República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-20713583-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA;EX-2019-82450145-APN-SGASAD#TFN;AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. DE SEGUROS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2019-82450145-APN-SGASAD#TFN**: **"AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. DE SEGUROS S.A. c/DGA s/ Recurso de Apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución 209/2019 (AD LAPL), dictada por el Administrador de la División Aduana La Plata, en fecha 12/08/2019, en la actuación SIGEA N° 13289-21980-2009, en cuanto rechaza la impugnación deducida y confirma el cargo N° 28/09 por la suma de $ 755.823,69 en concepto de tributos más los intereses conforme art. 794 del C.A., derivados del incumplimiento del tránsito de exportación N° 06033ZFTR000795N, documentado por la firma ALLCONT S.A., de la cual la actora es garante.

II.- Fundamentos de la apelación: Mediante IF-2019-82449185-APN-SGASAD#TFN, en fecha 12/09/2019, se presenta la actora, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Asevera que no debe responder lisa y llanamente por los tributos, sino que el sistema del Código Aduanero regula la responsabilidad subsidiaria. Comenta los artículos 310 y 312 del C.A. Explica que, siendo que no surge de las actuaciones que se haya intentado, en primer término y sin éxito, el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias por parte de los deudores principales, corresponde invocar el beneficio de excusión respecto de aquellos. Agrega que el robo encuadra en un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor, resultando de aplicación la doctrina de la CSJN sentada en el caso "Tevelam". Entiende asimismo que fue vulnerado el derecho a obtener un pronunciamiento en "plazo

razonable", así como la afectación del derecho de defensa. Cita normativa y jurisprudencia. Recuerda que el deber de responder se limita a los topes de la póliza. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas a cargo del Fisco.

III.- Contestación del traslado: Mediante el archivo embebido al IF-2019-104158850-APN-DTD#JGM, en fecha 22/11/2019, la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Inicialmente, efectúa el relato de los antecedentes del caso y formula una negativa general. Efectúa una reseña de los artículos del C.A. que resultan aplicables y recuerda que no se encuentra debatido en autos el robo en sí mismo, sino la interpretación que el juez administrativo efectuó de los arts. 310 y siguientes del C.A. Niega que el robo se trate de un supuesto de caso fortuito. Agrega que, probado que el siniestro asegurado se ha producido, esto es el no arribo del tránsito de exportación a la Aduana de salida de la mercadería documentada mediante la destinación N° 08033ZFTR000795N, se afectó el régimen de la destinación suspensiva de tránsito y las finalidades de su otorgamiento, con la consiguiente afectación del control aduanero, así como la certidumbre y alcance de las garantías otorgadas. Puntualiza que el robo no equivale a que exista mercadería "irremediablemente perdida", sino que puede ser utilizada por un tercero. Para concluir, acompaña las actuaciones administrativas, formula reserva de Caso Federal y solicita se confirme el cargo formulado, con costas a la actora.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12597-24-2006/2 y sus acumulados-se inician a fs. 1/6 con el recurso de impugnación interpuesto contra el cargo N° 28/09. A fs. 7 se tiene por deducida la impugnación, en los términos del art. 1055 del C.A. A fs. 9 se encuentra la consulta de la garantía afectada y la póliza N° 18585 luce a fs. 10/11. En el sobre adjunto a fs. 13 obran constancias de las actuaciones prevencionales iniciadas en los términos de los arts. 863, 1118 y ss. del C.A.. A fs. 19/26 se dicta la resolución aduanera apelada, notificada a fs.27, en fecha 22/08/2019. A fs. 28/30 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

Por cuerda separada se agrega el alcance N° 12597-24-2006 que inicia a fs. 1 con el informe suscripto por el Jefe (Int.) Sección Z de la Aduana de La Plata, dando cuenta de la falta de confirmación del arribo de la destinación en trato. A fs. 10 el A.T.A. informa a la Aduana de La Plata acerca del robo acaecido y acompaña copia de la certificado de denuncia (fs. 11), del manifiesto de carga y de la carta de porte. A fs. 45/50 se agregan las cédulas de notificación del cargo N° 28/09, notificadas a fs. 52/54 y 71. A fs. 64 y 72 se dictan las Disposiciones Nros. 473/12 y 08/14 (AD LAPL) por las cuales se suspende al A.T.A. y a la firma ALLCONT S.A. del Sistema Registral y se ordena proceder al embargo de la mercadería hasta el importe de los tributos adeudados. A fs. 94 y vta. se emite el Dictamen N° 158/19 y a fs. 95 se dispone la no emisión de la boleta de deuda por presunción de incobrabilidad respecto del A.T.A. y la firma ALLCONT S.A.

V.- Que, en fecha 11/02/2025, por PV-2025-14929897-APN-VOCXXI#TFN se elevaron los autos a la Sala "G". En fecha 12/02/2025, por IF-2025-15583336-APN-VOCXXI#TFN, pasaron a sentencia.

VI.- Que a los efectos de delimitar la cuestión debatida en autos, corresponde destacar que no se controvierten los hechos en sí, es decir, el incumplimiento del referido tránsito de exportación, así como tampoco que ello fue consecuencia del robo del camión, siniestro que fueran denunciado ante la autoridad competente. La discusión queda circunscripta a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el

servicio aduanero en el presente.

VII.- Que el cargo N° 28/09 se formuló en virtud de no haberse verificado el arribo a la aduana de salida del tránsito de exportación N° 08033ZFTR000795N, documentado por la firma ALLCONT S.A., con intervención del A.T.A. Carlos Rossatti.

VIII.- Por razones de orden lógico, corresponde expedirse en primer lugar sobre el planteo efectuado por la actora en relación a los sujetos obligados a responder por los tributos aquí reclamados.

Que, en relación a ello, es preciso reseñar los artículos del C.A. que resultan aplicables al caso.

Que el art. 310 reza: "Cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo."

Que el art. 311 dispone que **"**Transcurrido el plazo de UN (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación arribare a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo."

Que, finalmente, el art. 312 precisa que **"**En los supuestos previstos en los artículos 310 y 311, **se considerará al transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal** de las correspondientes obligaciones tributarias y **como responsables subsidiarios del pago**, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, **quienes podrán invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal.**" (el resaltado es propio)

Que, tal como se desprende de las disposiciones citadas, el C.A. consagra un sistema de responsabilidad principal en cabeza del transportista o su agente e instaura como responsables subsidiarios a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen.

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12597-24-2006/2 puede advertirse que el servicio aduanero promovió los procedimientos de ejecución respecto de la firma ALLCONT S.A. y del A.T.A. Carlos Alberto Rosatti (Disposiciones Nros. 473/2013 y 08/2014 – AD LAPL, fs. 64 y 72 de las citadas actuaciones administrativas) y que se determinó respecto a ellos la existencia de una presunción de incobrabilidad (fs. 94).

Que es por ello que el reclamo dirigido contra la garante de la firma ALLCONT S.A. resulta viable, en el marco de la póliza N° 18585 (adjunta a fs. 10/11 de las actuaciones SIGEA N° 13289-21980-2009) debiéndose limitar a los límites en ella contenidos.

Que en cuanto a la responsabilidad de la aseguradora, destaco, tal como lo ha sostenido esta Sala en numerosos precedentes, que en razón de tratarse en la especie de la intervención de una compañía aseguradora mediante la extensión de un seguro de caución a favor del servicio aduanero, no estando regulada en particular la relación entre ese organismo y la aseguradora en la legislación del seguro, pero

dándose la referida caución como una garantía en los términos de los arts. 453 inc. a) del CA, y no regulándose, tampoco, en dicho Código, específicamente la situación de ese garante frente al servicio aduanero eventual acreedor (salvo dos disposiciones relativas a la ejecución de la garantía, arts. 461 y 462 del C.A.), corresponde considerar a la mentada aseguradora como un "fiador" (garante), y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (la aduana asegurada) en el contexto de la regulación de la fianza en el Código Civil y Comercial, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden de ideas, el fiador (en este caso la actora aseguradora) puede oponer al acreedor (el servicio aduanero), todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor.

Que, así las cosas, lo que se pretende al citar al deudor solidario en el procedimiento en el que se debate la responsabilidad del deudor principal, es poner en su conocimiento las razones por las que se exige su cumplimiento de la obligación garantizada, el monto líquido de la suma cuyo pago se le reclama, el plazo de que dispone para cancelarla, etc., lo cual garantiza el ejercicio de sus derechos a ocurrir ante un organismo jurisdiccional y ejercer sus defensas, ofreciéndole la oportunidad de ser oído, antes de recaer una resolución en la que se encuentre involucrado. Al respecto no debe olvidarse que, como ya se señalara, el fiador puede oponer al acreedor, todas las excepciones propias y aún las del deudor principal. (conforme art. 1587 del Cód. Civil y Comercial de la Nación).

Queda claro, por lo tanto, que la mentada "responsabilidad" de la actora (fiadora-aseguradora) la colocan en cuanto a su obligación tributaria a la par de la importadora, respondiendo lisa y llanamente, en el caso, por la diferencia de tributos, cesando dicha responsabilidad frente a la aduana asegurada, si la importadora (deudor principal) pagara el total de lo debido (conf.: arts. 1580, 1590, 1591 del C.Civil y Comercial).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza el requerimiento de pago contra el asegurador sólo depende de la formulación del cargo al deudor principal, en cuyo procedimiento se le ha dado intervención al asegurador para garantizar su derecho de defensa.

Que, resulta claro que la DGA no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador. De acuerdo al art. 3° de las condiciones generales de la póliza (condiciones generales comunes a todas las pólizas emitidas a favor de la Aduana por este tipo de garantía), basta para formular el reclamo al garante el mero hecho que el cargo se hubiera formulado, resultando la posibilidad de que la resolución contra el tomador se encuentre firme, una mera alternativa a opción del acreedor.

Que, por lo demás, el reclamo al asegurador al momento de la formulación del cargo, en el caso al momento de correr vista del sumario, le permite intervenir en su tramitación y ejercer debidamente los derechos de defensa que han sido referidos más arriba.

IX.- Corresponde, analizar en autos si el art. 315 del Código Aduanero exime de responsabilidad tributaria cuando la mercadería fuere robada, o si, por el contrario, corresponde confirmar el reclamo tributario formulado a la actora.

La operación de tránsito de exportación se encuentra regulada en los arts. 374 y siguientes del C.A. y es aquella en virtud de la cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, que fuere sometida a

una destinación de exportación en una aduana, puede ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde esta última.

Al respecto, el art. 315 exime de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden irremediablemente, (no habiendo entrado al circuito económico) y habiéndose efectuado la comunicación inmediata al servicio aduanero conforme lo establece el art. 308 del C.A.

En tal sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo 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.

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).

X.- Sentado ello, debe entenderse que el robo o hurto de la mercadería constituyen contingencias que 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 tal como surge de la ley ritual y a la sazón de los criterios establecidos por nuestra Alzada en "Tevelam S.R.L.", debe constatarse el haber cumplido con los deberes de custodia a fin de derribar el presupuesto que implica la presunción de considerarla importada para consumo.

En base a la jurisprudencia señalada y al precepto normativo que enmarca obligaciones primarias de quienes desarrollan la actividad comercial del transporte, resta analizar si los hechos alegados y la prueba colectada pueden enmarcar conforme lo resuelto por la Corte en "Tevelam".

XI.- De la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que el robo de la mercadería acaeció con fecha **17/08/2006** (cfr. certificado de denuncia de fs. 11 de las actuaciones administrativas). Sin perjuicio de ello, no se encuentran agregados a los antecedentes de la causa ni fueron aportados en la etapa probatoria ante este Tribunal elementos suficientes a los fines de analizar los elementos para llegar a determinar un temperamento eximente de responsabilidad en el sentido del fallo "Tevelam".

Que no es menor que las únicas constancias que obran en las actuaciones son el certificado de denuncia agregado a fs. 11 y la nota suscripta por el A.T.A dando cuenta del siniestro (fs. 10) mediante comunicación dirigida a la Aduana de La Plata, recepcionada el 23/08/2006.

XII.- En cuanto a los rubros de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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)".

Justamente, sobre esa base, concluye 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".

Ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

En virtud de lo expuesto, corresponde modificar los rubros tributarios del cargo N° 28/09, intimando solo al pago de los siguientes:

CARGO N° 28/09	
ESTADÍSTICAS	$ 746,90
DERECHOS ESPECÍFICOS	$ 445.402,80
IVA	$ 125.060,64
TOTAL	$ 571.210,34

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a $ 571.210,34, más los intereses del art. 794 del C.A.

XIII.- Los intereses relativos a la obligación tributaria corren desde el **27/08/2009**, ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

XIV.- Costas conforme los respectivos vencimientos, los que se estiman en un 76 % a cargo de la actora y en un 24% a cargo del Fisco.

Por ello, **voto por**:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE la Resolución N° 209/2019 (AD LAPL) en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el cargo Nº 28/09 declarando que la actora **AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. DE SEGUROS S.A.** adeuda la suma de **PESOS QUINIENTOS SETENTA Y UN MIL DOSCIENTOS DIEZ CON 34/00 CVOS. ($ 571.210,34)** en concepto de tributos derivados del incumplimiento del tránsito de exportación instrumentado por la destinación N° 06033ZFTR000795N-hasta el límite de la póliza N° 18.585-en los términos de los arts. 310, 312, 315, 780 y

concordantes del C.A., con más los intereses correspondientes en los términos del art. 794 del C.A.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, los que se estiman en un 76 % a cargo de la actora y en un 24 % a cargo del Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE la Resolución N° 209/2019 (AD LAPL) en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el cargo Nº 28/09 declarando que la actora **AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. DE SEGUROS S.A.** adeuda la suma de **PESOS QUINIENTOS SETENTA Y UN MIL DOSCIENTOS DIEZ CON 34/00 CVOS. ($ 571.210,34)** en concepto de tributos derivados del incumplimiento del tránsito de exportación instrumentado por la destinación N° 06033ZFTR000795N-hasta el límite de la póliza N° 18.585-en los términos de los arts. 310, 312, 315, 780 y concordantes del C.A., con más los intereses correspondientes en los términos del art. 794 del C.A.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, los que se estiman en un 76 % a cargo de la actora y en un 24 % a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel Nathan Licht (Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.02.26 11:01:44 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: 2025.02.26 11:09:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 11:09:33 -03:00