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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-55388893-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; Expte. 30.450-A;CANTEROS MARÍA RUTH Y OTRO

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (subrogante) a fin de resolver en los autos caratulados "**CANTEROS MARÍA RUTH Y OTRO c/ DGA s/ APELACIÓN" Expte. 30.450-A.**

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.- Recurso de apelación:** CANTEROS MARÍA RUTH y TTAMGO TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONALES LTDA. interponen recurso de apelación contra la resolución 823/11 (AD PASO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12303-2504-2005, por medio de la cual se confirma el cargo 147/05, efectuado respecto de la destinación suspensiva de tránsito de importación registrada como 04042TRAS034527A. Plantean la nulidad de todo lo actuado y la prescripción de la acción del fisco. Explican que el 21.04.05 ingresó al país la cantidad de 26.069 esmeriles, lijas y pasta para esmerilar, cuyo destino originario era la Ciudad de Buenos Aires, pero que el rodado que transportaba la mercadería fue objeto de robo, lo que acreditan con el certificado de la denuncia policial. Sostienen que la mercadería debe ser considerada como irremediablemente perdida en los términos del art. 315 del CA, por lo que no está sujeta a tributos. Agregan que cumplieron con el deber de dar aviso inmediato al servicio aduanero, tal como lo exige el art. 308 del CA, y que estamos en presencia de un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor. Solicitan la aplicación del beneficio de excusión. Se quejan de que el cargo formulado viola el principio de igualdad ante la ley y es confiscatorio. Señalan que lo ocurrido se debe a una falla de los servicios del estado. Citan jurisprudencia para fundar sus dichos. Luego se expresan sobre la errónea determinación del cargo, específicamente respecto del impuesto a las ganancias, IVA e ingresos brutos. Plantean la inconstitucionalidad del cargo por violación del principio de razonabilidad y solicitan la aplicación del art. 898 del CA. Finalmente, ofrecen prueba, hacen reserva de caso federal y solicitan se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.- Contestación de la Aduana:** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 43/49). Realiza la negativa de rigor y relata brevemente los hechos. Señala que no existe controversia respecto de que la destinación suspensiva de transito de importación fue registrada por la firma y que dicha importación no fue cumplida, lo que determina la responsabilidad tributaria de las actoras. Cita lo establecido por los artículos 308 y 315 del CA, indicando que el hecho de haber formulado la denuncia ante la policía no resulta suficiente para eximir el pago de los tributos que gravan la importación para consumo de las mercaderías. Agrega que no está probado en autos que la mercadería objeto de robo no pueda ser recuperada o utilizada por un tercero. Sostiene que si la empresa transportista y su

agente pretendían no verse afectados por las consecuencias de la responsabilidad de naturaleza tributaria del régimen debieron haber tramitado la destinación por el régimen previsto en la resolución 244/94 o 2336/91 y contratar una póliza de seguros contra el robo por el valor en plaza de la mercadería, para de ese modo evitar el riesgo que hoy deben asumir. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos, acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.- Proceso ante el Tribunal Fiscal:** A fs. 50 se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas y se declara la excepción de prescripción como de previo y especial pronunciamiento. A fs. 55/56 se rechaza la nulidad planteada y la excepción de prescripción, con costas. A fs. 60 se abre la causa a prueba. A fs. 81/92 y 150/155 obran respuestas a los oficios de parte de la DGA, a fs. 102 y 110 de Quincke y Asociados S.R.L., y a fs. 124/127 de la Excma. Cámara Nacional en lo Penal Económico. El 22.05.2025 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E", luego se decide no poner los autos a alegar y se los pasa para el dictado de la sentencia

**IV.- Procedimiento ante la Dirección General de Aduana**: Las actuaciones administrativas SIGEA 12303-2504-2005 se inician con la impugnación del cargo 147/05 efectuada por TTAMGO TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONALES LTDA. A fs. 3 luce copia de la multinota por la cual se comunica a la DGA del robo acaecido. A fs. 8 luce planilla de aforo y a fs. 10 el cargo, notificado el 01.06.05 a TTAMGO TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONALES LTDA. y el 11.06.05 a CANTEROS MARÍA RUTH. A fs. 61/63 se agrega la impugnación realizada por CANTEROS MARÍA RUTH. A fs. 150/160 se produce el dictamen 481/11, que concluye que corresponde confirmar el cargo. Finalmente, a fs. 161/168 obra la resolución 823/11 (AD PASO), apelada en autos.

**V.-** ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -823/11-, en cuanto dispone rechazar las impugnaciones incoadas por CANTEROS MARÍA RUTH y TTAMGO TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONALES LTDA., y confirmar el cargo 147/05, se ajusta a derecho.

**V.1.-** En *primer lugar*, debo señalar que las co-actoras realizan una incorrecta caracterización y presentación de los hechos controvertidos. No resulta conforme a las constancias de las actuaciones administrativas ni de autos que se haya producido un robo. Lo único que se encuentra demostrado es que, con fecha **21.04.05** se realizó una denuncia en sede policial de un robo que habría ocurrido el mismo día, **21.04.05**, cuyos extremos fácticos carecen de otra demostración más que tal declaración unilateral contenida en dicha denuncia (ver fs. 65 de las act. adm.). Corresponde también poner de manifiesto que las constancias obrantes en las actuaciones administrativas y lo actuado ante este Tribunal nada aportan ni agregan al respecto. En consecuencia, lo único que puede afirmarse con certeza, en el plano de los hechos acaecidos en relación a estos autos, es que: a) existe una denuncia unilateral de robo de un camión marca Volkswagen modelo 35-300 dominio BWS-3436, año 1993, efectuada ante autoridad policial, y que dicho siniestro habría ocurrido el 21.04.05; b) la mercadería transportada en ese camión se encuentra, por ende, desaparecida –no robada- sin que haya podido ser recuperada por sus responsables.

En segundo lugar -sentada la base fáctica de la causa-, resulta menester reafirmar un principio básico relativo al ejercicio de la función jurisdiccional: ella consiste en aplicar el derecho tal como este se encuentra legislado, con prescindencia del juicio particular de los magistrados sobre la justicia o injusticia de las soluciones objetivas contenidas en los textos legales -aplicables a los casos que les toca juzgar-.

En esta línea, se observa que los hechos expuestos supra tornan diferente este caso respecto a la base fáctica tenida en cuenta por la Corte en el citado precedente "Tevelam" -ver considerandos 3º y 11º a partir de la línea 11-; señalando asimismo que el examen jurídico del plexo normativo del CA -aplicable en autos- que realiza el Alto Tribunal en dicho precedente –exclusivamente sus considerandos 4º a 9º- resulta sustancialmente correcto.

La previsión del art. 315 del CA –conforme la explicación sistemática de los considerandos 4º a 9º del precedente "Tevelam" de la Corte Suprema- establece expresamente que la mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando resulte utilizable por un tercero (tal como se verificó en este caso, al no recuperarse la mercadería supuestamente

robada), operando a los efectos tributarios la presunción legal iuris et de iure de que la mercadería fue importada para consumo, esto es sin dispensa a los responsables tributarios del pago de los derechos de importación.

Las normas del CA bajo examen son previsiones de naturaleza impositiva sustancial que, lejos de aparecer en desarmonía con el ordenamiento jurídico nacional -o arrojar consecuencias reñidas con los valores que tutela- guardan analogía con innumerables institutos del derecho tributario federal. Tales institutos regulan supuestos de responsabilidad impositiva ex lege, similares a los de las normas del CA aplicables en autos. Basta referir a: a) las previsiones de los arts. 780 y 781 del CA que establecen respectivamente los supuestos de responsabilidad tributaria aduanera del agente de transporte aduanero con el transportista, y del sujeto que por actividad o profesión tiene relación con el servicio aduanero con sus dependientes que realizaren un hecho gravado en ejercicio de sus funciones; b) el instituto de las salidas no documentadas del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias ("LIG") donde un contribuyente debe pagar el tributo de la ley aplicando la alícuota marginal máxima de la escala -35 %- sobre un ingreso gravado (que así queda alcanzado) obtenido por otro contribuyente (el "beneficiario desconocido u oculto"); c) el Sexto Método de precios de transferencia -art. 15 de la LIG- donde el exportador o importador argentino pueden ver aumentado su ingreso gravado proveniente de una transacción controlada por el incumplimiento de otro sujeto –el intermediario internacional, no necesariamente vinculado- de determinados requisitos de sustancia empresarial; d) las presunciones de ganancias netas de fuente argentina contenidas en los arts. 9 a 13 de la LIG, establecidas con independencia de su carácter de ganancias de fuente argentina conforme el art. 5 de la misma LIG; e) las retenciones con carácter de pago único y definitivo -sin computar los gastos y deducciones legales- del impuesto a las ganancias a los beneficiarios del exterior, reguladas por los arts. 91, 92 y 93 –salvo incisos f) y g)- de la LIG, incluidas las presunciones de ganancia neta del último artículo referido, que no admiten prueba en contrario; f)en la ley 11.683 (t.o. 1998) que establece en su Capítulo II "Sujetos de los deberes impositivos" a los responsables por cumplimiento de deuda tributaria ajena (arts. 6 y 7), "los responsables en forma personal y solidaria con los deudores" (art. 8) y los "responsables por los subordinados" (art. 9); g) las numerosas normas de responsabilidad objetiva –no tributaria- por hechos de terceros que prevé el Código Civil, etc. En línea con los institutos señalados los arts. 310, 311, 314 y 315 del CA establecen la obligación de pago de los derechos de importación para los supuestos de importación a consumo bajo las presunciones iuris et de iureque regulan, no existiendo razón legal atendible para apartarse de las previsiones normativas del CA, fundamentos que se colocan al margen de los claros textos normativos.

Que, *a fortiori*, cabe indicar que: **a)** no resulta correcto afirmar que en supuestos como el previsto en el art. 315 del CA se responsabiliza tributariamente al transportista o su agente por hechos involuntarios: quienes desarrollan o se vinculan a la realización de una actividad empresarial -regulada por ordenamientos como el CA- voluntariamente emprenden una actividad sometida a determinadas contingencias legales o tributarias como las aquí suscitadas, conociéndolas de antemano; vale recordar que rige en nuestro país, desde hace más de 100 años, el principio del antiguo art. 20 del Código Civil de Vélez Sarsfield que establece que "la ignorancia de las leyes no sirve de excusa, si la excepción no está expresamente autorizada por la ley" (ley 340 BO: 01.01.1871), disposición mantenida en el vigente art. 8 del nuevo Código Civil y Comercial (ley 26.994; BO: 01.10.14, vigencia 01.08.15); **b)** tampoco sirve de fundamento para dispensar pretorianamente el pago de los derechos de importación, una supuesta incoherencia entre lo previsto por el art. 783 y cc. del CA y su art. 315 para el caso de que la mercadería fuera finalmente encontrada en poder de terceros (los supuestos malhechores) que deberían pagar nuevamente los derechos ya satisfechos por los sujetos del art. 315 del CA: el ordenamiento legal prevé para estos últimos la acción de regreso contra tales terceros (arts. 827, 840 y cc. del Código Civil y Comercial vigente, que mantuvo los mismos dispositivos legales existentes desde 1.871); **c)** finalmente, respecto a las consideraciones sobre los valores de justicia y equidad que se verían afectados por el art. 315 del CA –que, en mi opinión, no se advierten lesionados en este caso- cabe recordar lo sostenido sabiamente por Blackstone: "la ley sin equidad, aunque dura y odiosa, es mucho más deseable para el bien común que la equidad sin ley, que hace de cada juez un legislador e introduce la más infinita confusión" (Law, without equity, though hard and disagreeable, is much more desirable for the public good, than equity without law: which would make every judge a legislator, and introduce most infinite confusion–William Blackstone: 1 Commentaries on the Laws of England 62, 4th ed., 1770).

**V.2.-** Finalmente, se señala que en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A)

c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas" no corresponde incluir en los cálculos efectuados por el servicio aduanero las percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias, dado que, según dicho precedente, al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

En efecto, surge del mencionado precedente "CLADD" que, a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, se extingue la facultad de la DGA para exigir el pago de las percepciones. Ello en razón de cesar la función que ellas cumplen en el sistema tributario, pues en ese momento -fecha de vencimiento de las declaraciones juradas del impuesto- nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen definitivo, es decir, la obligación resultante del período fiscal. En consecuencia, los anticipos –percepciones- solo pueden exigirse cuando no se ingresaron a la fecha de su vencimiento y *hasta* la fecha de vencimiento para presentar la declaración jurada del impuesto respectivo, *nunca con posterioridad*.

En función de lo expuesto, corresponde reliquidar el cargo formulado a fs. 13/14 de las act. adm., excluyendo del cálculo a las referidas percepciones ($44.909,37 en concepto de IVA adicional y $24.700,16 en concepto de impuesto a las ganancias), por lo que su importe queda fijado en la suma de $60.859,58.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la resolución 823/11 (AD PASO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12303-2504-2005, y por ende el cargo 147/05, que se fija en la suma de $60.859,58, conforme lo establecido en el punto V.2.-, más los intereses correspondientes (art. 794 CA).

2.- Imponer las costas a las co-actoras (art. 1163 del CA).

**La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:**

Que adhiero en lo sustancial  al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar la resolución 823/11 (AD PASO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12303-2504-2005, y por ende el cargo 147/05, que se fija en la suma de $60.859,58, conforme lo establecido en el punto V.2.-, más los intereses correspondientes (art. 794 CA).

2.- Imponer las costas a las co-actoras (art. 1163 del CA).

**Regístrese, notifíquese y archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Soria y Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Juárez (arts. 6, 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).**

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.23 20:55:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.23 21:07:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.23 21:08:14 -03:00