Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-31311671-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 25 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. Nº 27.256-A EXPRESO MERCURIO S.A. y su acum. Nº 27.257-A (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“EXPRESO MERCURIO S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente **N.º 27.256-A** (acumulado a VILAR OLGA ZULEMA, expediente N.º **27.257-A**):

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso de autos se discute si resulta ajustada a derecho la Resolución N.º 939/2009, de fecha 11/11/2009, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12315-2953-2006, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo N.º 908/04, mediante la cual se intima a la firma EXPRESO MERCURIO S.A. y a la agente de transporte VILAR OLGA ZULEMA, por la suma de $ 62.941.- en concepto de tributos en los términos de los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A.

II.- A fs. 9/12/vta la coactora EXPRESO MERCURIO S.A., interpone recurso de apelación contra la aludida Resolución. En primer lugar, manifiesta que el incumplimiento de la destinación suspensiva de tránsito de importación se originó a raíz del robo acaecido. En este contexto, señala que debe ser eximido de responsabilidad, respaldándose en el art. 315 del C.A. Asimismo, destaca que ha cumplido con todas las obligaciones establecidas en los arts. 306 y 308 del C.A., presentando la documentación necesaria que demuestra que el robo de la mercadería transportada constituyó un siniestro. Cita jurisprudencia. Por otro lado, sostiene que la formulación del cargo de los tributos no puede ser independiente a la acción penal de averiguación del delito de contrabando, dado que, al ser la mercadería robada -objeto de tal delito- son responsables por el pago de los tributos los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando cfr. al art. 782 del C.A. Hace una crítica a la práctica de la Aduana de imponer tributos sin realizar una exhaustiva investigación del delito de contrabando, argumentando que dicha acción carece de fundamentos jurídicos y se percibe como injusta desde el punto de vista legal. Por último, se agravia de la presunción iure et de iure y de la determinación tributaria. Concluye proponiendo la relevancia de solicitar

a los importadores que indiquen si han cumplido, ya sea de manera total o parcial, con la obligación tributaria establecida, así como si la mercadería estaba asegurada. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la Resolución apelada.

III.-A fs. 22/25/vta se glosa el recurso de apelación interpuesto por la coactora VILAR OLGA ZULEMA contra la referida Resolución, en idénticos términos que el de la coactora EXPRESO MERCURIO S.A.

IV.- A fs. 33/39/vta y 59/66 la representación fiscal contesta los traslados conferidos en similares términos. Niega todos y cada uno de los hechos que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. En primer término, indica que el cargo tributario se encuentra fundado dado que se configuro el hecho gravado previsto en el art. 638 inc. f). Por otro lado, resalta que si bien el transportista formulo ante la policía la denuncia de robo y comunicó el siniestro, en los términos del art. 308 del C.A., ello no resulta suficiente para eximir del pago de los tributos que gravan la importación para consumo de las mercaderías sustraídas, toda vez que la manda legal exige que la misma no pueda ser utilizada por un tercero. Agrega que, conforme el art. 311 del C.A. se considera la mercadería, al solo efecto tributario, importada a consumo, y que de acuerdo al art. 312, se ha colocado en cabeza del transportista o su agente como deudor principal de las obligaciones tributarias correspondientes. Señala en modo concordante el art. 780 C.A. que determina que la responsabilidad del ATA es solidaria con el agente de transporte. Recalca que no puede calificarse al hecho acaecido como de fuerza mayor o caso fortuito por no reunir las características de esos institutos. Sostiene que el robo de la mercadería puede tenerse "a priori" como irresistible, pero no puede calificarse de imprevisible, no pudiendo considerarse como un hecho de fuerza mayor o caso fortuito. Indica que, encontrándose en autos, acreditado el faltante de mercadería debe tenerse a ésta importada para consumo, debiendo hacer efectivo el pago de los tributos adeudados la empresa transportista y el ATA, por cuanto en una operación in itinere se deben prever los riesgos de la misma contratando un seguro. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas del caso, formula reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

V.- Actuación N.º 12315-2953-2006: A fs. 17/21 y 31/35 obran los recursos de impugnación respecto al Cargo N.º 908/04, mediante el cual el A.T.A. VILAR OLGA ZULEMA y la firma EXPRESO MERCURIO S.A., respectivamente, informan el robo del camión que transportaba la mercadería objeto de la destinación, acompañando las Notas correspondientes y la denuncia policial realizada por el chófer del camión (ver Notas de fs. 43/44 y la denuncia policial de fs. 42/vta). A fs. 50/53 se emite el Dictamen N.º 1195/09 y a fs. 54/55/vta se dicta la Resolución N.º 939/09 (AD PASO), mediante la cual rechaza la impugnación incoada por las coactoras, confirmando el cargo impuesto.

VI.- A fs. 29 se resuelve acumular el expte. 27.257-A al expte. N.º 27.256-A. A fs. 73 se abre a prueba, que obra agregada a fs. 82/101, 103/120, 138/150, 154/169, 187/196, 210/216, 221/2247, 225/229, 264/393. Los antecedentes administrativos que corren por separado. A fs. 406 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G a fs. 422. A fs. 427 se ponen los autos para alegar. A fs. 433/444 obra el alegato de Expreso Mercurio S.A.. A fs. 446 se pasan los autos a sentencia.

VII.- 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.

VIII.- 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.).

IX.- 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 con armas denunciado.

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

X.- 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.

XI.- En relación a esta cuestión, es relevante señalar que al examinar las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N. º 12315-2953-2006, no se encuentra ninguna indicación de que el itinerario de tránsito, previamente establecido por la Aduana, haya sido alterado de ninguna manera.

Asimismo, tampoco se ha presentado evidencia que demuestre incumplimiento del deber de custodia en relación a la mercadería.

Al mismo tiempo, el robo fue debidamente denunciado en la Comisaría 46° de la Policía Federal Argentina (Buenos Aires) con fecha 12/05/1999 e informado a la Aduana de Buenos Aires el 14/05/1999 (registrada como expediente ADGA-1999-419513) y a la Aduana de Paso de los Libres el 09/06/1999 (registrada bajo expediente EA-42-99-4591), 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. 43/44 y la denuncia policial de fs. 42/vta de las act. adm).

Adicionalmente, cabe destacar que el robo fue explícitamente reconocido por la aduana en:

-El Dictamen Jurídico N.° 1195/2009 de fs. 50/53 de las act. adm. *"(…) el robo de las mercaderías in itinere debió ser un riesgo a prever (…)"*.

-La Resolución N.º 939/2009 de fs. 54/55/vta de las act. adm., que aquí se apela, *"(…) habiéndose obstaculizado dicho mecanismo como consecuencia del robo que sufriera la mercadería (…)"*.

Finalmente, es importante destacar que en la contestación de oficio de fs. 264/393 del expediente de autos, el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional N.º 16, Secretaria N.º 111, remitió copias certificadas de la causa N.º 55.602/99 caratulada *"N.N. s/ robo con armas. Dam: Baliardi Fernández, Sergio Arturo*", en donde expresamente se estableció: *"Líbrese oficio al Sr. Jefe de la Policía Federal recomendando la captura del autor o autores del hecho, y el secuestro de lo sustraído. Hasta tanto dicha medida arroje resultado positivo, RESERVESE en Secretaría estas actuaciones, fecho ARCHÍVESE."* -ver fs. 368 de

autos-. Esto indica que no se ha presentado ninguna imputación en la causa, y, por ende, en esta instancia no existen pruebas que vinculen a las coactoras con la sustracción de mercadería en cuestión, de manera que el robo no se encuentra desacreditado.

XII.- 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.

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

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución N.º 939/2009, dictada por el Señor Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en el expediente administrativo N.º 12315-2953-2006, por ende, el cargo N.º 908/04, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que doy aquí por reproducido el relato del voto del Dr. Licht, en cuanto a los hechos acaecidos en estos autos. En especial, en cuanto refiere que no se ha dado cumplimiento al régimen de Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación, como consecuencia del robo del camión involucrado. En tal sentido, la posibilidad de responsabilizar tributariamente a la apelante, se encuentra sujeta a la demostración del cumplimiento de las exigencias previstas en el art. 308 del CA, como así también de los deberes de custodia por parte del responsable, como lo ha entendido la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso Tevelam. (ver Considerando 12 del fallo citado).
En los términos descriptos, se observa que, bajo la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente mencionado, no caben dudas de que, aún en el caso de pérdida irremediable de la mercadería por siniestro, los responsables de los tributos correspondientes a la mercadería cuyo faltante no pueda ser justificado en los términos del art. 315 del Código Aduanero, son los específicamente previstos por su art. 312, lo cual excluye la posibilidad de que esta cuestión pueda entenderse regida por lo normado en el art. 782 de dicha norma. (Cfr. esta Sala en la causa nº 31.081/07 “Varcent S.A (TF 19634-A) c/ DGA”, sentencia del 7/6/13).

Por otro lado, debe recordarse la jurisprudencia emanada del máximo Tribunal, en cuanto a que las resoluciones emanadas regularmente de Administración Federal de Ingresos Públicos gozan de presunción de legitimidad, por lo que su peculiar naturaleza obliga a tener en cuenta primordialmente las normas que específicamente lo reglan y los principios de la rama del derechos a la que pertenece, lo que impide una remisión simplista y mecánica a las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. (cfr. esta Sala en la causa nº 156/07 “Blancanuez S.A (TF 19691-A) c/ DGA”, sentencia del 6/6/13).

En razón de ello, se ha explicado que no es el Estado quien debe demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asientan dichos actos, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, sino, por el contrario, es el interesado el que debe alegar su nulidad en juicio (CSJN, Fallos: 328:59 y sus citas.) De este modo, en virtud de la interpretación armónica de los arts. 12 de la Ley 19.549 y 377 del

CPCC explicitada precedentemente, no puede sino concluirse que recae sobre el recurrente la carga de acreditar la veracidad de sus dichos, en particular, respecto de que en el caso se verifican circunstancias que permiten considerar la pérdida de la mercadería en cuestión, como un hecho fortuito apto de excepcionar la presunción establecida por los arts. 310 y 311 del Código Aduanero.

Por lo demás, debe tomarse en consideración que el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación resulta, tal como expresamente lo reconoce el Legislador en art. 302 del CA, un beneficio tributario, en tanto se erige, en definitiva, como un criterio de excepción al régimen general (arg. Esta Sala, Causa 3699/02 in re "Capsi SRL (TF 13.250-A y AC 13291-A) c/ DGA", sentencia del 3/2/03).

En tales términos, este instituto encuentra fundamento en el art. 67, inc. 16, de la Constitución Nacional (actual art. 75, inc. 18), cuyo texto lo califica como "privilegio", desde que tales beneficios importan alterar la generalidad conla cual deben ser aplicados los gravámenes. Por consiguiente, a fin de conjugarlos con el art. 16 de nuestra ley fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, ellos deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (arg. CS, 18/06/08, Provincia San Juan C/ AFIP- La Ley 05/08/2008, 7-La LEY 21/08/08, 8 IMP2008-17 (setiembre), 1521, Consid. 9 y sus citas).

Por lo que, en caso de duda, su interpretación ha ser restrictiva y, por lo tanto, resulta en forma adversa a quien la invoca (CSJN, Fallos: 204:110). (cfr. esta Sala causa "Varcent", ya cit.).
Es de advertir que, en el caso concreto que hoy nos ocupa, no se presentan las especiales circunstancias que llevaron al Más Alto Tribunal -en el citado precedente- a morigerar los efectos de la presunción legal contenida en el art. 315 del código de la materia y eximir el pago de tributos a los sujetos allí involucrados.
A esta altura del razonamiento, corresponde destacar que la parte demandada, en su contestación de traslado que luce a fojas 33/39 vuelta, realizó la puntual negativa de los hechos aducidos por la accionante. Por dicho fundamento, resulta aplicable el principio procesal que también invoca en dicho escrito, según el cual la aquí apelante no demostró fehacientemente que se hubieran tomado las precauciones y medidas de seguridad o prevención necesarias, a fin de evitar sucesos como el ocurrido en autos.

Como correlato de dichas circunstancias, desaparece jurídicamente la invocadas causales de caso fortuito o fuerza mayor, alegados en forma dogmática por la recurrente.

Como consecuencia de los sucesos resumidos precedentemente, considero que la aquí actora no comprobó ante este Tribunal haber realizado en forma acabada las diligencias necesarias tendientes a demostrar que aseguró oportunamente el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen en cuestión le impone.
Ello, en los términos del artículo 303, tal como podría ser el contratar un servicio de seguridad, de seguimiento o de control satelital o personal, como recaudo demostrativo de un actuar previsor en resguardo de la integridad de la mercadería, según se desprende del deber de custodia que pesa sobre aquélla, a la luz del artículo 315, del C.A.

En consecuencia, le correspondía a la recurrente aportar pruebas contundentes para acreditar que cumplió con los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante todo su itinerario. De manera que, ante su

omisión, no encuentro óbice jurídico para concluir que no se encuentran reunidos a este respecto los recaudos de admisibilidad de su reclamo.

Asimismo, considero que deben imponerse a las co-actoras las costas del pleito, por haber resultado vencidas según el principio objetivo de la derrota.

En sentido similar al que propongo, se ha expedido la Sala IV de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Nro. 38783/2013 “ABC CARGAS LTDA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, el 23/09/2014; en forma posterior a la fecha del precedente relativo a la causa TEVELAM (11/12/2012).

Por ello, a mérito de los fundamentos procesales, fácticos y jurídicos precedentemente expuestos, **VOTO POR:**

1) Confirmar el pronunciamiento apelado.

2) Con costas a las co-actoras.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que en adición a lo expuesto por la Sra. Vocal que me antecede en el orden de voto, vale mencionar, que conforme las actuaciones se incumplió con el requisito de “inmediatez” en la denuncia de robo que se exige a los beneficiarios del régimen de excepción para la circulación de la mercadería en tránsito. En efecto, conforme las constancias de autos la denuncia ante la Comisaría 46ª de la Policía Federal Argentina se realizó el miércoles 12/05/99 y recién se dió aviso a la Aduana de Buenos Aires, el viernes 14 de ese mismo mes, es decir 48 hs. después.

Asimismo, recién se cursó el 09/06 de aquel año la comunicación a la Aduana de Paso de los Libres.

Consecuentemente, el debido control sobre la mercadería en tránsito, fue puesto en conocimiento de la autoridad aduanera al menos con dos días de demora desde la denuncia policial, sin que existan justificativos que permitan evaluar circunstancias atenueantes para dicha dilación.

Por ello, acompaño el voto e imposición de costas de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la Resolución N.º 939/2009, de fecha 11/11/2009, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12315-2953-2006.

2) Con costas a las co-actoras.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.21 17:22:50 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: 2024.03.22 19:45:35 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: 2024.03.25 18:25:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.25 18:25:27 -03:00