Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-60948855-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Junio de 2024

Referencia: Expte. Nº 37.740-A FRUTABRAS COMERCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA (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 **"FRUTABRAS COMERCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente **N.º 37.740-A:**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 23/29 la firma FRUTABRAS COMERCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA interpone recurso de apelación contra la **Resolución N.º 1245/2016**, de fecha 30/12/2016, dictada por el Señor Jefe del Departamento Aduana de Mendoza, en las actuaciones **SIGEA N.º 12449-121-2007**, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra los cargos formulados a través de las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y 08 038 LMAN 001475 J, mediante la cual se intima a la firma FRUTABRAS COMERCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA a ingresar la suma de U$S 11.755, en concepto de tributos adeudados por el robo parcial de mercadería en tránsito en los términos de los arts. 311, 312, 315, 780 y 794 del CA. Luego de efectuar una descripción sucinta de los hechos involucrados, sostiene que de acuerdo a una interpretación armónica de los arts. 310, 312, 315 y 782 del C.A., no debe responder por los tributos aplicables a la importación a consumo de la mercadería robada en razón de encuadrarse en la causal eximente de responsabilidad por fuerza mayor. Por otro lado, considera que no resulta ni justo ni razonable que quien se apropió de lo ajeno ponga en cabeza de quien sufrió el ilícito la responsabilidad tributaria. Entiende que el art. 315 del C.A. no debe ser sometido a una interpretación literal en razón del principio de razonabilidad consagrado en la CN. Cita jurisprudencia. Resalta que el procedimiento llevado a cabo por el Departamento Aduana de Mendoza resulta arbitrario al omitirse la fundamentación legal de los cargos finalmente endilgados. Destaca que el funcionario de la Sección "S" y la funcionaria actuante de la Sección "C" no resultan ser los competentes, o con facultades delegadas por el Sr. Administrador, para realizar esas tareas sin su rúbrica. Por último, enfatiza que no es sujeto pasivo de la obligación tributaria por no revestir con las condiciones subjetivas requeridas en el art.

782 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal y solicita se haga lugar al recurso revocando la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 41/49 vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido y, luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Con respecto a los vicios en el procedimiento administrativo invocados por la actora, recuerda que los actos administrativos emanados por la Administración Pública gozan de la presunción de veracidad y legitimidad. A lo referente al planteo de nulidad, transcribe el art. 1050 del C.A. y señala que la actora gozó de todas las oportunidades para probar la veracidad de sus dichos y ejercer ampliamente su derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Resalta que los actos impugnados cumplen con los requisitos esenciales estipulados por la Ley de Procedimiento Administrativo (ley 19.549). En relación con el fondo del asunto, indica que la interpretación del art. 315 del C.A. adoptada en sede administrativa es correcta, dado que se ha aplicado lo dispuesto en el artículo 310 del mismo código. Añade que la mercadería no se halla irremediablemente perdida, por lo que resultan aplicables lo establecido en los artículos 311 y 312 del C.A. Remarca que, a través de la mentada responsabilidad tributaria en cabeza del transportista, se intenta garantizar al fisco el pago de los correspondientes tributos ante cualquier situación en que la mercadería objeto de esa destinación se incorpore al circuito económico. Manifiesta, que si bien se podría considerar al robo como un hecho irresistible, no se lo puede calificar como imprevisible. En ese sentido, concluye que en el caso no es aplicable lo resuelto por la CSJN en “Tevelam”. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera con costas.

III.- A fs. 58 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia.

IV.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde analizar los argumentos manifestados por la actora con relación a la **nulidad** de las actuaciones administrativas en razón de la incompetencia de los órganos que, en un principio, determinaron el cargo a pagar, y de la inexistencia de una motivación suficiente. Para ello, previo a examinar los puntos anteriormente mencionados, se llevará a cabo una descripción sucinta de los hechos involucrados.

V.- En virtud de las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12449-121-2007 y de los elementos de prueba oportunamente presentados, se verifica que el presente caso tiene origen en el Acta N° 1084/2007 (f. 1 de las act. adm.), elaborada el 8 de diciembre de 2007 por la División Aduana de Mendoza, mediante la cual se constata el arribo al territorio nacional de un camión con el dominio CCA-7406, junto a un semiremolque (dominio BCE-7416), perteneciente a FRUTABRAS y conducido por el Sr. Carlos Vilson Dornelles Carvalho. A través del mencionado medio de transporte, proveniente de Uruguayana (República Federativa de Brasil) y con destino a la ciudad de Santiago de Chile (República de Chile), se transportaba una serie de pallets y cajas con repuesto para vehículos automotrices y una variedad de rollos con cintas pead, al amparo del régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación (DI(s) 07042TRAS101148T, 07042TRAS101149U, 07042TRAS101150M, 07042TRAS101151N, 07042TRAS101152Y, 07042TRAS101153P, 07042TRAS101154Z, 07042TRAS101155R y 07042TRAS101156S).

A su vez, mediante el Acta referida, se deja constancia que el precinto de aduana se encontraba cortado y,

como resultado de ello, que la carga en cuestión se hallaba sin seguridad alguna. Por este motivo, y con el objetivo de realizar los controles correspondientes, el servicio aduanero resolvió trasladar el medio de transporte, junto con la mercadería correspondiente, a la Zona Primara Aduanera (Puerto Seco).

El 19 de diciembre de 2007, la misma dependencia aduanera realizó los controles correspondientes sobre la mercadería en cuestión y, mediante el Acta N° 50/2007, se constató la falta de un pallet y once cajas con repuestos para automotor (f. 2 act. adm.). En virtud del citado faltante, se elaboró la planilla de aforo N° 613/2007, donde se determinó los tributos correspondientes (fs. 3/4 act. adm.), y se llevó a cabo las liquidaciones pertinentes (fs. 28/30 act. adm.).

Frente al cálculo de los tributos efectuados por la Sección Contabilidad de la Aduana de Mendoza, FRUTABRAS realizó una primera presentación escrita mediante la cual, entre otras cuestiones, se dio por notificada de los cargos y solicitó la autorización pertinente a los fines de llevar a cabo el transbordo de la mercadería (fs. 31/32 vta. act. adm.).

En una segunda presentación escrita, y sobre la base de lo estipulado por el art. 1053, inc. a), del C.A., la empresa transportista formuló el correspondiente recurso de impugnación (fs. 68/70/vta. act. adm.), que fue proveída el 18 de marzo de 2008, en donde se la tuvo por presentada, dándole curso al procedimiento de impugnación (f. 74 act. adm.).

A través de la Resolución N° 67/11 (AD MED) del 28 de febrero de 2011, y sobre la base de lo dispuesto por el art. 1018 del C.A., el Administrador de la Aduana de Mendoza declinó la competencia sobre el recurso mencionado a favor de la Aduana de Paso de los Libres (fs. 92/93 act. adm.). Frente a la negativa de esta última (Dictamen N° 094/2011 (AD PASO) del 1° de abril de 2011 (fs. 95/98 act. adm.), el Sr. Director General de Aduanas, por Resolución N° 31/14 (DGA) del 20 de noviembre de 2014, decidió, según lo establecido por el art. 1022 del C.A., asignar competencia a la División Aduana de Mendoza para entender y decidir en las presentes actuaciones administrativas (fs. 106/108 act. adm.).

Posteriormente, el Jefe del Departamento Aduana de Mendoza resolvió, mediante la Resolución N°1245/2016 (AD MEND) del 30 de diciembre de 2016, rechazar la impugnación promovida por la firma FRUTABRAS y confirmar, en consecuencia, los cargos formulados a través de las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y 08 038 LMAN 001475 J por un monto igual a U$S 11.755, en concepto de tributos adeudados por el robo parcial de mercadería en tránsito.

VI.- Ante los acontecimientos 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 (crf. la CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

VII.- Una vez realizada la aclaración precedente, resulta pertinente examinar el planteo de **nulidad** de las actuaciones administrativas, manifestado oportunamente por la actora, en razón de las siguientes circunstancias:

-En primer lugar, el acto mediante el cual fue notificado el cargo finalmente atribuido al transportista no

habría contado con la debida motivación. En efecto, según lo manifestado por FRUTABRAS, *"nunca se hizo saber a la parte actora en base a qué normativa se le formuló el cargo para el pago requerido (…). Al no hacerse, se violó flagrantemente el derecho de defensa (…), toda vez que, al no estar fundado el cargo, esta parte no pudo ejercer con amplitud su derecho de defensa tal como lo reconoce el art. 18 de la CN"*. Finalmente, agregaría que *"el fallo apelado nada dice al respecto, porque evidentemente la aduana debió haber anulado el cargo emitido, pero es evidente que le resultó condenar sin más trámite"*

-En segundo lugar, sobre la base de lo establecido por el art. 1018 del C.A., el cargo finalmente imputado habría sido estipulado por un funcionario incompetente. Efectivamente, la empresa transportista afirma que *"…el funcionario de la Sección "S" y la funcionaria actuante de la Sección "C" no resultan ser los funcionarios competentes o con facultades delegadas por el Sr. Administrador – hoy Jefe del Departamento Aduana de Mendoza – para realizar dichas tareas sin su rúbrica"*. Finalmente agregó que *"la orden de realizar el cago la efectuó la Jefa de la Sección "C", que no cuenta con la facultad de reemplazar al administrador"*.

VIII.- Así las cosas, en lo que respecta a las nulidades invocadas con relación a los actos involucrados con la sustanciación del procedimiento administrativo, resulta necesario hacer mención a aquellas disposiciones sobre la materia, detalladas en el Código Aduanero.

En este sentido, cabe citar lo establecido por el art. 1050 del C.A., cuyo texto determina que *"no se podrá declarar la nulidad de un acto de procedimiento si el mismo, no obstante su irregularidad, hubiere logrado la finalidad a que estaba destinado"*.

A su vez, mediante el art. 1051 del mismo plexo normativo, se estipula que *"la nulidad no podrá ser declarada cuando el acto hubiere sido consentido, aunque fuere tácitamente, por la parte interesada en la declaración"*, para luego agregar que *"salvo disposición especial que fijare un plazo mayor, se entenderá que media consentimiento tácito cuando no se promoviere incidente de nulidad dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto"*.

Finalmente, el art. 1052 del C.A. establece que *"el incidente de nulidad tramitará en la forma prevista en los artículos 1043 y 1049"*. Como bien se manifiesta en la Exposición de Motivos del C.A., las disposiciones transcriptas receptan *"…el principio de que "la nulidad por la nulidad misma no vale"*, y relativizan la nulidad a través del eventual consentimiento del acto, lo que impediría su declaración. De la misma manera, la Exposición recuerda que, en forma concordante con los dispuesto por el art. 170 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se considerará que media consentimiento tácito si no se promueve el incidente de nulidad dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se tomó conocimiento del acto.

Frente a circunstancias similares a las del sub examine, el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante "TFN") se ha visto en la necesidad de recordar lo afirmado oportunamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") con respecto a aquellas omisiones o defectos en las actuaciones administrativas que pudieran llegar a afectar la garantía de defensa en juicio, reconocida por el art. 18 de la CN *(TFN, Todo Hidráulica S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación, expediente 15.433-A, sentencia del 31 de mayo de 2004, considerando V in fine; TFN, Sala "F", Anaeróbicos S.A. c/D.G.A.*

s/recurso de apelación, expediente 24.616-A, sentencia del 28 de septiembre de 2010, considerando V).

En este sentido, nuestro más Alto Tribunal sostuvo que cuando la restricción de la defensa en juicio tuviera lugar en el procedimiento sustanciado en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no llegaría a producirse en tanto exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos: 205:549; 267:393).

Asimismo, la CSJN ha afirmado, en una ocasión más reciente, que, en lo atinente al planteamiento de nulidad de las actuaciones, *"…corresponde destacar que el defecto de procedimiento que motivó el planteo (…) por parte de la actora (…), ha quedado debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que ha tenido suficiente oportunidad de ser oído y de ejercitar las defensas que hacían a su derecho, por lo que no procede al presente invalidar lo actuado cuando ha desaparecido el vicio que provocó la lesión al derecho constitucional invocado, ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal"* (Fallos: 320:1611).

IX- En ese entendimiento del asunto, al analizar las actuaciones administrativas, se constata que la firma transportista realizó una primera presentación escrita con el objetivo de, entre otras cuestiones, darse por notificada *"…del cargo efectuado por la Sección Contabilidad (LMAN)"* y solicitó la autorización correspondiente para llevar a cabo el transbordo de la mercadería en cuestión (ver fs. 31/32 vta. de las actuaciones administrativas).

En la aludida presentación, FRUTABRAS no realizó mención alguna ni a la supuesta falta de fundamento ni a la presunta falta de competencia del funcionario aduanero responsable de la emisión del acto administrativo mediante el cual se atribuyó finalmente el cargo correspondiente. Este comportamiento de la apelante podría interpretarse como una anuencia a la validez del acto administrativo posteriormente cuestionado. A esta situación, se le suma lo manifestado por el Jefe de División de la Aduana de Mendoza, en oportunidad de ofrecer una respuesta positiva al requerimiento de transbordo. En efecto, mediante la Resolución N°01/08 del 10 de enero de 2008, dicho funcionario resolvió otorgar la autorización correspondiente a los fines de efectuar el transbordo de la mercadería en cuestión, luego de realizar, a través del segundo de sus considerandos, una descripción de los fundamentos legales involucrados. En esa ocasión, el Jefe de División de la Aduana de Mendoza afirmó que *"…teniendo en cuenta los hechos motivo de análisis y que la situación planteada encuadraría en las previsiones contempladas en los arts. 306, ss. y cc. del Código Aduanero, atento a que se estaría presente, en principio, ante un delito de robo y/o hurto de parte de la mercadería en tránsito, donde debe presumirse, sin admitirse prueba en contrario, y al solo efecto tributario, que la misma ha sido importada para consumo (v. arts. 310 y 315, última parte del C.A.), considerándose al transportista o a su agente, deudor principal de dicha obligación tributaria, se giran los presentes a la Sección "C" a los fines de formular el cargo pertinente…"* (ver f. 53 act. adm.).

Al interponer el recurso de impugnación el 7 de febrero de 2008, FRUTABRAS, luego de presentar su posición con respecto a las disposiciones involucradas en el presente caso (arts. 310, 312, 315 y 782 del C.A.), alegó la violación *"…de derechos constitucionales como el de propiedad y la garantía de razonabilidad…"* y, por consiguiente, solicitó la revocación del acto administrativo mediante el cual se

estipulaba el cargo solo *"…por encontrarse viciado de nulidad absoluta e insanable, conforme lo dispuesto por el art. 14, inc. b), de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos…"* (ver fs. 68/70/vta act. adm.).

De esta manera, el apelante solo hizo referencia al vicio de incompetencia del órgano que efectivamente dictaminó el cargo correspondiente, y no hizo mención alguna a la falta de fundamentación del acto administrativo involucrado. Esto último se puede interpretar como un consentimiento tácito a la validez del acto de notificación (cfr. 1051 del C.A.).

Por otra parte, se puede afirmar que el supuesto vicio del mencionado acto habría sido subsanado por la Resolución N°01/08 del 10 de enero de 2008, adoptada por el Jefe de División de la Aduana de Mendoza, donde se presentó un análisis de los fundamentos jurídicos que justificó la atribución del cargo en concepto de tributos adeudados.

Sentado lo anterior, atañe examinar, si el mencionado acto de notificación correspondiente podría ser considerado como nulo de nulidad absoluta en razón de la supuesta falta de competencia por parte del órgano que finalmente lo emitió (ver fs. 28/30 de las actuaciones administrativas).

Para ello, cabe recordar que, de la letra de los arts. 1050 y 1051 del C.A., se especifican dos situaciones que podrían implicar la imposibilidad de invocar la nulidad de un acto de procedimiento por parte de la persona física o jurídica cuyos derechos subjetivos se vean afectados:

1) que el acto en cuestión haya logrado la finalidad por la cual hubiera sido oportunamente emitido (art. 1050 del C.A.)

2) que dicho acto haya sido consentido, de manera expresa o tácita, por la parte interesada en la declaración (art. 1051, primer párrafo, del C.A.). A los fines de poder determinar el alcance de la expresión *"consentimiento tácito"*, la disposición citada especifica que se entenderá que media aquél *"…cuando no se promoviere incidente de nulidad dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto"* (art. 1051, segundo párrafo, del C.A.).

X.- En ese orden de ideas, al analizar las actuaciones administrativas del presente caso, se puede constatar que las liquidaciones cuestionadas de los cargos adeudados fueron emitidas el 10 de enero de 2008, y que, mediante el primer escrito presentado por la empresa transportista, ésta se consideró notificada de los cargos efectuados por la Sección Contabilidad de la Aduana de Mendoza. De esta manera, queda en claro que la notificación de la liquidación mencionada cumplió, en su totalidad, con su finalidad, según lo expresamente determinado por el art. 1050 del C.A.

A su vez, se puede observar que la actora hizo mención a la causal de nulidad recién a los 28 días de haber sido notificada. En consecuencia, la objeción correspondiente no se llevó a cabo dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto, por ende, el comportamiento adoptado se puede interpretar como una manifestación de un consentimiento tácito con respecto a la validez del referido acto.

Así, indudablemente, las dos situaciones mencionadas por los arts. 1050 y 1051 del C.A., son perfectamente verificables en el presente caso y, como resultado de ello, la nulidad del acto bajo análisis

no puede ser posteriormente invocada por la actora.

Del hilo de las ideas esbozadas, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada por la recurrente.

XI.- Sentado lo anterior, concierne determinar si FRUTABRAS se encuentra obligada a pagar el monto confirmado a través de la Resolución N.° 1245/2016 (AD MEND), en concepto de tributos adeudados, sobre la base de lo estipulado por los arts. 310, 311, 312, 315 y 780 del C.A.

En ese marco, resulta relevante aclarar que la destinación suspensiva de tránsito de importación permite a la mercadería importada, a pesar de que carezca de libre circulación dentro del territorio aduanero, que pueda ser transportada en dicho territorio, desde la aduana de arribo y hasta otra aduana, para que en esta última sea sometida a otra destinación (conf. arts. 296 y ss. del C.A.). Una de las ventajas ofrecidas por este régimen de excepción es que la mercadería introducida no se encuentre alcanzada por los tributos que gravan la importación para consumo – con excepción de las tasas retributivas de servicios – ni por las prohibiciones de carácter económico (arts. 304, 305 y 613 del C.A.). No obstante, una de las principales obligaciones a respetar por aquellos que decidan someter sus operaciones de importación a la presente destinación suspensiva consiste en que la mercadería en cuestión sea transportada hasta la aduana de destino sin que se constate modificación alguna sobre aquella (art. 317 del C.A.).

De hecho, en aquellas circunstancias donde se verifique un faltante de mercadería sometida al aludido régimen, o termine por transcurrir el plazo de un mes, a partir del vencimiento del que hubiera sido acordado para el cumplimiento del tránsito sin que el medio de transporte haya arribado a la aduana de salida, se presume iuris et de jure, al solo efecto tributario, que la mercadería ha sido finalmente importada para consumo (conf. arts. 310 y 311 del C.A.). Frente a dichas circunstancias, el plexo normativo bajo análisis considera al transportista, o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias; y a los cargadores, a los que tuvieran derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación como responsables subsidiarios, pero en forma solidaria, del pago de los tributos correspondiente (art. 312 del C.A.).

Como excepción a lo mencionado con anterioridad con relación a la responsabilidad tributaria, 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.

XII.- Dentro de ese marco conceptual, es relevante mencionar 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.).

XIII.- En ese orden de ideas, podemos vislumbrar 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 el incumplimiento de los deberes de custodia del transportista.

XIV.- Desde ese enfoque, es crucial destacar que aunque el servicio aduanero realizó los controles correspondientes sobre la mercadería en cuestión y advirtió la rotura del precinto, constatando la falta de un pallet y once cajas con repuestos para automóvil, lo cierto es que el acto administrativo recurrido no profundizó en absoluto en las circunstancias en las que se habría producido el robo. Si bien en lo personal, disiento completamente con la doctrina establecida en el precedente citado, que distorsiona el sentido de las obligaciones aduaneras, en este caso puntual, no solo no se demostró el incumplimiento de los deberes de custodia ni se ha desacreditado el robo, sino que la propia Aduana en la Resolución apelada N.º 1245/2016 (AD MEND) reconoce explícitamente: *"Que en autos no se controvierte el acaecimiento del robo de la mercadería (…), como así tampoco se pone en dudas la existencia de la denuncia formulada ni la tramitación de causa penal ante la justicia. Tampoco se pone en tela de juicio la comunicación del siniestro al servicio aduanero en los términos del art. 308 del C.A., ni se endilga negligencia en el cumplimiento de sus deberes"*.

XV.- En consecuencia, considerando lo expuesto por la propia aduana en la resolución apelada y a la luz del estándar interpretativo comentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con respecto al artículo 315, segunda parte del Código Aduanero, resulta evidente que no corresponde responsabilizar a la actora al pago de los tributos exigidos.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora.

2) Revocar la Resolución N. º 1245/2016 (AD MEND) dictada por el Sr. Jefe del Departamento Aduana de Mendoza del 30 de diciembre de 2016 y, por ende, los cargos los cargos formulados a través de las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y 08 038 LMAN 001475 J, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

II.- Que asimismo, adhiero a lo expresado en los Considerandos IV.- a X.- en cuanto a los fundamentos esbozados y a que resuelve no hacer lugar a la nulidad planteada por la recurrente.

III.- 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.

IV.- 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.

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

Que las actuaciones se originan con el tránsito de importación de mercadería proveniente de Brasil que

ingresó al territorio aduanero por la Aduana de Paso de los Libres el 04/12/2007, por un plazo de cuatro días, con destino final Chile, siendo la Aduana de salida la Aduana de Mendoza. Al arribar a la Aduana de salida, los agentes aduaneros procedieron a efectuar el control físico del medio transportador y constataron que el precinto de Aduana se encontraba cortado y permitía el total acceso a la carga. Tal circunstancia fue asentada en el acta N° 1084/2007 emitida el 08/12/2007 en el Resguardo Uspallata, acto que contó con la participación de los agentes del servicio aduanero, el agente de transporte aduanero, el conductor del vehículo y la Gendarmería Nacional. (fs. 1 act. adm.)

Que posteriormente, el 19/12/2007 se procedió a realizar verificación y el control físico de la mercadería, del que resultó la existencia de un faltante en la carga, conforme se detalló en el acta N° 50/2007 obrante a fs. 2 de las act. adm.

Que el faltante no había sido constatado con anterioridad por el conductor del vehículo.

Que los esfuerzos probatorios de la parte actora se limitaron al agregado de la copia de la denuncia policial formulada en fecha 08/01/2008, (fs. 72/73 de las act. adm.) Conforme expresa el conductor del vehículo en la citada denuncia "Yo recién advierto la existencia de la rotura del precinto cuando el guarda de aduanas me lo hace saber".

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 tampoco fue cumplido el requisito de dar aviso inmediato a las autoridades aduaneras, tal como lo exige el art. 308 del C.A.

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).

VI.- 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).

VII.- 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).

VIII.- 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.

IX.- 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 por los cargos formulados por las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y

08 038 LMAN 001475 J asciende a U$S 1.509, U$S 2.413.-, y U$S 3.543.-, respectivamente, lo que arroja un total de DOLARES SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO (U$S 7.465.-).

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

Que conforme surge de las constancias obrantes a fs. 31/52 de las act. adm., la recurrente se notificó personalmente de los cargos en fecha 10/01/2008, en periodo de feria administrativa.

Que los intereses deben computarse desde el 15/02/2008 (vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de los respectivos cargos a la actora), 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) Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora.

2) Confirmar parcialmente la Resolución N.° 1245/2016 (AD MEND) dictada en la Actuación Nº 12449-121-2007, y en consecuencia declarar que el importe de los cargos formulados por las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y 08 038 LMAN 001475 J asciende a un total de DOLARES SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO (U$S 7.465.-), 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 15/02/2008 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas.

3) Revocar la exigencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis.

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

1) Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora.

2) Confirmar parcialmente la Resolución N.° 1245/2016 (AD MEND) dictada en la Actuación Nº 12449-121-2007, y en consecuencia declarar que el importe de los cargos formulados por las liquidaciones manuales 08 038 LMAN 001474 X, 08 038 LMAN 001472 G y 08 038 LMAN 001475 J asciende a un total de DOLARES SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO (U$S 7.465.-), 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 15/02/2008 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas.

3) Revocar 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: 2024.06.07 16:04:49 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: 2024.06.09 13:56:34 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: 2024.06.10 15:16:42 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: 2024.06.10 15:17:08 -03:00