Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-49718892-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Mayo de 2024

Referencia: Expte. Nº 24.347-A MENESES JUAN JOSE y su acum. Nº 24.373-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 **“MENESES JUAN JOSE c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente **N.º 24.347-A** y su acumulado **"TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA c/ D.G.A. s/recurso de apelación”** , expediente N.º **24.373-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso de autos se discute si resulta ajustada a derecho la Disposición N.° 37/2008, de fecha 31/01/2008, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12303-154-2006, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo N.º 431/05, mediante la cual se intima al agente de transporte MENESES JUAN JOSE y a la firma TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA, por la suma de $ 89.152,43.- en concepto de tributos en los términos de los arts. 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A.

II.- A fs. 9/14/vta la coactora MENESES JUAN JOSE, interpone recurso de apelación contra la aludida Disposición. Sostiene, que el incumplimiento de la destinación suspensiva de tránsito de importación obedeció al robo de la mercadería. Entiende que la denuncia de robo y la comunicación del siniestro, resultan suficientes para eximirlo del pago de los tributos reclamados. Por otro lado, considera que la exigencia impositiva es irrazonable, puesto que el Estado -quien tiene a su cargo de velar por la seguridad de las personas y salvaguardar los bienes protegidos de propiedad- no puede alegar ineficiencia y además pretender cobrar derechos. Añade que la mercadería no tributaba arancel en razón de tratarse de una mercadería intrazona. Agrega, que en todo caso, la responsabilidad tributaria debe recaer sobre quien realizo el hecho imponible (el autor, participe y/o beneficiario de contrabando), y no sobre quien fue víctima de un ilícito. Por último, señala que se debe dictar la sentencia a su favor, en virtud de la ausencia de dolo y daño al bien jurídico tutelado. Por todo lo anterior, concluye que los argumentos esgrimidos por la Aduana en la decisión recurrida resultan improcedentes, insostenibles y errónea, en el análisis, encuadre jurídico y criterio de justicia que lo respalda. Cita doctrina. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y

solicita se revoque la Disposición apelada.

III.- A fs. 52/58 se glosa el recurso de apelación interpuesto por la coactora TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA contra la referida Disposición. En primer lugar, se agravia de que en sede aduanera no se ha merituado ni proveído la prueba informativa ofrecida en su escrito de impugnación, lo que le ha ocasionado una violación al derecho constitucional de defensa en juicio. Por otra parte, manifiesta que la aduana formuló el cargo con fundamento en lo prescripto en el art. 315 del C.A., lo cual considera una violación de los derechos constitucionales. Entiende que a los efectos de interpretar el art. 315 del C.A. se debe recurrir a los principios generales del derecho, teniéndose en cuenta que el pago de los tributos de importación es una responsabilidad que recae sobre el importador o sobre quien se beneficie con el ingreso de las mercaderías al país. En esa línea, sostiene que una vez producido el hecho ilícito -ajeno a la voluntad del transportista y de su ATA-, que provoca la pérdida de la mercadería en tránsito, si éstos han cumplido con la carga del art. 308 del C.A. corresponde la exención de pago de tributos. Destaca que en el caso de autos se ha producido la pérdida irremediable de la mercadería, pues aun cuando no se ha probado su destrucción material, la misma ha desaparecido de modo tal que no se sabe de su existencia, a pesar de que exista la posibilidad de que terceros se vean beneficiados con el robo. En subsidio, formula planteo de nulidad de la resolución aduanera por considerarla dictada en contradicción a expresas normas procesales, al no haberse efectuado en sede aduanera un seguimiento de la prueba informativa ofrecida y no haberse puesto para alegar. Considera que en virtud de los vicios procesales aludidos, deviene nulo todo acto posterior al acto viciado de conformidad con la doctrina del “fruto del árbol envenenado”. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera, con costas.

IV.- A fs. 27/39 y 67/71 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. Efectúa un breve relato de los hechos. Explica que el cargo tributario se formuló en virtud de no haberse cumplido con el tránsito de importación. Cita los arts. 311, 312 y 780 del C.A. Señala que de las normas citadas se desprende que son responsables respecto de la obligación tributaria generada en relación a la operación en trato, la firma importadora, la empresa transportista y el agente de transporte aduanero de manera solidaria. Entiende 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 el art. 311 del C.A. establece una presunción legal, sin admitir prueba en contrario, según la cual se tiene a la mercadería como importada para consumo al solo efecto tributario. Considera 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 al momento de contratar el seguro. En cuanto a la nulidad alegada por la coactora entiende que ésta pudo -pero no lo hizo- plantearla en sede aduanera conforme las previsiones de los arts. 1050 a 1052 del C.A., por lo que no considera tempestiva su presentación toda vez que no utilizó en tiempo oportuno el remedio legal que la norma le otorgaba. Arguye que no puede decretarse la nulidad por la nulidad misma y que conforme el art. 1051 del C.A. existe un consentimiento tácito de la coactora al no haber promovido incidente de nulidad en el plazo correspondiente, agregando que al existir una etapa judicial posterior a la

administrativa no se produce una efectiva violación por cuanto cabe la posibilidad de subsanarse. Cita abundante 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 12303-154-2006: A fs. 1/4/vta y fs. 47/48/vta obran los recursos de impugnación respecto al cargo 431/05, mediante el cual la firma TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA y el A.T.A. MENESES JUAN JOSE, respectivamente, informan el robo del camión que transportaba la mercadería objeto de la destinación, acompañando el MIC/DTA correspondiente y la denuncia policial realizada por el chófer del camión. A fs. 11/12 y fs. 54/55 se agregan las constancias de notificación del cargo en cuestión. A fs. 59/65/vta se emite el dictamen 1088/06 y a fs. 66/68 se dicta la Disposición 37/2008 (AD PASO), mediante la cual rechaza la impugnación incoada por las coactoras, confirmando el cargo impuesto.

VI.- A fs. 75 se resuelve acumular el expte. 24.373-A al expte. N.º 24.347-A. A fs. 72 se abre a prueba, a fs. 99/104, 120/126, 140/141 y 180/185 obran las contestaciones de oficio del Juzgado Federal de Paso de los Libres en donde indica que no pudo localizar las actuaciones labradas con relación al robo denunciado , a razón de ello a fs. 217 la coactora desiste en la producción de la prueba. A fs. 231 se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia.

VII.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde tratar el agravio relativo a la nulidad del sumario invocada por la co-actora TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA.

En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a la nulidad, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

Es así que, en el caso de autos, no se constata que en sede aduanera haya existido error o vicio alguno, que causare a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia.

Así las cosas, del minucioso análisis de los actuados en este Tributal, se advierte que la apelante ha tenido la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente a fin de ejercer su derecho de defensa (ver la apertura a prueba de fs. 72, las contestaciones de oficio de fs. 99/104, 120/126, 140/141 y 180/185 y el desistimiento de fs. 217 del expediente de autos).

En ese marco interpretativo, la CSJN ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, entre otros).

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada por la co-actora TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES LTDA.

VIII.- Sentado lo anterior, frente a los hechos descriptos, concierne señalar que los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que

proponen a consideración del Tribunal, sino tan solo aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

IX.- Una vez realizada la aclaración precedente, resulta pertinente 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.

X.- 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.).

XI.- 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.

XII.- 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.

XIII.- En relación a esta cuestión, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N. º 12303-154-2006, no se ha encontrado ningún indicio de que el itinerario de tránsito, previamente establecido por la Aduana, haya sido modificado de alguna manera. Esto se puede comprobar al revisar el itinerario detallado, el cual abarca los puntos de Pasos de los Libres, Paraná, Santa Fe, San Francisco, Villa Mercedes y Mendoza. Tampoco se probó que se haya incumplido el deber de custodia sobre la mercadería.

Asimismo, el robo de fecha 09/09/2005 fue debidamente denunciado ante la Dependencia policial de Villa María, Departamento General San Martin, Provincia de Córdoba el día 10/09/2005 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 las copias agregadas de la Multinota N.° 7696/05 de fs. 31 y fs. 50 y la denuncia policial de fs. 33 y fs. 51 de las act. adm).

Adicionalmente, conforme surge de las contestaciones de oficio de fs. 120/126, 140/141 y 180/185 del expediente de autos, el Juzgado Federal de Paso de los Libres no pudo localizar las actuaciones labradas con relación al robo denunciado, el expediente caratulado "ROBO A.M.A. Y PRIVACION ILEGAL DE LA LIBERTAD – EXPTE. N.° 1165/05". Esto implica, que en el caso de autos no existen pruebas contundentes que vinculen a las co-actoras con el hecho acaecido, lo que significa que el robo con armas no ha sido desacreditado.

A mayor abundamiento, es menester resaltar que la propia aduana, en su respuesta al traslado inicial de fs. 67/71 de autos (específicamente a fs. 68) reconoce de manera explícita *"En el fallo recurrido, surge sin*

hesitación, que para el servicio aduanero la denuncia del robo aludido no resulta un hecho controvertido y en consideración a ello no formula imputación de infracción alguna al Agente de Transporte (…)".

XIV.- 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., en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes, por razones de economía procesal y seguridad jurídica, no corresponde responsabilizar a las co-actoras al pago de los tributos exigidos, en virtud de que, se ha denunciado y comunicado el robo de la mercadería a la aduana, el que no ha sido desacreditado y del cual no se ha probado el incumplimiento de los deberes de custodia.

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Disposición N.° 37/2008 (AD PASO), dictada por el Señor Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en el expediente administrativo N.º 12303-154-2006, por ende, el cargo N.º 431/05, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

II.- Que corresponde resolver si la resolución aduanera apelada, en cuanto confirma el cargo en cuestión, con fundamento en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A., resulta ajustada a derecho.

Que no se encuentra discutido el incumplimiento del tránsito de importación referenciado en autos. 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.

III.- 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.

Que, si bien la CSJN en "Tevelam S.R.L." estableció que "si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas que fue comunicado a las autoridades (...) no cabe responsabilizar a la actora por el pago de los tributos...", cabe destacar que dicha premisa lógica procedía, justamente, de diversas aristas fácticas del caso, como fue, en especial, la demostración por la parte actora en las instancias previas (debiendo destacarse la prueba en sede aduanera) del contundente cumplimiento de sus deberes de cuidado y custodia de la mercadería proveniente de zona extranjera, que implicó, sobre el caso particular y a partir de allí, naturalmente, la inversión de la carga de la prueba hacia el Fisco a fin de desvirtuar ello último.

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

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, los esfuerzos probatorios de la parte actora se limitaron al aviso efectuado a la Aduana informando el robo del medio de transporte y el agregado de la copia de la denuncia policial.

Que, el aviso a las autoridades aduaneras fue efectuado en fecha 21/09/2005, la denuncia policial se realizó el 10/09/2005 y el robo se produjo el 9/09/2005 (de conformidad con lo declarado en la denuncia), es decir, que el aviso fue 12 días con posterioridad al robo, cuando el Código Aduanero al regular el régimen en trato -y particularmente la interrupción del tránsito por un siniestro, en este caso el robo a mano armada del camión- requiere de una necesaria inmediatez en la comunicación del hecho al servicio aduanero. Por lo tanto, no fue cumplido el requisito de dar aviso inmediato a las autoridades aduaneras, tal como lo exige el art. 308 del C.A.

Que en ese entendimiento, 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 actora haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la carga que se exigen en el precedente

citado, ya que no indicó qué medidas adoptó para resguardar la carga en tránsito, ni aportó prueba alguna al respecto.

Que en este sentido se ha pronunciado nuestra Alzada, en causas análogas a los presentes autos, en las que no se había acreditado debidamente que se hubiese cumplido, por parte de los sujetos comprendidos en el art. 312 del C.A., con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería, por lo que no resultó de aplicación la doctrina sentada por nuestra CSJN en Fallos 335:2549 (ver en este aspecto, "Capovila, Abel José c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", Sala V, sent. de fecha 12/07/2016; "Molinos Rio de la Plata S.A. c/DGA s/Recurso directo de Organismo Externo", Sala IV, sent. de fecha 16/6/2016; "DM Transporte e Logística Internacional S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo" Sala I, sent. de fecha 18/12/2014; entre otros).

V.- Que, en otro orden de ideas, al tratar la cuestión tributaria que nos ocupa, nada tiene que ver la cuestión penal en la que se investigue el delito de contrabando porque, por disposición de ley, se ha puesto a los beneficiarios del régimen del tránsito como responsables de la exigencia tributaria, y esos son los sujetos pasivos de dicha obligación (art. 312 C.A).

VI.- Que en relación a los sujetos que deben responder por los tributos adeudados, el art. 312 del C.A. considera al transportista y a su agente de 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).

VII.- Que, en este estado del análisis, con relación a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

"Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último

párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Que, la C.S.J.N sostuvo que "(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

Que, resulta de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluido, corresponde revocar la exigencia formulada por la Aduana respecto de los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

VIII.- Que, en virtud de lo expuesto, efectuada una reliquilidación de la determinación tributaria, y excluidos los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, se obtiene que la deuda tributaria asciende a PESOS CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON SEIS CENTAVOS ($ 48.276,06).

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

Que los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del respectivo cargo a las coactoras que data del 26/12/2005 a la empresa transportista (fs. 12 act. adm.) y del 25/03/2006 al agente de transporte (fs. 55 act. adm.), hasta la fecha de efectivo pago.

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

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Disposición Nº 37/2008 (AD PASO) dictada en la Actuación Nº 12303-154-2006, declarando que el importe del cargo N° 431/05 asciende a la suma de PESOS CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON SEIS CENTAVOS ($ 48.276,06), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello con más los intereses del art. 794 del C.A., desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del respectivo cargo hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas.

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.

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

1) Confirmar parcialmente la Disposición Nº 37/2008 (AD PASO) dictada en la Actuación Nº 12303-154-2006, declarando que el importe del cargo N° 431/05 asciende a la suma de PESOS CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON SEIS CENTAVOS ($ 48.276,06), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, todo ello con más los intereses del art. 794 del C.A., desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del respectivo cargo hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas.

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 los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.05.10 11:27:35 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: 2024.05.10 11:53:39 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: 2024.05.14 13:53:14 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: 2024.05.14 13:53:38 -03:00