Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-132201696-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N.º 30.446-A; FLORES DELIA RAQUEL

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 **“FLORES DELIA RAQUEL c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente **N.º 30.446-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso de autos se discute si resulta ajustada a derecho la Resolución N.° 875/2011, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12303-6399-2006, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo N.º 83/2006, mediante la cual se intima a la agente de transporte FLORES DELIA RAQUEL, por la suma de $ 53.830,21.- en concepto de tributos en los términos de los arts. 311, 312, 315, 638 inc. “f”, 780 y 794 del C.A.

II.- A fs. 12/25/vta la agente de transporte FLORES DELIA RAQUEL, interpone recurso de apelación contra la aludida Resolución. En prieta síntesis, sostiene que el acto administrativo carece de una correcta apreciación fáctica y jurídica, circunstancia que ocasionó una aplicación indebida de la ley y torna procedente su nulidad. Asimismo, destaca que resulta injusto trasladar la carga tributaria a la víctima del ilícito. Enfatiza que la propia Aduana, en la Resolución, reconoció que la mercadería fue objeto de robo, configurándose así un caso de fuerza irresistible que la exime de responsabilidad. Afirma haber actuado con diligencia, por lo que sus defensas resultan atendibles, acompañando jurisprudencia en apoyo de su postura. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera, con costas.

III.- A fs. 36/42/vta la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Explica que el cargo tributario se formuló por el incumplimiento del tránsito de importación, citando los arts. 311, 312, 315 y 780 del C.A. Sostiene que de dichas normas surge que la empresa transportista y el agente de transporte aduanero resultan solidariamente responsables de la obligación tributaria generada en la operación. Entiende que el hecho ocurrido no puede calificarse como fuerza mayor o caso fortuito, ya que no reúne las características de

tales institutos. Si bien admite que el robo de la mercadería puede considerarse “a priori” irresistible, afirma que no reviste el carácter de imprevisible, motivo por el cual no corresponde su encuadre como fuerza mayor o caso fortuito. Destaca que el art. 311 del C.A. establece una presunción legal —sin admitir prueba en contrario— según la cual la mercadería se considera importada para consumo, al solo efecto tributario. En consecuencia, acreditado en autos el faltante, corresponde tenerla por importada y exigir el pago de los tributos a la empresa transportista y a la ATA, toda vez que en una operación in itinere deben preverse los riesgos propios de la misma. Cita abundante jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, formula reserva del caso federal y solicita la confirmación de la resolución aduanera, con costas.

IV.- Actuación N.º 12303-6399-2006: A fs. 1/8 vta obra el recurso de impugnación contra el Cargo N.º 83/2006, mediante el cual la A.T.A. FLORES DELIA RAQUEL informa el robo de las unidades IJD-4062 y WXN-116 que transportaban la mercadería objeto de la destinación. Posteriormente, se agrega la Multinota N.º 80254/05 (fs. 9), el MIC/DTA correspondiente (fs. 21/23) y la denuncia policial (fs. 10/12 y 100/106). A fs. 13 se incorpora la planilla de aforo y, a continuación, las constancias de notificación del cargo. A fs. 34/41 y fs. 158/161 obran los dictámenes jurídicos, los cuales propician el rechazo de la impugnación. Finalmente, a fs. 163/172 se dicta la Resolución N.º 875/2011 (AD PASO), mediante la cual se resuelve rechazar la impugnación deducida y confirmar el cargo impugnado.

V.- A fs. 56/vta se abre a prueba, que obra agregada a fs. 59/78, 100/104, 115/119 y 132/141. Los antecedentes administrativos corren por separado. A fs. 156 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. A fs. 161 se ponen los autos para alegar. A fs. 166/171 obra el alegato de la representación fiscal. A fs. 173 se pasan los autos a sentencia.

VII.- En ese entendimiento, corresponde determinar si la agente de transporte aduanero, la Sra. FLORES DELIA RAQUEL, se encuentra obligada a pagar el monto confirmado a través de la Resolución N.º 875/2011 (AD PASO), en concepto de tributos adeudados, sobre la base de lo estipulado por los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A.

VIII.- Sentado lo anterior, 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.- Bajo tales circunstancias, conviene precisar que la intervención de este Tribunal obedece a la interposición de un recurso de apelación, lo cual impone recordar que su competencia no tiene por objeto reconstruir en abstracto el sentido y alcance de la relación jurídica administrativa como acontece en los procesos de conocimiento pleno. Muy por el contrario, la ley le asigna un cometido específico: verificar si la decisión administrativa se ajusta a derecho, ejerciendo un control de juridicidad sobre el acto recurrido.

X.- En consecuencia, en las controversias atinentes al artículo 315 del Código Aduanero, no corresponde a este Tribunal indagar en grado originario si el administrado cumplió o incumplió deberes de custodia, ni tampoco decidir si existió o no un ilícito en los hechos. En ese sentido, no comparto la premisa de que en

causas como la presente el problema central consista en indagar si se presentan las circunstancias fácticas que llevaron a la Corte Suprema en la causa Tevelam a morigerar los efectos de la presunción contenida en el artículo 315 del Código Aduanero. Tal planteo desplaza el eje del análisis hacia un terreno que no corresponde al Tribunal Fiscal en su carácter revisor, pues nuestra función no es reeditar el juicio de constatación primaria de los hechos ni sustituir a la administración en la tarea de acreditar incumplimientos. Antes bien, el control que nos compete es estrictamente de juridicidad, lo cual en este caso significa verificar si el acto administrativo recurrido se dictó con la motivación suficiente y con ajuste a los criterios jurisprudenciales vigentes.

XI.- Precisamente en este punto no puede soslayarse que, de la sola lectura de la resolución recurrida se advierte que la autoridad administrativa prescindió de un análisis jurídico integral, limitándose a imputar el cargo sobre la base del mero incumplimiento del arribo de la mercadería. Esa construcción refleja una concepción de responsabilidad objetiva, que se traduce en una imputación automática al administrado sin valoración de las circunstancias concretas del siniestro ni de su obrar.

XII.- De este modo, la controversia no se centra en determinar si se dieron los supuestos fácticos que la Corte ha señalado como esenciales para la responsabilidad subjetiva, sino en constatar si la administración, al dictar la resolución, cumplió con la carga mínima de fundamentarla en derecho y en consonancia con la doctrina judicial obligatoria. La omisión de esa fundamentación constituye un defecto insalvable que hace improcedente mantener el cargo tributario.

XIII.- En esa comprensión del asunto, resulta innegable que, antes de la sentencia Tevelam, ningún acto administrativo podía satisfacer los estándares allí establecidos, dado que la doctrina vigente hasta entonces admitía la responsabilidad objetiva. El cambio introducido por la Corte fue categórico: descartó la responsabilidad automática y exigió que la imputación tributaria reposara en la demostración de una conducta reprochable del transportista, ya fuera por negligencia en la custodia de la carga, apartamiento del itinerario autorizado o connivencia con la sustracción. Justamente, en línea con esta doctrina, sólo en esos casos procede la exigencia tributaria. Por el contrario, si la autoridad administrativa no acredita el incumplimiento de los deberes de custodia o no desvirtúa el hecho del robo con armas debidamente comunicado en los términos del artículo 308 del C.A., carece de fundamento responsabilizar al particular (cfr. consid. 12, Tevelam).

XIV.- Desde esa perspectiva, resulta fundamental subrayar que el acto administrativo recurrido omite toda profundización en las circunstancias que rodearon la ocurrencia del robo. Si bien, a título personal, discrepo de manera categórica con la doctrina establecida en el precedente citado, que, a mi entender, distorsiona el alcance de las obligaciones aduaneras, en el caso concreto, no solo no se ha acreditado el incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desvirtuado el hecho del robo, sino que, además, la propia Aduana, en la Resolución apelada N.º 875/2011 (AD PASO) reconoce expresamente: *"(…) en autos no se controvierte el acaecimiento del robo de la mercadería carente de libre circulación ingresada por una destinación de tránsito de importación, incumplida por falta de arribo a destino, como así tampoco se pone en dudas la existencia de la denuncia formulada ni la tramitación de causa penal ante el Ministerio Público. Tampoco se pone en tela de juicio la comunicación del siniestro al servicio aduanero en los términos del Art. 308 del C.A. ni se endilga negligencia al ATA en el cumplimiento de sus deberes."*
.

Del mismo modo, la Aduana, en su respuesta al traslado inicial obrante a fs. 36/42/vta de autos, reconoce de manera explícita:

-fs. 37: *"(…) también surge sin hesitación alguna que la denuncia del robo no resulta un hecho controvertido y en consideración a ello no se formuló imputación de infracción alguna ni se labro actuación administrativa disciplinaria al ATA y/o transportista".*

-fs. 37/vta: *"(…) el transportista formuló ante la policía la denuncia permitente y comunicó el siniestro, en los términos del art. 308 del C.A."*

Frente a tales reconocimientos, resulta improcedente que este Tribunal reedite un análisis de hechos que no son materia de su competencia. La función revisora no consiste en suplir omisiones de la administración, sino en controlar la juridicidad del acto recurrido, ya que lo que se omitió en sede originaria no puede ser suplido por el Tribunal sin desnaturalizar la naturaleza del procedimiento.

XV.- De allí se sigue una consecuencia ineludible, el acto administrativo que impone el cargo tributario sólo puede mantenerse indemne si acredita con suficiente convicción tres extremos concurrentes:

a) la existencia de un incumplimiento en los deberes de custodia;

b) la ausencia de robo con armas; y

c) la falta de comunicación oportuna y formal del ilícito a las autoridades competentes.

Al no haberse acreditado ninguno de estos elementos y constatarse, además, la omisión de motivación en la que incurrió la administración en la resolución apelada, el acto no puede superar el control de juridicidad que corresponde a este Tribunal. Esta conclusión se refuerza por el hecho de que —*tanto en la Resolución N.º 875/2011 como en su contestación de traslado*— la propia Aduana reconoció expresamente que el robo ocurrió, que fue comunicado en tiempo y forma, y que no existió negligencia atribuible al transportista. En tales condiciones, corresponde declarar improcedente la exigencia de los tributos formulada a la actora.

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución N.° 875/2011, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12303-6399-2006, por ende, el Cargo N.º 83/2006, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

En este caso particular, adhiero en lo sustancial y por economía procesal en virtud de lo decidido por la Excma. C.S.J.N.A, al Voto que antecede. Pero con costas por su orden, atento que se decide por aplicación del cambio jurisprudencial

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

Revocar la Resolución N.° 875/2011, dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12303-6399-2006, por ende, el Cargo N.º 83/2006, con costas.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.27 12:53:10 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: 2025.11.28 15:42:59 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: 2025.11.28 20:39:26 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: 2025.11.28 20:39:53 -03:00