presunción opera solamente a efectos

tributarios y es independiente de la justificación que pueda efectuar el apelante -caso fortuito, fuerza mayor o cualquier otra- a los fines de deslindar su responsabilidad. Apunta que la mercadería no se halla irremediablemente perdida (art. 315 del CA), por lo que se aplica el art. 311 del C.A., que a su vez, se complementa con el art. 312 del CA, que responsabiliza como deudor principal al transportista de las obligaciones tributarias. Arguye que a través de la mentada responsabilidad tributaria en cabeza del transportista, se intenta garantizar al fisco el abono de los tributos correspondientes, ante cualquier situación en que la mercadería objeto de esa destinación se incorpore en el circuito económico. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 30 se abre la causa a prueba, que se produce a fs. 73/80. A fs. 109 se cierra el periodo probatorio. A fs. 116 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 117 se ponen para alegar, agregándose a fs. 121/123 el alegato presentado por el fisco; la actora no hizo uso del derecho conferido. A fs. 125 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12315-1169-2006/1 – SA 42-0532/2001 se inicia con la nota presentada ante el servicio aduanero el 20/10/1998, por Héctor Dimas Alcaraz (ATA) y Transportes Panazzolo Ltda. (transportista), en la que informan el robo del camión Marca Mercedes Benz, Dominio RGB 565, el semirremolque Dominio VPK 286 y su carga, en fecha 16/10/1998. Entre fs. 4/10 se agrega copia certificada del manifiesto de carga 98 042 MANI 072487 V y MIC/TRAS DTA N° 48257-R/98. A fs. 12 se produce el aforo de la mercadería. A fs. 13/15 el agente de transporte aduanero aporta copia certificada de la denuncia ante el Ministerio Público Fiscal del Dpto. de Zárate. A fs. 17/18 el Administrador Int. De la Aduana de Paso de los Libres informa al Juzgado Federal de Primera Instancia de Paso de los Libres, que los hechos encuadrarían en el supuesto delictual de los arts. 864 (a) y 865 (d) del C.A. A fs. 21 se dispone formular cargo al ATA y al transportista, por los tributos que gravan la importación a consumo de la mercadería. A fs. 23 se emite el cargo N° 053/2003 por la suma de $ 41.068,37 que se notifica a Héctor Dimas Alcaraz y a Transportes Panazzolo Ltda., el 21/05/2003 y el 11/06/2003, respectivamente (fs. 23 y fs. 31). A fs. 24/25 y fs. 33/34, el ATA Héctor Dimas Alcaraz y la firma transportista Transportes Panazzolo Ltda. formulan descargo. A fs. 40/42 se emite el Dictamen N° 154/06 (AD PASO). A fs. 43/44 se dicta la Disposición N° 101/06 (AD PASO), que se notifica a Héctor Dimas Alcaraz el 07/03/2006 y a Transportes Panazzolo Ltda. el 08/03/2006.

V.- Que en primer lugar, corresponde analizar el planteo de la actora de nulidad de la resolución aduanera por carecer de los requisitos que hacen a la existencia y validez de los actos y por haberse violado el derecho de defensa en juicio y el debido proceso.

Que en este aspecto, observo que la resolución apelada contiene un análisis del expediente administrativo y la condena se fundamentó en los hechos de la causa y en el derecho aplicable.

Que así las cosas, la Disposición N° 101/06 (AD PASO), por su remisión al dictamen jurídico N° 154/06 (AD PASO), contiene una fundamentación y motivación que no puede desconocerse, aunque la recurrente no las comparta, y que excluyen la posibilidad de su declaración de nulidad por las razones expuestas por la actora.

Que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia que la tacha de arbitrariedad no es aplicable a una resolución o sentencia fundada, cualquiera fuera su acierto o error (Fallos, 243-560, 246-266, 248-584, 249-549), excepto ciertos supuestos que no se dan en la especie como v.gr., la contradicción entre considerandos y parte dispositiva (cfr., entre otros, “Scicolone, Manuel S. c/Prantera, Omar Alberto y otros”, del 26/11/91).

Que, por lo demás, siendo la decisión fundada, no se requiere la expresa mención de todos los argumentos o pruebas invocados por las partes, debiendo tratarse sólo aquellos que razonablemente se estimen conducentes a la

decisión del caso (entre otros, Corte Suprema Nacional: Fallos, 251-39).

Que, se ha alegado además la supuesta violación de las normas procesales, y al respecto, cabe poner de manifiesto que tales argumentos no resultan pertinentes para desvirtuar el fallo apelado. En efecto, como lo sostuviera la Sala III de la Cámara del fuero in re: "Dapuente SCA", sentencia del 25.3.93... "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Siendo ello así, sólo puede proceder cuando la violación de las formalidades que la configuran derivara un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte que la invoca...".

Que en lo concerniente a la violación de la garantía de la defensa en juicio, cabe señalar que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º, 267-393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas).

Que cabe destacar, en relación a lo expresado en el último párrafo, que la recurrente cuenta en esta instancia con posibilidades prácticamente irrestrictas de ejercitar su derecho de defensa, y no se advierte el interés jurídico que debe servir de base al pedido de nulidad, máxime cuando que en autos, los agravios de fondo de la actora, encuentran cabida y debida consideración a través del recurso de apelación.

Que, por lo tanto, corresponde desestimar la excepción nulidad opuesta por la actora, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si la Disposición N° 101/06 (AD PASO), que confirmó el cargo N° 053/2003 formulado a la firma TRANSPORTES PANAZZOLO LTDA., en su condición de empresa transportista y al ATA Sr. Héctor Dimas Alcaraz, 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 TRAS N° 48.257-R/98, se ajusta a derecho.

Que no se encuentra discutido en autos el incumplimiento del tránsito de importación TRAS N° 48.257-R/98, del camión dominio RGB-565 y semirremolque N° VPK-286. Tampoco se encuentra discutido, que la accionante aduce que ello fue consecuencia del robo de la mercadería objeto de la destinación aduanera.

Que así las cosas, 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 del C.A. 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 del C.A. 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 del C.A. 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 Federal 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 la actora, 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, en este punto, 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.

VII.- Que debe tenerse presente que se trata de mercadería de origen extranjero sujeta al pago de tributos, y que 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.

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.

Que, por lo demás, la recurrente es aquella 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.

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

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, los esfuerzos probatorios de la actora se limitaron a la presentación de la denuncia por robo ante el Ministerio Público Fiscal del Dpto. de Zárate. De la copia de la citada denuncia, se extrae que el hecho delictivo acaeció el 16/10/1998; sin embargo, la actora dio aviso a las autoridades aduaneras del robo de la mercadería en cuestión el día 20/10/1998 (ver fs. 1 de las act. adm.). Por lo tanto, no fue cumplido el requisito de dar aviso inmediato a las autoridades aduaneras, tal como lo exige el art. 308 del C.A.

Que en adición a lo expuesto, la recurrente no acreditó ante esta instancia ni en sede aduanera, probanza alguna que pudiese llevar a la suscripta 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 su aplicación al caso. En efecto, no se encuentra debidamente acreditado que la recurrente haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la carga que se exigen en el precedente citado, ya que no indicó qué medidas adoptó para resguardar la carga en tránsito ni aportó prueba alguna al respecto.

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 aspecto, “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” Sala I, sent. de fecha 18/12/2014; entre otros).

IX.- 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 C.A).

X.- 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 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. 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, con una composición diferente a la actual; entre otros).

XI.- Que en lo concerniente al planteo de que pese al robo de la mercadería, el importador de las maquinarias abonó los gravámenes que en autos se reclaman, cabe poner de relieve que se dicha circunstancia no pudo ser acreditada en autos. La recurrente ofreció como prueba un oficio a la DGA, y la contestación agregada a fs. 73/80 informó que no contaba con material en archivo referida al año 1998.

XII.- Que, en este estado del análisis, con relación al IVA adicional e impuesto a las 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 precluido, corresponde revocar la exigencia formulada por la Aduana respecto de los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

XIII.- Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la determinación tributaria de fs. 23, conforme se detalla a continuación:

CARGO N° 053/2003		
VALOR EN ADUANA		79.560,00
DERECHOS IMPORTACION	14%	11.138,40
IVA	21,00%	19.046,66
TOTAL		30.185,06

En consecuencia, la deuda tributaria a cargo de las coactoras asciende a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO OCHENTA Y CINCO CON SEIS CENTAVOS ($ 30.185,06).

Que sobre el importe nominal de los tributos adeudados procede el pago de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero.

Que los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días de la fecha de notificación del cargo a las coactoras que data del 21/05/2003 a Héctor Dimas Alcaraz, (fs. 23 act. adm.) y del 11/06/2003 a Transportes Panazzolo Ltda. (fs. 31 act. adm), todo ello hasta la fecha del efectivo pago.

Que sobre el importe de tributos que se confirma corresponde imponer las costas a las coactoras (art. 1163 del C.A.).

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Disposición N° 101/06 (AD PASO), dictada en la Actuación N° 12315-1169-2006/1 – SA 42-0532/2001, declarando que el importe del cargo N° 053/2003 asciende a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO OCHENTA Y CINCO CON SEIS CENTAVOS ($ 30.185,06), en concepto de derechos de importación e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A. hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las coactoras.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis, a cuyos términos me remito por motivos de brevedad.

II.- En las condiciones indicadas 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".

La disposición transcripta realiza una distinción entre la hipótesis de la mercadería *"irremediablemente perdida por algún siniestro"* que tuvo lugar durante su transporte, en alusión a aquella situación donde no existiría posibilidad alguna de que la mercadería pudiera ser utilizada en el mercado interno y, como consecuencia de ello, los responsables no estuvieran sujetos al pago de los tributos que gravaren la importación para consumo (primera parte del art. 315 del C.A.), y aquella otra en donde la mercadería no pueda considerarse "irremediablemente perdida", pues *"…pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero"* (segunda parte del art. 315 del C.A.), circunstancia que supuestamente haría referencia a la situación de hurto, o de robo.

III.- En ese entendimiento del asunto, es dable traer a colación lo resuelto por la **CSJN**, en el caso **"TEVELAM S.R.L. c/ DGA (TFN 22427-A)"** del **11/12/2012**, en donde 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"*. En este sentido, nuestro Máximo Tribunal agregaría la pertinencia de *"…recordar que según lo ha mantenido en forma constante […], "...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 otros y disidencia del juez Petracchi en Fallos: 312:2192)"* (ibid.). Agregando (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 que conduce hacia la aduana de destino, se aparta del itinerario fijado por la autoridad aduanera (art. 319 del C.A.), 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 como el denunciado en estas actuaciones (…)"*. 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*". (ibid.).

IV.- En ese orden de ideas, podemos entrever que la CSJN ha fijado una serie de pautas interpretativas con el fin de analizar, en qué condiciones, no corresponde condenar al pago de los tributos cuando existe un robo en

tránsito.

Así es que, no corresponderá el pago de los tributos cuando haya una sustracción de la mercadería amparada por una destinación en tránsito, cuando:

-El beneficiario del régimen comunica el siniestro conforme al art. 308 del C.A.

-La aduana no ha desacreditado el hecho del robo denunciado.

-La aduana no ha constatado o acreditado el incumplimiento de los deberes de custodia del transportista.

V.- En ese marco interpretativo, considero pertinente analizar si los hechos alegados y la prueba colectada en autos, encuadran con los extremos requeridos en la causa TEVELAM.

VI.- En relación a esta cuestión, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas 12315-1169-2006/1 -SA 42-0532/2001, no surge que el itinerario del tránsito determinado por la Aduana se haya desvirtuado, ni se probó que se haya incumplido el deber de custodia sobre la mercadería. Asimismo, el robo fue debidamente denunciado e informado a la Aduana en virtud de los deberes a cargo de los responsables de la carga en cumplimiento de lo normado en el art. 308 del C.A., ello conforme a las propias palabras de la aduana en el Dictamen Jurídico N.° 154/06 de fs. 40/42 en donde expresamente se deja asentado que "*Mercadería que fuera desviada del control aduanero en virtud del delito de robo, hecho este que fuera denunciado ante la autoridad policial por el conductor, según surge a fs. 2 de los actuados"*. Asimismo la Disposición N.° 101/06 de fs. 43/44, que aquí se apela, indica textualmente *"(…) embarque que no arribara a la Aduana de Destino, por el robo que sufriera la mercadería y el medio transportador (…) hecho este que fuera oportunamente puesto en conocimiento del servicio aduanero mediante denuncias que se efectuara ante la autoridad policial, la que obra a fs. 2 del presente"*.

VII.- A tenor de lo expuesto y a la luz del estándar interpretativo comentado del fallo de la CSJN con respecto al art. 315, segunda parte del C.A., no corresponde responsabilizar a las actoras al pago de los tributos exigidos, en virtud de que, se ha denunciado y comunicado el robo de la mercadería a la aduana, el que no ha sido desacreditado y del cual no se ha probado el incumplimiento de los deberes de custodia.

VIII.- De manera que, por la forma en que se resuelve la presente se torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por lo expuesto, VOTO POR:

Revocar la Disposición N.° 101/06 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA 12315-1169-2006/1 -SA 42-0532/2001 y, por ende, el cargo N. º 053/03, con costas.

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

1.- Confirmar parcialmente la Disposición N° 101/06 (AD PASO), dictada en la Actuación N° 12315-1169-2006/1 – SA 42-0532/2001, declarando que el importe del cargo N° 053/2003 asciende a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO OCHENTA Y CINCO CON SEIS CENTAVOS ($ 30.185,06), en concepto de derechos de importación e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A. hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las coactoras.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias, con

costas al Fisco.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.12.29 14:37:28 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: 2023.12.29 20:29:45 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: 2023.12.29 22:43:01 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 - GDE
Date: 2023.12.29 22:43:46 -03:00