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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-21728840-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Febrero de 2024

Referencia: EXPTE. N° 28.153-A - VILAR OLGA ZULEMA c/D.G.A. s/apelación y su acumulado EXPTE. N° 28.172-A TNT MERCURIO CARGAS E ENCOMENDAS EXPRESSAS S.A. c/D.G.A. s/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: "VILAR OLGA ZULEMA c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 28.153-A y su acumulado caratulado: "TNT MERCURIO CARGAS E ENCOMENDAS EXPRESSAS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 28.172-A;

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/12 se presenta la Sra. Olga Zulema Vilar, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Disposición N° 455/2010 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12303-3036-2005 en cuanto rechazó el procedimiento de impugnación y confirmó los cargos N° 177/05 y 188/05 por las sumas de $14.179,93 y $59.643,03, respectivamente. Expresa que la Aduana conceptúa erróneamente que su parte obstaculizó el mecanismo de control, sin que la mercadería arribara a destino final, presuponiendo el supuesto delictual de los arts. 863, 864 inc. a) y 865 inc. d) del C.A. Describe que la operación de tránsito internacional terrestre 03 042 MANI 007890 D fue registrada al amparo del Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre (ATIT) que permite el ingreso al país de mercaderías extranjeras, sin previa garantía por la falta de pago de los tributos. En ese orden, a los fines de la responsabilidad del dicho régimen, el Código Aduanero prevé bajo ciertas condiciones, la eximición de responsabilidad en los casos concretos en los que el tránsito terrestre de mercadería se ve afectado por siniestros o en caso fortuito o fuerza mayor. Añade que esta eximente de sanción está establecida en el art. 315 del C.A., que pasa a transcribir. Plantea que ha cumplido con todas las obligaciones a su cargo para acreditar en tiempo y forma que el robo de la mercadería transportada fue un siniestro. Esgrime que también ha acreditado el cumplimiento de lo dispuesto por los arts. 306 y 308 del C.A., es decir, el aviso inmediato a la autoridad policial más cercana y al servicio aduanero, conforme surge de la documentación aportada. Cuestiona los términos del dictamen jurídico N° 1257/09 en tanto se opone a considerar el hecho como caso fortuito o fuerza mayor, toda vez que la mercadería puede ser empleada por un tercero conforme el art. 315 *in fine* del C.A. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. En ese sentido, remite al Dr. Enrique Barreira en su obra "Código Aduanero", Tomo II-B, en cuanto postula que en los supuestos de sustracción, la exigibilidad del tributo recae en cabeza del ladrón y no ya en los responsables del régimen mencionado en el art. 312 del C.A. Concluye que corresponde aplicar el art. 782 del C.A. que dispone que deben abonar los tributos por la mercadería objeto de contrabando, los responsables de tal delito. Ofrece prueba y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 26/31 vta., se presenta la firma TNT Mercurio Cargas e Encomendas Expressas S.A., continuadora de Expreso Mercurio S.A. por apoderado, y apela la Disposición N° 455/2010 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12303-3036-2005 que rechazó el procedimiento de impugnación y confirmó los cargos N° 177/05 y 188/05. Relata que el camión patente ICE 7168/ ICE 7174 ingresó por la Aduana de Paso de los Libres el 31/01/2003 documentando un tránsito de importación y fue liberado el día siguiente con un plazo de 3 días para llegar al destino autorizado. Expone que el conductor se dirigió a una playa de estacionamiento -conocida como edificio de Daniel Etch- a fin de poner a resguardo el medio de transporte y la mercadería transportada hasta el 03/02/2003, fecha en que continuaría el viaje con una custodia. Así las cosas, el día 03/02/2003 el conductor fue a la playa de estacionamiento para emprender el viaje, pero no ubicó al camión y ahí el personal del recinto le informó que la noche anterior una persona no identificada ingresó al camión, lo puso en marcha y se retiró con toda su carga. Todo ello, pese al obrar diligente del chofer del camión para extremar las medidas de seguridad tendientes a asegurar la carga y el medio de transporte, que además contaba con seguimiento satelital. Pone de relieve que la empresa y el ATA pusieron la situación en conocimiento del servicio aduanero, en menos de 24 hs., el 04/02/2004. Estima que el hecho que da origen a la determinación tributaria debe ser calificado como contrabando en los términos de los arts. 863, 864 y 865 del C.A., que conduce a lo dispuesto por los arts. 777 y 782 del C.A. De ese modo, los responsables del ilícito son los responsables de la tributación que corresponda por la introducción a consumo irregular de los efectos robados e incorporados a la circulación interior de modo irregular. Asegura que la pretensión de que ante un supuesto de contrabando, deba responder el transportista por aplicación de lo dispuesto en el art. 311 del C.A., es contraria a los principios de legalidad en tributación y de congruencia. A todo evento, plantea que los hechos constituyen un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor irresistible. Propone la aplicación del art. 902 del C.A. al caso de autos. Por último, impugna la liquidación tributaria por cuanto no corresponde el tratamiento de mercadería extrazona, desconoce la fecha que tomó en cuenta el servicio aduanero y si los consignatarios efectuaron algún pago respecto de la mercadería en cuestión. Introduce jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 54/60 la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asevera que el fundamento de los cargos N° 177/05 y 188/05 está determinado en la responsabilidad tributaria, que deriva de la configuración del hecho gravado previsto en el art. 638 inc. “f” del C.A. De esa manera, opera la presunción legal dispuesta en el art. 311 del C.A., *jure et jure*, y al solo efecto tributario de que la mercadería fue importada para consumo. Enuncia que el art. 315 del C.A. exime de la mencionada obligación tributaria, cuando las mercaderías resulten irremediablemente pérdidas por algún siniestro ocurrido durante el transporte y se efectúe la pertinente comunicación prevista en el art. 308 del C.A. Sin embargo, ello no alcanza a la mercadería perdida cuando pese a no ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero. Argumenta que, si bien el transportista formuló la denuncia de robo ante la policía y comunicó el siniestro en los términos del art. 308 del C.A., ello no resulta suficiente para eximir el pago de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería sustraída, toda vez que la norma exige que la misma no puede ser utilizada por un tercero. Invoca que en el caso de autos no ha quedado probado que la mercadería que habría sido objeto de robo no pueda ser recuperada o utilizada por un tercero. Sostiene que el hecho del robo de la mercadería para el transportista y su representante ATA, si bien procede tenerlo a priori como irresistible no puede calificarse de imprevisible, ya que no queda alcanzado por el instituto de la fuerza mayor o caso fortuito. Por otro lado, afirma que la determinación del ilícito de contrabando es una cuestión ajena a la responsabilidad tributaria que surge del art. 311 pues, el art. 313 establece que lo dispuesto en los arts. 310, 311 y 312 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos cometidos. Por ende, la responsabilidad tributaria prevista en el art. 837 del C.A. de los autores y/o cómplices necesariamente es subsidiaria, sin que se exima al transportista o ATA que han sido elegidos por la ley como responsables sustitutos, de que puedan ejercer la repetición de lo pagado contra los autores del delito de contrabando. Cita jurisprudencia y doctrina que considera aplicable, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

IV.- Que a fs. 34 se dispone la acumulación de la causa 28.172-A al expediente 28.153-A. A fs. 61 se abre la causa a prueba que se produce a fs. 69/86 y 104. A fs. 115 se cierra el periodo probatorio. A fs. 149 se elevan los autos a Sala G, y

a fs. 150 se ponen para alegar, agregándose a fs. 157/165 el alegato de la coactora transportista y a fs. 166/170 vta., el alegato del Fisco; la coactora ATA no hizo uso del derecho conferido. A fs. 172 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que la Actuación N° 12303-3036-2005 se inicia a fs. 1/8 con el recurso impugnación deducido por la Sra. Olga Zulema Vilar contra los cargos N° 177/05 (TRAS 03 042 TRAS 006158 U) y 188/05 (TRAS 02 042 TRAS 006159 V), motivados en la destinación tránsito de importación 03 042 MANI 007890 D. A la citada presentación acompaña copias de: denuncia policial ante la Comisaría 1° de la Policía de la Provincia de Corrientes de fecha 3/02/2003, nota presentada ante la DGA por la empresa Expreso Mercurio S.A., nota presentada ante la Aduana de Paso de los Libres por la Sra. Vilar, ambas notas de fecha 4/02/2003 y MIC/DTA BR 463.004622 (fs. 9/13). A fs. 14/15 obran los cargos N° 177/05 y 188/05 por las suma de $14.179.93 y $59.643,03, respectivamente, notificados a la Sra. Vilar el 14/06/2005 (fs. 16). A continuación se glosa la Actuación N° 12303-3035-2005 en la que consta el procedimiento de impugnación deducido por la empresa EXPRESO MERCURIO S.A., contra los referidos cargos N° 177/05 y 188/05 (fs. 17/21). Junto con su presentación acompaña copia de la misma documentación aportada por la Sra. Vilar. A fs. 31/32 obran los cargos N° 177/05 y 188/05 por las sumas de $14.179.93 y $59.643,03, respectivamente, notificados a Expreso Mercurio S.A. el 17/06/2005 (fs. 33). A fs. 34 se tiene por deducido el recurso de impugnación, se provee la prueba ofrecida y se declara la causa de puro derecho. A fs. 38/44 se emite el Dictamen N° 1257/2009. A fs. 45/46, el 19/11/2009 se intima a la empresa Expreso Mercurio S.A., a efectos de que presente la constitución de una garantía por los tributos liquidados mediante los cargos en cuestión. Entre fs. 54 y 65 obra actualización de los montos de los cargos con más sus intereses, y la constitución de una garantía por parte de la empresa de transporte a través de una póliza de caución. A fs. 63/64 se glosan consultas de una garantía global o unitaria, identificador de la garantía 10 042 000655 F y 10 042 00728 G y a fs. 65/66 se agregan comprobantes de pago de la liquidación manual 10042LMAN002103J y 10042LMAN002112J. A fs. 67/70 se dicta la Resolución N° 455/2010 (AD PASO) que se notifica a Expreso Mercurio S.A. el 7/06/2010 y a TNT Mercurio Cargas e Encomendas Expressas S.A. (antes denominada Expreso Mercurio S.A.) el 16/06/2010. A continuación se acredita la interposición de recurso de apelación ante esta instancia.

VI.- Que corresponde resolver si la Disposición N° 455/2010 (AD PASO), que confirmó los cargos N° 177/05 y 188/05 formulados a Expreso Mercurio S.A. (luego TNT Mercurio Cargas e Encomendas Expressas S.A.) y a la Sra. Olga Zulema Vilar en carácter de transportista y agente de transporte aduanero, respectivamente 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 03 042 MANI 007890 D, se ajusta a derecho.

Que no se encuentra discutido en autos el incumplimiento del tránsito de importación 03 042 MANI 007890 D, del camión dominio ICE 7168 y semirremolque ICE 7174. 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, 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.

VII.- Que 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.

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.

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.

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

Que conforme surge de la denuncia policial, el 01/02/2003 el chofer ingresó el camión a una playa de estacionamiento y lo dejó estacionado durante 2 días "a la espera de la custodia, acordado la salida prevista para el" día 03/02/2003. Ese día se dirigió al estacionamiento para continuar el viaje y ahí fue cuando el personal del recinto le informó que la noche anterior "a las 23.30 horas se presentó una persona a buscar ese camión y procedió a poner en marcha y salir de la playa". Es decir, el hecho ni siquiera llamó la atención de los dependientes del lugar que habilitaron la salida del camión sin tomar los recaudos necesarios para acreditar la identidad del presentante en relación al camión y su carga.

Que las circunstancias descriptas no reflejan que el robo haya sido con armas o con violencia, sino todo lo contrario, un total descuido y falta de puesta en funcionamiento de las medidas mínimas que debían haberse tomado para resguardar la mercadería en tránsito.

Que es dable apreciar que de la denuncia se extrae que el camión permaneció 2 días en la playa de estacionamiento "a la espera de la custodia", lo que da cuenta que esos días en los que estuvo estacionado, el camión no contaba con medidas propias de custodia. Aun cuando en su recurso de apelación la empresa de transporte aduce que el camión contaba con rastreo satelital, ello resulta una mera manifestación, pues no ofreció ni acompañó prueba que así lo acreditare.

Que en ese orden de ideas, si bien la actora denunció el supuesto hecho delictivo y lo comunicó oportunamente a la Aduana en los términos del art. 308 del C.A., no se encuentra debidamente acreditado que haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería.

Que por otro lado, en la causa penal iniciada con motivo del ilícito denunciado no se imputó a persona alguna y se dispuso su archivo por prescripción de la acción (ver fs. 104 de autos).

Que por ello, en la medida en que no hay elementos que permitan tener por acreditada una conducta diligente desplegada con el objetivo de evitar que la carga sufra cualquier eventualidad que ponga en riesgo su arribo a destino, no se encuentran configuradas las condiciones para eximir del pago de los tributos a los responsables.

Que en virtud de 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 al caso su aplicación. 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 igual sentido se ha expedido la Sala III de la Excma. Cámara en la causa "JOULIA, MARTIN MIGUEL Y OTRO c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", sentencia de fecha 7/02/2019. En el citado expediente, el robo se cometió en la playa del agente de transporte y no se trató de un robo agravado por el uso de armas. Asimismo, si bien la actora realizó la comunicación dispuesta en el art. 308 C.A., la Alzada determinó que dicha parte no acreditó haber cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería.

Que a su vez, la Excma. Cámara se ha pronunciado, en diversas causas 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 atención a lo señalado, 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 este estado del análisis, con relación a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias que se reclaman en 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.

XII.- Que en las condiciones indicadas, corresponde modificar la determinación tributaria de fs. 14/15 y 31/32 de las act. adm., conforme se detalla a continuación:

CARGO N° 177/05

DERECHOS IMPORTACION	2.709,05
IVA	4.632,47
TOTAL $	7.341,52

CARGO N° 188/05

DERECHOS IMPORTACION	15.008,49
TASA DE ESTADISTICA	349,03
IVA	17.884,53
TOTAL $	33.242,05

En consecuencia, la deuda tributaria a cargo de las coactoras asciende por el cargo N° 177/05 a la suma de PESOS SIETE MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UNO CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS ($ 7.341,52) y por el cargo N° 188/05 a la suma de PESOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS CON CINCO CENTAVOS ($ 33.242,05).

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 sobre el capital, desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir de la fecha de notificación de los cargos.

En el caso de la agente de transporte Sra. Olga Zulema Vilar, los intereses se computan desde el 30/06/2005 (notificación 14/06/2005, fs. 16 act. adm.) y en el caso de la empresa transportista Expreso Mercurio S.A. (luego TNT Mercurio Cargas e Encomendas Expressas S.A.), los intereses se computan desde el 05/07/2005 (notificación 17/06/2005, fs. 33 act. adm.),

todo ello hasta la fecha de 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° 455/2010 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12303-3036-2005, declarando que el importe del cargo N° 177/05 asciende a la suma de PESOS SIETE MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UNO CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS ($ 7.341,52) en concepto de derechos de importación e IVA y el importe del cargo N° 188/05 asciende a la suma de PESOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS CON CINCO CENTAVOS ($ 33.242,05) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello 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 V 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, es relevante señalar que al examinar las constancias de las actuaciones administrativas 12303-3036-2005, no se encuentra ninguna indicación de que el itinerario de tránsito, previamente establecido por la Aduana, haya sido alterado de ninguna manera. Esto se puede comprobar al revisar el itinerario detallado a fs. 12 y 13 del expediente administrativo, que incluye los puntos de Pasos de los Libres, Chajarí, Concordia, Gualeguaychú, Zárate y Buenos Aires.

Asimismo, tampoco se ha presentado evidencia que demuestre incumplimiento del deber de custodia en relación a la mercadería. Al respecto, es importante destacar que el camión y su carga fueron estacionados en un recinto privado situado frente a las dependencias del CO.TE.CAR., con el propósito de resguardar la mercadería hasta que la custodia estuviera disponible para iniciar el tránsito solicitado.

Al mismo tiempo, el robo fue debidamente denunciado en la Comisaría 1° de la Policía de la Provincia de Corrientes con fecha 3/02/2003 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. (ver notas de fs. 10 y 11 de fecha 04/02/2003 y la denuncia policial de fs. 9 y 26 de las act. adm).

Por otro lado, es menester resaltar que conforme surge de la contestación de oficio de fs. 104/vta del expediente de autos, el Juzgado de Instrucción y Correccional de Paso de los Libres, de la causa N.° 43.807/3 caratulada: *"ACTUACIONES INICIADAS POR DCIA. DE CLEBER DENILSON CILPO-P. LIBRES"*, informo que en los autos referenciados no se ha imputado a persona alguna, y que el 02/12/2009 resolvió declarar extinguida la pretensión penal por prescripción de la

acción, disponiendo su posterior archivo. Esto significa que en el caso de autos no existen pruebas sólidas que vinculen a las coactoras con el hecho acaecido, razón por la cual, no se encuentra desacreditado el robo.

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 coactoras 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° 455/2010 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en la actuación SIGEA N.° 12303-3036-2005, y por ende, los cargos N.° 177/05 y 188/05, con costas.

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

1.- Confirmar parcialmente la Disposición N° 455/2010 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12303-3036-2005, declarando que el importe del cargo N° 177/05 asciende a la suma de PESOS SIETE MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UNO CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS ($ 7.341,52) en concepto de derechos de importación e IVA y el importe del cargo N° 188/05 asciende a la suma de PESOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS CON CINCO CENTAVOS ($ 33.242,05) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello 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: 2024.02.29 15:56:57 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: 2024.02.29 17:47:37 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: 2024.02.29 17:48:18 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: 2024.02.29 17:48:32 -03:00