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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-90631334-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 4 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia. Expte.:N° 32.591-A. Ref.: EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A. (y su acumulado, Expte.: N° 32.792-A. Ref.:VIANA HERMANOS S.R.L.)

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados "EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A. (EDASA) c/ DGA s/ recurso de apelación", Expediente N° 32.591-A, (y su acumulado, "VIANA HERMANOS S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. 32.792-A).

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho Resolución Nº 1190/2012, de fecha 09/11/2012, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA N°12307-737-2007/1, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo Nº 2876/2007 , mediante la cual se intima a la Empresa **TRANSPORTE VIANA HNOS S.R.L.**, y a la firma **EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A (EDASA)** por la suma de $ 91.381,89.- en concepto de tributos, en los términos de los arts. 310, 312, 315, 780 y 794 del C.A.

II.- Fundamentos del recurso:

***Coactora EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A (EDASA):** A fs. 17/33, se presenta, por medio de apoderado, la firma e interponen recurso de apelación contra la mencionada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Se agravia en cuanto a los tributos intimados ya fueron cancelados por la firma al momento de la importación de toda la mercadería, por lo cual considera que no puede serle imputado a la recurrente o ni al resto de los responsables intimados. Cita jurisprudencia y doctrina. Señala que no resulta aplicable a este caso la procedencia de las presunciones de los arts. 310 y 311 del C.A. En subsidio, se refiere al alcance del art. 315 del C.A., entiende que la resolución apelada realiza una

limitada interpretación del artículo, que para que proceda tal presunción es necesario que la mercadería se encuentre irremediablemente perdida, caso contrario deberán abonarse los tributos y que esta fue utilizada por un tercero, por ello, señala que en el caso la mercadería esta irremediablemente perdida por que luego de transcurridos casi 5 años del hecho delictivo denunciado, la misma no ha sido recuperada, tampoco se han aportado pruebas respecto a si la mercadería fue empleada por un tercero, aun y a pesar de su robo. Señala que la carga de la prueba no puede estar en cabeza de la víctima del delito, cuando la investigación es llevada por el poder judicial, por lo cual señala que no resulta procedente la aplicación del art. 315 del C.A. Respecto de la responsabilidad por la deuda ajena, manifiesta que el contrabandista es el responsable conf. art. 782 del C.A., entiende que la figura debe ceder en caso de que no exista la posibilidad de repetir contra el contribuyente o responsable por deuda propia, sino entiende que sería un enriquecimiento sin causa del responsable por deuda propia y un empobrecimiento del responsable por deuda ajena que abona un tributo que no se corresponde con su capacidad contributiva, entendiendo aplicable a los responsables sustitutos. Cita jurisprudencia. Por último, solicita se le aplique el beneficio de exclusión previsto en el art. 312 in fine del C.A., y deje sin efecto el cargo en contra de la recurrente importadora y se ejecute la garantía oportunamente constituida. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrecen prueba, plantean caso federal, y solicita que se revoque la resolución apelada en autos.

***Coactora TRANSPORTE VIANA HNOS S.R.L:** A fs. 62/65vta., se presenta, por medio de apoderado, y con patrocinio letrado, la empresa de transporte e interpone recurso de apelación contra la mencionada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Se agravia en cuanto a la resolución aduanera por considerar que carece de motivación, y que ninguna de las pruebas ofrecidas fue tenida en cuenta para resolver, violando su derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Manifiesta que su representada no es responsable en materia tributaria como lo afirma la Aduana. Cita art. 315 del C.A. Señala que no fue el transportista actuó con diligencia y que el hecho del robo fue informado en tiempo y forma conf. el art. 308 del C.A. Señala que quien debe abonar es el autor del robo, y que la existencia de dicho delito, no fue desconocido por el servicio aduanero, ni tampoco ha alegado que los hechos se hayan sucedido de una manera diferente a la denunciada. Cita normativa y jurisprudencia. Asimismo, manifiesta que se trata de un hecho que tuvo carácter de caso fortuito o fuerza mayor, por lo cual, no debe ponerse en cabeza de la víctima la responsabilidad tributaria. Por lo cual, considera que en esta causa no se encuentra configurado ninguno de los supuestos contemplados en los arts. 311, 312 y 315 del C.A.

Finalmente, ofrece prueba que hace a su derecho, y solicita que se revoque la resolución apelada en autos.

III.- Contestación del traslado: A fs. 76/84 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por las actoras en autos, y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la importadora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Manifiesta que la normativa aplicable crea una ficción legal que no admite prueba en contrario y supone que ante la falta de arribo de la mercadería sometida a tránsito a destino, la misma se tiene por importada para consumo, por lo que corresponde el pago de los tributos. Específica que los arts. 312 y 780 a su vez se refieren a la responsabilidad por dichos hechos, colocándola en cabeza del transportista o su agente, previendo, asimismo, que dicha responsabilidad resulta solidaria. Cita normativa.

Señala que del Acuerdo Transporte Internacional Terrestre de Carretera-MERCOSUR- prevee en su Res.

2336/91 la posibilidad del que el transportista garantice el tránsito de importación con un patrimonio o con garantía real y asimismo con garantía determinada el art. 303 C.A., por lo cual entiende que debió la recurrente contratar una póliza de seguros contra robo por el valor en plaza de la mercadería a modo de evitar el riesgo que hoy debe asumir. Manifiesta que la recurrente no logró acreditar que efectivamente se produjo el arribo, en legal tiempo y forma, de la mercadería sometida a tránsito de importación. Manifiesta que el hecho del robo de la mercadería, si bien procede tenerlo a priori como irresistible no puede calificarse de imprevisible. Cita jurisprudencia. Se refiere al quantum del cargo formulado, señalando que el servicio aduanero exigió el pago de tributos de importación por el régimen general, habida cuenta que la preferencia arancelaria es una excepción del referido régimen. Cita jurisprudencia.

Por último, ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución que se apela en autos, con costas.

IV.- Que de la Actuación Nº 12307-737-2007/1 obran a fs. 1/2 la copia de la Multinota presentada a la Aduana de Paso de Los Libres, y la copia de la Constancia policial de denuncia, de fecha 31/08/2007, por medio de la cual se denuncia que el camión PATENTE ICC7709/ REMOLQUE IFB8820 (amparados por el CRT.BR.120503390, TRAS071037W, MIC BR120505957-244.000919), y su carga 22 sacos de politereftalato de etileno, fueron robados cerca de las 06.00 hs circulando por la Av. Lugones a unos doscientos metros del Estadio de Club River Plate, de la Capital Federal, en el día 31/08/2007. A fs. 3/8 obran las copias del Manifiesto de Carga 07 042 MANI097767, 07042TRAS071037W, CRT.BR.120503390, MIC BR120505957-244.000919, y la copia del correo electrónico por medio del cual se solicita la interdicción del camión y de su remolque. A fs. 10 obra la Nota N° 120/2007 (04/09/2007), por medio de la cual se elevan las actuaciones a la sección V. A fs. 11 obra la liquidación de la mercadería objeto de autos. A fs. 9/15 obra el Dictamen Nº 798/07 por medio del cual se opina que debe ser formulado el cargo en los términos del art. 315 C.A. A fs. 16/18 obra la Disposición Nº 1005/07 (AD PASO) por la que se ordena formular el Cargo. A fs. 19 obra el cargo Nº2876/07 (19/09/07). A fs. 20/25 obran las cedulas de notificación del cargo, notificada al MARE-AGENC.E Tte/Yardin, Julio O.; a la Empresa de transporte VIANA HERMANOS SRL; y al ATA Mayuli Marcelo Gabriel, todas con fecha 20/09/07. A fs. 26/37 obra la impugnación del cargo por la firma VIANA HNOS SRL y acompaña documental. A fs. 42/43vta., obra la impugnación del cargo por JULIO OMAR YARDIN apoderado de la firma COOTRANSCAU COOP.TTE. DE CARGAS DE URUGUAYANA. A fs. 44/45vta., obra la impugnación del cargo por el ATA Marcelo Gabriel Mayuli. A fs. 46 la empresa de Transporte solicita la afectación de la garantía SIM Nº 07042005785U, y levantamiento de interdicción del medio transportador. A fs. 47/80 obra la impugnación de la firma Embotelladora del Atlántico S.A.y acompaña documental. A fs. 81 obra la constancia de pago de la liquidación manual: 07042LMAN012718F que garantiza los tributos del cargo cuestionado. A fs. 82/83 se autoriza el levantamiento de la medida de interdicción sobre el medio transportador y remolque (Res. 440/07 (AD PASO) de fecha 16/10/07). A fs. 86/87 se tienen por presentadas las impugnaciones y pasan las actuaciones a la Sección I a los fines que analice la validez de la documentación presentada por la importadora. A fs. 91/92vta. se interpone recurso de reconsideración. A fs. 94/103 obra la Resolución N° 1190/2012 aquí apelada.

V.- A fs. 85 se abre la causa a prueba, habiéndose producido la que obra a agregada a fs. 103/105, 111/146 y 98 se tuvo por desinteresada la prueba ofrecida a fs.85, punto 2 y 3, por la coactora VIANA HNOS. SRL. A fs. 167 se clausuró el período probatorio. A fs. 171 se elevaron los autos a la Sala G, y a fs. 172 se

ponen para alegar. A fs. 179/193vta, obra el alegato de la actora, y a fs. 194/198 obra el alegato de la representación fiscal. A fs. 200 quedaron los autos en estado de dictar sentencia.

VI. En primer lugar, corresponde tratar el planteo de nulidad opuesto por las coactora VIANA HNOS. SRL con fundamento en que la resolución recurrida carece de los elementos básicos de los actos administrativos, y que asimismo fue dictada en violación a su derecho de defensa atento la imposibilidad de producir prueba ofrecida en instancia aduanera.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que el acto impugnado -amén de la cuestión sustancial o de fondo- se encuentra formalmente motivado por el juez administrativo, habiendo detallado éste las consideraciones de hecho y de derecho mediante las cuales se practicó el ajuste en crisis.

Que, la actora no hace mención a parte alguna que haga inferir que los esfuerzos de fundamentación en sede administrativa sean formalmente discordantes o no guarden relación alguna con las conclusiones arribadas. Por lo que, a criterio de este suscripto se halla satisfecho el recaudo que prevé la ley 19.549, en su art. 7, inc. e).

Asimismo, que dada la posibilidad de las recurrentes, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Ello así, teniendo en cuenta que reiterada doctrina y jurisprudencia tiene resuelto que no es necesario que se analicen la totalidad de los argumentos de las partes, bastando con considerar aquellas que entiende el juzgador que son relevantes a los fines de alcanzar la solución de la causa, y el hecho de que en esta instancia resulta posible merituar tanto la prueba obrante en las actuaciones administrativas como la aquí ofrecida por la recurrente, corresponde rechazar la alegada violación del derecho de defensa, ya que los alegados vicios del procedimiento no le causan a la parte indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal. Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene 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 Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. (Entre otros fallos: 205-549 y 267-393).

En virtud de lo expuesto, no corresponde hacer lugar al agravio tratado en este punto, sin costas.

VII.- El Cargo Nº 2876/07 se originó en virtud de los tributos que se devengaron de la mercadería amparada por la destinación 07042TRAS071037W, documento de transporte Nº CRT.BR.120503390, MIC/BR120505957-244.000919, embarque que no arribo a la Aduana de destino, por el robo que sufriera el medio transportador -Dominio ICC7709/ remolque IFB8820, y su carga 22 sacos de politereftalato de etileno, hecho que fue informado oportunamente por la recurrente (ver fs. 1/10 de las act. adm.).

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 fuera 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.

VIII.- 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.

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.).

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.

Por su parte, 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.

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

Por ello, 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.

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.

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.

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.

IX.- 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).

Por 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-.

X.- 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.

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, 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, que la mercadería se encuentra circulando irregularmente dentro del territorio aduanero y que por tanto, debe ser considerada como importada para consumo).

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.

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.

XI.- 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.

Para ello, debe tenerse presente que se trata de mercaderías 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.

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.

Y 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.

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

Que, los esfuerzos probatorios de las coactoras se limitaron a denunciar el robo de la mercadería en tránsito e informarlo a la Aduana. (v. copia de presentación efectuada por el ATA en representación de la empresa de transportes y la constancia de la denuncia policial (de fecha 31/08/2007), a fs. 1/2 de los antecedentes administrativos).

Asimismo, de la prueba informativa ofrecida en esta instancia, oficios librados a la Comisaria Nº 9 de la Matanza, a la Fiscalía UFI 12 de Quilmes y al Juzgado que entiende en la causa a fin de que informen el estado de la causa relacionada a la denuncia formulada, con fecha 31/08/2007, por el Sr. Claudio Leal, (v. a fs.99, 101, 103, 109 de autos).

Por su parte La Comisaria Distrital Este 3era Ciudad Evita- La Matanza, informo que: "Llevo a su conocimiento que habiendo dado vista al oficio que antecede en relación al expediente Nº 32.792-A "EMBOTELLAMIENTO DEL ATLANTICO S.A. Y VIANA HNOS. S.RL (…) es de imposible cumplimiento ya que en virtud de que con fecha 4 de marzo de cte año la oficina de archivos de esta seccional sufrió un incendio por lo cual se instruyeron actuaciones caratuladas "incendio" con la intervención de la UFI Descentralizada Nº 1 del Departamento Judicial de La Matanza y actuaciones administrativas registradas bajo el número 21100-393019/15 no existiendo en la actualidad registros anteriores a la fecha del incendio". (v a fs. 104/105 de autos).

Por su parte, de la contestación del oficio librado a la Fiscalia Nº 12, se acompañaron copias de todo lo actuado en relación al robo ocurrido con fecha 07/06/07 del medio transportador -Dominio ICC7709/ remolque IFB8820, pero por otra mercadería que no es el objeto de autos. (v. a fs. 111/146 de autos)

Resulta importante destacar, que tampoco surge de autos, ni de las actuaciones administrativas, que el transporte de la mercadería contara con algún sistema de rastreo satelital o vehículos de custodia o cualquier otro medio para disuadir y desalentar dichos hechos delictivos, que si bien, no resultan exigibles 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 se aconseja a los transportistas arbitrar los medios necesarios para evitar e intimidar tales acontecimientos. Tal como sucedió en el antecedente (in re "Tevelam S.R.L.", de 11/12/12, T.317. XLVI CSJN).

Conforme a lo expuesto, la coactora empresa transportista VIANA HNOS. S.A. no acredito ante esta instancia, ni en sede aduanera, probanza alguna relativa al cumplimiento de los deberes de custodia sobre la mercadería ingresada del extranjero u alguna otra que -en su magnitud e indubitabilidad- pudiese llevar a este juzgador a una razonable convicción de eximirla de la responsabilidad tributaria.

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.

XIII.- 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).

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

Sin embargo, cabe señalar, que el art. 315 establece una responsabilidad refleja, y cuando la mercadería no resulta irremediablemente perdida –medie o no caso fortuito o fuerza mayor–, el beneficiario de la destinación suspensiva de importación temporaria responde, como deudor por deuda ajena, por los tributos originados en la importación para consumo irregular con el fin de preservar los intereses fiscales.

Sin embargo, conforme surge de las actuaciones administrativas, la coactora importadora Embotelladora del Atlántico S.A al momento de oficializar la mercadería importada destinación 07 001 IC03 002911 G, (12/09/07), abonó la totalidad de tributos por la mercadería importada, 242 kg de POLITEREFTALATO DE ETILENO, y factura comercial 07PET049 de fecha 14/08/07, por ello no corresponde intimar nuevamente el pago, toda vez, que la mercadería objeto de autos era parte integrante de la importada en dicha destinación, conforme surge de la carta de Porte BR 120503390 y de la documental agregada a fs. 60/80 de las act. adm.

XV.- En cuanto a los agravios esgrimidos respecto de la exigencia tributaria en cuestión, el servicio aduanero ha liquidado por la mercadería en tránsito (ver liquidación a fs. 11 de las act. adm.), como tributos que gravan la importación para consumo -IVA, derechos, tasa de estadística y percepciones de IVA y Ganancias, por la suma total de pesos $ 91.381,89, y por ese importe se intimó su pago.

Al respecto debe señalarse que 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)”.

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”.

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.

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

LIQUIDACION	**CARGO N°**	**2876/07**
BASE TRIBUTOS		
V.A	**$123.422,32**	
D.I	**14%**	**$17.279,12**
T.E	**0,5%**	**$617,11**
BASE IVA	**$141.318,56**	
IVA	**21%**	**$29.676,90**
IVA ADIC	**0%**	**$0,00**
IIGG	**0%**	**$0,00**
TOTAL NOMINAL		**$47.573,13**

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a PESOS CUARENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES CON 13/100 CVOS. ($ 47.573,13.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA.

XVI.- Los intereses relativos a la obligación tributaria que se confirma *corren desde el 05/10/2007* 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. Revocar parcialmente la Resolución Nº1190/2012, de fecha 09/11/2012, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA N°12307-737-2007/1, y el Cargo Nº 2876/2007, mediante la cual se intima la firma EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A (EDASA) el pago de tributos por mercadería amparada por la destinación 07042TRAS071037W, en los términos de los arts. 310, 312, 315 del C.A., toda vez que los mismos se encuentran abonados (conf. lo expuesto en el considerando XIV). Con costas a cargo del fisco.

2. Confirmar parcialmente la Resolución Nº 1190/2012 en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo Nº 2876/07, mediante la cual se intima a la Empresa TRANSPORTE VIANA HERMANOS S.R.L. al pago de la suma de PESOS CUARENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES CON 13/100 CVOS. ($ 47.573,13.-)en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA (conf. lo expuesto en el cons. XV- "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01"), devengaron de la mercadería amparada por la destinación 07042TRAS071037W, documento de transporte Nº CRT.BR.120503390, MIC/BR120505957-244.000919, embarque que no arribo a la Aduana de destino, por el robo que sufriera el medio transportador -Dominio ICC7709/ remolque IFB8820, y su carga 22 sacos de politereftalato de etileno con más los intereses correspondientes en los términos del art. 794 del C.A. Costas conforme los mutuos vencimientos, los que se estiman en un 52% a cargo de la actora y en 48% a cargo del Fisco.

La Dra. Sarquis dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I a IV del voto del Dr. Segura, 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 y en cuanto a 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*".

IV.- 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 citado, 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.

En esa línea y a mayor abundamiento, cabe resaltar que la propia Aduana en la Resolución apelada a fs. 94/103 –específicamente a fs. 95- de las actuaciones administrativas, indica textualmente: "*No se controvierte el acaecimiento del robo de la mercadería (…), como así tampoco se pone en dudas la existencia de la denuncia formulada ni la tramitación de causa penal ante el Ministerio Publico. Tampoco se pone en tela de juicio la comunicación del siniestro al servicio aduanero en los términos del art. 308 del C.A., ni se endilga negligencia al ATA en el cumplimiento de sus deberes"*, por lo que en esa comprensión del asunto, no corresponde responsabilizar a las coactoras por el pago de los tributos en los términos de la doctrina establecida por el Alto Tribunal del art. 315, segunda parte, de aquel ordenamiento.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución N. º 1190/2012 dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA 12307-737-2007/1 y, por ende, el cargo N. º 2876/2007, con costas por su orden.

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

1. Revocar parcialmente la Resolución Nº1190/2012, de fecha 09/11/2012, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA N°12307-737-2007/1, y el Cargo Nº

2876/2007, mediante la cual se intima la firma EMBOTELLADORA DEL ATLANTICO S.A (EDASA) el pago de tributos por mercadería amparada por la destinación 07042TRAS071037W, en los términos de los arts. 310, 312, 315 del C.A., toda vez que los mismos se encuentran abonados (conf. lo expuesto en el considerando XIV). Con costas a cargo del fisco.

2. Confirmar parcialmente la Resolución Nº 1190/2012 en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo Nº 2876/07, mediante la cual se intima a la Empresa TRANSPORTE VIANA HERMANOS S.R.L. al pago de la suma de PESOS CUARENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES CON 13/100 CVOS. ($ 47.573,13.-)en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA (conf. lo expuesto en el cons. XV- “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01”), devengaron de la mercadería amparada por la destinación 07042TRAS071037W, documento de transporte Nº CRT.BR.120503390, MIC/BR120505957-244.000919, embarque que no arribo a la Aduana de destino, por el robo que sufriera el medio transportador -Dominio ICC7709/ remolque IFB8820, y su carga 22 sacos de politereftalato de etileno con más los intereses correspondientes en los términos del art. 794 del C.A. Costas conforme los mutuos vencimientos, los que se estiman en un 52% a cargo de la actora, y en un 48% a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.08.03 19:10:31 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: 2023.08.04 12:24:54 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: 2023.08.04 18:19:03 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 18:19:44 -03:00