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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73506238-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 32.612-A; "SINESI JULIO CESAR c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Horacio J. Segura, para dictar sentencia en los autos caratulados **"SINESI JULIO CESAR c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 32.612-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 8/12, se presenta el Sr. Julio Cesar SEINESI e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° 659/12, recaída en el SIGEA n° 12594-75-2007, por medio del cual se confirma el cargo n° 1/07, formulado en virtud de la falta de arribo de la mercadería objeto de la destinación suspensiva de tránsito terrestre n° 06 033 ZFTR 001074 E. En principio, efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Plantea la nulidad de la resolución por arbitraria, carente de fundamentación y por la errónea aplicación de importes que no son tributos aduaneros. Sostiene que resulta improcedente y no ajustado a derecho que se lo haga responsable principal o solidario del transportista por el pago de los tributos. Manifiesta que la Aduana no puede formular cargos por separado a distintos obligados sobre una misma obligación tributaria. Expresa que no forman parte de los tributos regidos por la legislación aduanera el IVA, IVA Adicional, Impuesto a las Ganancias e Impuestos Internos. Hace referencia a los arts. 296, 374, 593, 777 y 780 de C.A. Considera que debía aplicarse la normativa referida al tránsito de exportación por las características de la operación. Relata que fue contratado por la empresa a los fines de aportar una hoja de ruta para formalizar la destinación de tránsito, pero que no se trató de un transporte internacional, sino simplemente de un transporte por el que solo

prestó el vehículo. Agrega que no puede responder por el transportista, a quien no conoce, ni tuvo trato. Entiende que el cargo formulado debe notificarse al titular de las mercaderías siniestradas. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas

II.- A fs. 29/38, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Considera improcedente el planteo de nulidad de la recurrente por ostentar una equívoca fundamentación. Refiere a la Ley de Procedimiento Administrativo. Explica que el desconocimiento por parte de la actora de los antecedentes no transforma a los mismos en inexistentes o falsos. Manifiesta que no existe controversia con relación a que la destinación suspensiva de tránsito de importación fue registrada y que la misma no fue cumplida. Explica que el cargo tiene su fundamento en el art. 311 del C.A. que establece una presunción *jure et jure* y al solo efecto tributario que la mercadería fue importada temporalmente. Hace referencia a los arts. 308, 311, 312, 315, 638 inc f) del C.A. y a la Resolución n° 2336/91. Expresa que el hecho invocado no puede calificarse de fuerza mayor o caso fortuito puesto que no puede calificarse de imprevisible. Considera que la resolución es ajustada a derecho. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme las resoluciones apeladas, con costas.

III.- A fs. 39/39 vta., se abre la causa a prueba (producida a fs. 48/67). A fs. 70, se declara clausurado el período probatorio. A fs. 76, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen para alegar, sin que ninguna de las partes haga uso del derecho conferido. A fs. 80 los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA n° 12594-75-2007 se inician a fs. 1 con la Nota AA33 2007 0835. A fs. 2/4, la recurrente impugna el cargo formulado. A fs. 59, obra el cargo n° 1/07. A fs. 106/109, luce copia de la denuncia policial de fecha 30/10/06. A fs. 116/118, obra el Dictamen n° 661/12. Finalmente, a fs. 119/121 vta., se dicta la Resolución n° 659/12, apelada en autos.

V.- En primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la recurrente, vinculado a que el servicio aduanero habría dictado resolución en forma arbitraria y carente de fundamentación.

Al respecto, cabe señalar que no se advierte la existencia de vicio alguno capaz de nulificar dicho acto. Pues se observa que el servicio aduanero ha dado cabal cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en la Ley de Procedimiento Administrativo para la validez del acto en cuestión, estando el mismo, suficientemente fundado en cuanto a los hechos y el derecho aplicable.

En tal sentido, corresponde destacar que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad, de la recurrente en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado.

VI.- Que la cuestión ha quedado delimitada en resolver si la resolución apelada que confirmó el cargo

formulado en concepto de tributos, en relación a la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de importación n° 06 033 ZFTR 001074 E, se ajusta a derecho.

En esta instancia se haya fuera de debate que, el camión patente BAU 561 que transportaba la mercadería amparada en la mencionada destinación, fue objeto de robo conjuntamente con la totalidad de la mercadería que se transportaba, hecho que fue oportunamente denunciado ante la Delegación Departamental de Investigaciones de La Matanza (ver fs. 106/109 de las act. Adm.). Asimismo, tampoco se encuentra discutido que la mercadería carecía de libre circulación en el territorio aduanero y a causa del acto delictivo, no se cumplió con la destinación suspensiva de trato.

La cuestión controvertida en la presente causa se circunscribe, entonces, a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el servicio aduanero en virtud de dicho incumplimiento.

En este orden de ideas, cabe mencionar que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los arts. 296 y sgtes. del CA. Mediante este régimen se autoriza a que, la mercadería ingresada al territorio aduanero sin 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 CA). La obligación principal que el régimen impone es la de transportar la mercadería hasta la aduana de destino, de forma tal que lleguen los mismos bienes que partieron de la aduana de procedencia.

Por su parte, el art. 308 del CA establece que “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”.

Además, el art. 315 del citado cuerpo normativo exime de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden “irremediablemente”, sin entrar al circuito económico siempre que se hubiere efectuado la comunicación prevista en el art. 308 referido precedentemente. No obstante el mismo artículo no exime del pago de tributos si la mercadería en cuestión podría eventualmente ser utilizada por un tercero.

Es indudable que la segunda parte del art. 315 del CA resulta una suerte de excepción a la situación planteada en su primera parte y que el sentido comprende especialmente a la mercadería hurtada o robada. Trata los supuestos de siniestros en que por su naturaleza (como en el caso de autos, la denuncia de un robo calificado por el uso de armas), pese a no poder ser recuperada por su propietario, la mercadería ingresaría a plaza de forma irregular.

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.

En conclusión, el siniestro que afectó a la mercadería involucrada en autos (en el caso, el robo) alegado

por la actora, a la 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 CA)- y en consecuencia la misma se presume irregularmente importada para consumo.

No obstante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) 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 del 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).

En ese orden de ideas y conforme una interpretación extensiva del plexo normativo, la CSJN autorizó la posibilidad de presentación de prueba en contrario en relación a la presunción referida, más allá de aquélla dirigida a derribar el presupuesto que la condiciona potencialmente a ser utilizada por un tercero.

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.

VII.- Para decidir en el sentido indicado, resulta imprescindible un examen de las circunstancias del caso.

Que de las actuaciones administrativas acompañadas no se advierte constancia alguna que acredite la puesta en conocimiento al servicio aduanero del ilícito denunciado en fecha 30/10/06, por ello, no resulta claro el argumento propuesto por la recurrente en su escrito de apelación que expresa lo contrario.

En cuanto a esto último, la actora expone una supuesta presentación ante la Aduana, registrada con el número AA33 2006 2251, por el que habría comunicado el hecho respectivo. No obstante, como bien se expresó, en el expte. adm. no obra constancia alguna que evidencia dicha manifestación. De ahí que, en aras de la búsqueda de la verdad material de los hechos, se ordenó el dictado de una medida para mejor proveer, la que consta a fs. 73 de autos, intimando tanto al Fisco y como a la recurrente a que acompañaran la respectiva nota.

Adviértase, la falta de cumplimiento -por ambas partes- de lo que fuere requerido precedentemente, razón que me lleva a resolver la causa sobre los elementos de las constancias obrantes en el expediente, en estas circunstancias, corresponde entonces afirmar que el "aviso inmediato al servicio aduanero", en los términos del art. 308 del C.A., no se ha producido.

Por otro lado, en virtud del agravio introducido por la actora en lo referente a la deuda tributaria, cabe remarcar que la responsabilidad como deudor principal por el pago de los tributos, que legitima la exigencia tributaria que se le ha dirigido, encuentra su fundamento en lo dispuesto expresamente por los arts. 312 y 780 del C.A.

VIII.- Resuelto lo precedente y en cuanto a la determinación de los tributos adeudados, respecto a las percepciones del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas" corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión.

Sin embargo, en lo que refiere a impuestos internos corresponde su percepción en virtud de tratarse de mercadería alcanzada por el impuesto en los términos de la Ley n° 24.674.

IX.- Conforme a lo expuesto precedentemente se practica la siguiente liquidación:

Valor en aduana de la mercadería en infracción.....$ 472.526,02

Derechos de importación (20%)…….....….....….....$94.522,57

Tasa de estadística mont. max2…….....$ 1.644,50

IVA (21%)…….....……..$ 119.442,36

Impuestos Internos (16%)…….$ 140.839,06

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS…….....….$ 356.441,69 + intereses

En consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada y declarar que el monto adeudado por la recurrente conforme la liquidación realizada precedentemente asciende a la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN PESOS CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS ($356.441,69), con más los intereses devengados sobre dichos rubros hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los artículos 794 del Código Aduanero.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución n° 659/12, con excepción de las percepciones por el IVA Adicional y por el Impuesto a las Ganancias, recaída en el SIGEA n°12594-75-2007, y en consecuencia, confirmar el cargo n° 1/07 por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN PESOS CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS ($356.441,69) en concepto de tributos adeudados por la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación n° 06 033 ZFTR 001074 E.

2.- Imponer las costas a las partes conforme los respectivos vencimientos, las que se estiman en un 66% a cargo de la actora y en 34% un a cargo de la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fin de resolver el presente, en primer término me remito al relato de los hechos y conclusiones que se desprenden de los Considerandos I a V del voto que antecede.

II.- Que, sentado ello, cabe señalar, como consideración preliminar, que en la tarea de esclarecer la inteligencia que corresponde otorgar a las normas en debate, este Tribunal no se encuentra limitado por las posiciones que asumieron los funcionarios aduaneros actuantes, ni por los planteos de la recurrente ni de la demandada, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados, según la interpretación que rectamente debe serle otorgada (doctrina de Fallos: 307:1457; 319:1716; 322: 2750, entre otros).

III.- Que, en tales condiciones, corresponde resolver en la litis si se ajusta a derecho la Resolución n° 659/2012 (AD PASO), que rechazó la impugnación deducida por la aquí actora y, en consecuencia, confirmó el cargo n° 1/07, formulado en concepto de tributos, con motivo de la falta de cumplimiento de la destinación suspensiva de tránsito de importación objeto de autos.

En tal sentido, cabe señalar que las circunstancias fácticas que precedieron la cuestión debatida en autos no se encuentran controvertidas por las partes, esto es, el incumplimiento de la destinación referida, así como que ello fue consecuencia del robo del camión patente BAU 561 que transportaba la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de importación nro. 06 033 ZFTR 001074 E.

IV.- Que la actora considera que no resulta responsable de la obligación tributaria exigida, por cuanto la pérdida de la mercadería se debió a un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor.

Por ende, corresponde dilucidar si existe responsabilidad tributaria por el incumplimiento de la operación involucrada en autos, aún cuando los supuestos responsables puedan resultar ajenos al evento dañoso.

Que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los artículos 296 y siguientes del CÓDIGO Aduanero, 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 de la ley 22.415).

Que la principal obligación que el régimen impone recae en el transportista, es decir en el empresario que asume su propia responsabilidad por la operación que compromete frente al servicio aduanero, teniendo a su cargo el deber de transportar la mercadería a la aduana de destino (de salida o interior), dentro de un plazo fijado, cuidando que arribe la misma mercadería (art. 317) y en su totalidad (art. 310), sin haber sufrido ninguna modificación ni haber sido utilizada.

Que el análisis de la normativa mencionada denota que la finalidad de las normas que regulan el presente régimen, es la de asegurar el control aduanero sobre el adecuado cumplimiento del mismo a fin de desechar la posibilidad de maniobras de sustitución de mercaderías, u otras que desnaturalicen el régimen, priorizando la renta fiscal.

Que, en relación al caso que nos ocupa, el artículo 313 del CÓDIGO Aduanero establece que "*Lo dispuesto en los arts. 310, 311 y 312, será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido*", lo que determina la responsabilidad tributaria por el faltante en tránsito, con prescindencia de la responsabilidad penal (por infracción o por delito) que pudiese corresponder si el hecho configurara infracción o contrabando. Ello así, por cuanto las posibles penas se originan en las diferencias que surgieren entre lo declarado (art. 298) y lo que resultare de la comprobación (arts. 954 y 956, inc. a), del C.A.), si no mediaran causales probadas de exculpación, pero no en el hecho de la importación para consumo irregular presumida por la ley a fines extrapenales.

Que, a su vez, el artículo 315 del citado ordenamiento legal 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 art. 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*".

V.- Que, bajo tales premisas, en lo que hace al fondo de la cuestión, a fin de resolver la presente corresponde remitirse al voto emitido por el suscripto en la causa "BRASKEM PETROQUIMICA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", Expediente Nº 31.933-A, del 4/6/2013, y sus citas, en toda su extensión, por tratarse de una cuestión sustancialmente análoga a la de autos, toda vez que la Aduana no ha desconocido el ilícito perpetrado en la especie, de la que da suficiente cuenta las constancias obrantes en las actuaciones administrativas involucradas en la litis, siendo que la denuncia policial (de fecha 30/10/2006) y el posterior aviso a la DGA (3/11/2006) han sido realizadas en tiempo oportuno, de conformidad con el artículo 308 del CÓDIGO Aduanero, y teniendo en cuenta las particularidades del caso, por lo que corresponde resolver en el mismo sentido en que lo hiciera esta Sala "F", por mayoría, con fecha 12 de junio de 2014 en el expediente N° 27.438-A caratulado "*ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA INTERMODAL S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación" y su acumulado, expediente N° 27.502-A caratulado "THONE FEDERICO S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"* -entre otros-, donde se estimó que la inmediatez a la que se refiere el artículo 308 del CÓDIGO Aduanero no puede superar las 24 horas (en el caso, la denuncia del robo del medio de transporte que derivara en una posterior desaparición de mercaderías se ha realizado en tiempo oportuno y en el mismo día en que acaeciera el ilícito denunciado, de acuerdo a lo que se desprende de fs. 2/5 de las actuaciones administrativas, que tengo a la vista, siendo que la DGA había tomado conocimiento FEHACIENTE de dicha circunstancia en fecha 3/11/2006, conforme se desprende de fs. 8 ref. Del citado expediente aduanero).

VI.- Que, en efecto, resulta cierto que la exención tributaria que establece el CÓDIGO Aduanero con relación a la destrucción o pérdida de la mercadería debido a fuerza mayor en el régimen de tránsito de importación (artículo 315 de la ley 22.415) en principio aparece limitada por la declaración que formula el párrafo final de dicha norma, en sentido que "no se considerará irremediablemente cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero".

Por ello, si se interpreta literalmente la norma, es evidente que el presunto responsable del ilícito puede

disponer de la mercadería, aunque la haya habido ilícitamente. Aunque, cabe aclarar que para acreditar tal empleo de la mercadería por un tercero no es suficiente una mera conjetura desprovista de elementos de prueba, esto es, cuando no hay respaldo fáctico de que la mercadería fue aprovechada por un tercero, esa utilización no puede presumirse.

VII.- Que, sin embargo, las normas específicas que rigen la cuestión deben ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, atento a las excepcionales particularidades de esta causa, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146; 302:813). Ello así, pues si bien es cierto que la primera exigencia de cualquier método hermenéutico en la interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, también lo es, y desde el plano normativo, la de estimar que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema a que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482; 295:1001).

Esta afirmación encuentra sólido fundamento en el tantas veces reiterado criterio jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que “...La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero además la misión judicial no se agota en ello, ya que los jueces, en cuanto servidores del derecho para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma; todo ello, a su vez, de manera que las conclusiones armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la C.N.”: de que por esas razones “...la inconsecuencia o la falta de previsión jamás se supone en el legislador, y por esto se reconoce como regla inconcusa que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas de las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto” (Fallos: 279:142, 300:1080, y 303:1041); y de que “...por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de los jueces indagar lo que ellas dicen jurídicamente.

En esta interpretación no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiere (Fallos: 303:612).

Pues bien, en el marco del indicado criterio jurisprudencial. además de la elemental razonabilidad (lógica y equidad) antes aludida, también la interpretación sistemática y la armonización de las normas en su contexto imponen inexcusablemente concluir en el rechazo del cargo aduanero formulado en autos.

VIII.- Que, en efecto, no parece justo ni razonable que se considere que quien ilícitamente se apropió de lo que no era suyo ponga en cabeza de quien sufrió el ilícito la responsabilidad tributaria, por un presunto uso, que ni siquiera se pudo determinar atribuido.

IX.- Que la razonabilidad es garantía innominada de la Constitución Nacional y, como tal, debe informar la tarea legislativa. Nótese que en la especie tampoco se dio el supuesto contemplado en los artículos 306 y 308 del CÓDIGO Aduanero.

Por ello, resulta contrario a la garantía constitucional de razonabilidad la pretensión de exigir a la víctima del delito el pago de los tributos de importación, por aplicación analógica del artículo 312 de la ley 22.415.

Que, en este aspecto, se comparte la posición del Dr. Enrique Barreira, para quién en los supuestos de sustracción, la exigibilidad del tributo recae en cabeza del ladrón y no ya en la de los responsables del régimen pues no se puede hablar de que haya habido incumplimiento de las obligaciones del régimen o negligencia en el cuidado de la cosa (v. "Código Aduanero Comentado", T. I, p. 658, Abeledo-Perrot, 2011). Asimismo, ha sentenciado al respecto la Sala I de la Alzada, en "Panamericana de Plástico", sentencia del 19/6/90, que, por aplicación analógica del art. 513 C.C., como lo había hecho la minoría del a quo en su momento, debía dispensarse al recurrente del pago de los tributos. Dijo, en efecto: "(…) De ahí que, verificada en la especie la existencia de hechos imprevisibles e inevitables que tornaban de cumplimiento imposible el deber de informar el destino de la mercadería introducida en franquicia, por la sencilla observación de que nunca llegó a destino como consecuencia del robo perpetrado, debe compartirse la conclusión de la minoría que se asienta en el mentado principio general, máxime si se tiene en cuenta, que si bien el derecho privado ha perdido la preeminencia que antes tenía sobre el derecho tributario, por los conceptos, principios, institutos y métodos con que este cuenta, no por eso esta disciplina está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho privado (…)". El mismo criterio expuso la misma Sala I de la CNACAF, en la más reciente sentencia del 20/05/10, recaída en "Industria Metalúrgica Sud Americana S.A.".

X.- Que, por lo demás, no puede dejar de señalarse que el grado de irrazonabilidad del procedimiento de marras no puede ser cubierto con ningún argumento formal, porque pretender gravar con tributos aduaneros en virtud de una presunción que la Administración no ha podido comprobar -adviértase que la carga de probarla no puede imponerse al administrado, pues constituiría una exigencia procesal de cumplimiento imposible que frustraría el derecho sustancial (en el mismo sentido, confr. Fallos: 319:2211, consid. 5°, tercer párrafo, in fine) - a aquél sujeto a quién su mercadería le ha sido robada, y por ende cabe reputar a la misma como irremediablemente perdida, es un acto manifiestamente irracional y el principio republicano (art. 1° de la Constitución Nacional) prohíbe la irracionalidad de los actos de gobierno.

XI.- Que no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco, disciplina que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones —y de las más reñidas— en diversas asambleas constituyentes, como así también, en materia específicamente aduanera, desde el inicio de nuestra historia ha dado lugar a nuestras luchas más sangrientas, las que han tenido lugar principalmente en relación a la potestad para fijar de los derechos de aduana, siendo que la resolución de dichos conflictos constituyó la condición inexcusable para concluir en la unión e integridad nacional.

Por ende, es deber de este Tribunal Fiscal, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico.

Y no se trata de perderse en discusiones de siglos pasados para reconocer que ningún acto de gobierno debe estar reñido con la racionalidad republicana y menos aún con los principios constitucionales y lógicos a que deben atenerse los poderes del Estado en esa forma de gobierno. Si bien es deber jurídico del contribuyente pagar sus impuestos y también es deber jurídico del Fisco percibirlos y exigir su cobro, nunca puede ser deber jurídico del Fisco cobrar tributos de cualquier naturaleza cuando, cómo sucede en la especie, no se ha podido verificar el aspecto subjetivo del hecho gravado (imponible), porque el Estado constitucional no puede actuar en forma contraria a los principios republicanos. A ningún ciudadano se le

podría explicar lo contrario razonablemente -es decir, que debe pagar tributos sobre una mercadería que jamás pudo disponer por haberle sido robada- y convencerlo de que es correcto percibir impuestos sin que exista una relación de causalidad adecuada, máxime cuando el interés tutelado por la normas tributarias no es el de proteger la recaudación, sino gravar la exacta capacidad contributiva presupuesta en el hecho imponible.

XII.- Que el interés recaudatorio constituye una valor esencial -al respecto no está de más recordar que ya en la Antigua Roma Marco Tulio Cicerón había sostenido que "los impuestos son los tendones del Estado"- de toda política pública en el marco de un estado constitucional y democrático de derecho, con justicia social y plena vigencia, desarrollo y efectividad de los derechos humanos, que no son sólo los derechos civiles y políticos, sino también los derechos económicos, sociales y culturales, es decir, todos los derechos que resultan fundamentales a la dignidad del hombre. Pero jamás puede ejercitarse dicho interés fiscal violentando garantías constitucionales de los administrados, como lo hacen las normas aduaneras en crisis, en virtud de una presunción legal "iuris et de iure", que no admite prueba en contrario e impide determinar la verdad de los hechos del caso, en franca contravención con el fin último y supremo de todo Tribunal que imparte justicia.

XIII.- Que no se trata en el caso de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía que estos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la misión de administrar justicia (doctrina de Fallos:302:1284; 234:482 y sus citas).

XIV.- Que, por último, no escapa al juicio del suscripto, que la adopción de criterios como el precedentemente expuesto, puede dar lugar al incremento de la modalidad delictiva comúnmente denominada como "autorobo" de mercaderías en tránsito, a fin de evitar el pago de tributos aduaneros; constituyendo una finalidad no deseada por este tribunal jurisdiccional con plenas funciones judiciales.

No obstante, corresponde hacer notar que dicha modalidad, en tanto no resulte aislada u ocasional, jamás puede realizarse sin que exista algún tipo de connivencia de las agencias del Estado, en sus diversas competencias y ámbitos propios de actuación.

Por ello, constituye un deber esencial e indelegable del propio Estado brindar un nivel adecuado y suficiente de seguridad a todos los habitantes, resguardando la integridad de quienes transitan el suelo nacional; debiendo prevenir, investigar, perseguir y, eventualmente, condenar a los autores y responsables del delito, antes que hacer caer la responsabilidad tributaria en cabeza de las víctimas.

En efecto, el deber de investigar es una obligación de medios y no de resultado, que debe ser asumida por el Estado como un deber jurídico propio y no como una simple formalidad condenada de antemano a ser

infructuosa, o como una mera gestión de intereses particulares, que dependa de la iniciativa procesal de las víctimas, de sus familiares o de la aportación privada de elementos probatorios. (Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso “Velásquez Rodríguez”. Fondo, nota 20, párr. 177; Caso “Gomes Lund y otros (Guerrilha do Araguaia)”, nota 16, párr. 138; Caso “Rosendo Cantú y otra”, nota 9, párr. 175).

XV.- Que, asimismo, tampoco el suscripto desconoce destacada jurisprudencia de este tribunal, que 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 previsoramente, 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.)” (confr. “Ardoino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/rec. de apelación”, Expte. Nº 21.775-A, sentencia de la Sala G del 6 de abril de 2009, voto del Dr. Sarli; entre muchos otros).

XVI.- Que, por lo demás, similar criterio al seguido en la litis a los fines de resolver ha aplicado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Tevelam S.R.L. (TF 22.427-A) c/ D.G.A.”, del 11de diciembre de 2012, donde señalo 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...", por lo que no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del artículo 315, segunda parte, de aquel ordenamiento; máxime cuando el Alto Tribunal ha sostenido que su jurisprudencia es obligatoria respecto de todos los tribunales inferiores, a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica en la interpretación ínsita en el principio consagrado en el artículo 116 de la Constitución Nacional, habiéndose calificado a sí misma como "intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia", como lo son, v.gr., las leyes 23.018 y 22.415 (CÓDIGO Aduanero)”.

XVII.- Que, sin perjuicio de ello, a los fines de evitar las consecuencias disvaliosas emanadas de las normas en crisis, la asunción de un seguro por parte del transportista sería de carácter puramente opcional y no legitimante, pues ya por el sólo hecho de transitar por el suelo argentino el sujeto adquiere el derecho a gozar de una adecuada preservación de espacios de libertad y movilidad común, siendo que de acuerdo al art. 19 de la Constitución Nacional ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley -en el caso contratar a su cargo un seguro contra robo-, ni privado de lo que ella no prohíbe.

XVIII.- Que, por lo demás, entiendo que en el sublite la parte recurrente ha actuado con la debida diligencia del buen hombre de negocios, haciendo todo lo posible que estuviera a su alcance para sortear la inverosímil condición en que el robo de marras la había colocado.

XIX.- Que habida cuenta las dificultades de la cuestión sometida a estudio del Tribunal y los criterios

jurisprudenciales que la resuelven de modo divergente, propicio que las costas se distribuyan en el orden causado; siendo que atento al modo en que se vota el presente, se torna inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por ello, en virtud de las consideraciones de hecho y derecho expuestas en los Considerandos que anteceden, resulta ajustado a derecho revocar la Resolución aduanera impugnada en la litis, con costas por su orden. ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Segura dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo, dejando a salvo las siguientes consideraciones.

Sin perjuicio de que advierto que en el caso la recurrente no acreditó ante esta instancia ni en sede aduanera probanza alguna relativa al cumplimiento de los deberes de custodia sobre la mercadería ingresada del extranjero, lo cierto es que tampoco se configura la "inmediatez" que exige el artículo 308 del Código Aduanero.

En efecto, según resulta del EMAIL N° 233/06 –obrante a fs. 8 ref. de las actuaciones administrativas SIGEA 12597-44-06-, el robo de la mercadería amparada por la destinación de tránsito 06033ZFTR001074E, recién se puso en conocimiento del servicio aduanero el día 3.11.06 mediante Nota AA33-2006-2251, mientras que el siniestro ocurrió –según surge del acta de denuncia que luce a fs. 2/5 de las mencionadas actuaciones- el 30.10.2006, a las 17.30 hs aprox. En consecuencia, se advierte que transcurrieron casi 4 días desde acaecido el robo hasta que se dio aviso a la Aduana, lo que no puede considerarse que cumple con el "aviso inmediato" exigido por la norma referida ut-supra.

Atento a lo expuesto, no encuentro razón alguna que me lleve a una razonable convicción como para eximir de responsabilidad tributaria a la aquí actora. Así lo voto.-

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1. Confirmar parcialmente la Resolución n° 659/12, con excepción de las percepciones por el IVA Adicional y por el Impuesto a las Ganancias, recaída en el SIGEA n° 12594-75-2007, y en consecuencia, confirmar el cargo n° 1/07 por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN PESOS CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS ($356.441,69) en concepto de tributos adeudados por la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación n° 06 033 ZFTR 001074 E.

2. Imponer las costas a las partes conforme los respectivos vencimientos, las que se estiman en un 66% a cargo de la actora y en 34% un a cargo de la demandada.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.07 14:07:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.07.07 15:47:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.07 16:22:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 16:24:33 -03:00