15.351/2024
“Tinmer SA (TF 27704-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 20 de febrero de 2026.

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 13/12/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó parcialmente la Resolución n° 998/2009 (AD PASO) dictada en la Actuación n° 12315-3042-2006, declarando que el importe del cargo n° 317/05 asciende a la suma de $ 89.981,60, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A. desde el 19/09/2005 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las coactoras. Revocó la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco (fs. 48/56 de los antec. de la causa).

Para así resolver, el voto mayoritario -conformado por la doctora Sarquis y el doctor Segura-, sostuvo que, correspondía resolver si la Resolución n° 998/2009 (AD PASO) que confirmó el cargo n° 317/05 formulado a Tinmer Do Brasil Transportes Internacionais Ltda. y al agente de transporte aduanero, Sr. José Marcelo Vischi, en concepto de tributos, con fundamento en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A., en relación a la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de Importación n° 03042TRAS056290W, se ajustaba a derecho.

Precisó que, no se encontraba discutido en autos el incumplimiento del tránsito de importación TRAS n° 03042TRAS056290W, del camión dominio IIS4001/IHI4079. Tampoco se encontraba discutido, que la accionante aducía que ello fue consecuencia del robo de la mercadería objeto de la destinación aduanera.

En dicho contexto, puntualizó que, la cuestión controvertida en la presente causa se circunscribía, entonces, a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formulaba el servicio aduanero.

Adujo que, la operación de tránsito de importación se encontraba regulada en los arts. 296 y sgtes. del C.A., y constituía un régimen en virtud del cual se autorizaba que la mercadería importada, ingresada al territorio aduanero pero que carecía aún de libre circulación en el mismo, sea transportada desde la Aduana por la que hubiere arribado hasta otra Aduana para ser sometida a otra destinación aduanera, previéndose al efecto la no sujeción a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 304 C.A.).

Expuso que, el art. 308 del C.A. establece *"Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer eficazmente el control aduanero".*

Aclaró que, el art. 315 del C.A. exime de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden" irremediablemente", no habiendo entrado al circuito económico y si se efectúa la comunicación prevista en el art. 308 del C.A. A continuación, el mismo artículo no exime del pago de tributos si la mercadería en cuestión puede potencialmente ser utilizada por un tercero.

Alegó que, no quedaban dudas de que la segunda parte del art. 315 del C.A. funcionaba como excepción a la situación planteada en la primera parte, y que el sentido de esa excepción (la posibilidad de empleo de la cosa por un tercero) comprendía especialmente a la mercadería hurtada o robada. Trataba los supuestos de siniestros en que por su naturaleza (como en el caso de autos, el robo a mano armada), pese a no poder ser recuperada por su propietario, la mercadería ingresaba a plaza de forma irregular

Indicó que, el 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). Por lo tanto, autorizó, en ese orden de ideas -en una interpretación extensiva del plexo normativo-, la posibilidad de la presentación de prueba en contrario, más allá de aquélla que se encontraba dirigida a derribar el presupuesto que la condicionaba -eso era, que pueda ser (al menos) potencialmente utilizada por un tercero-.

Sostuvo que debía entenderse que el robo o hurto de la mercadería constituían contingencias que no eran ajenas a la operatoria de transporte, y si bien podían considerarse como caso fortuito o fuerza mayor, en el caso que la mercadería pueda ser utilizada por un tercero, dicho hecho no operaba, *per se,* como eximente de la responsabilidad tributaria, sino que debía probarse, en la especie, el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa ritual, como así también el debido cuidado de la mercadería.

Al respecto, agregó que, debía tenerse presente que se trataba de mercaderías de origen extranjero sujeta al pago de tributos, y que la presunción establecida en el art. 315 *in fine* del C.A., encontraba su fundamento en la necesidad de evitar que con el régimen de importación de tránsito se perpetren maniobras que afecten la renta fiscal.

Consideró que, pretender que debe ser la Aduana quien debe demostrar el no cumplimiento de las obligaciones de los sujetos responsables por la existencia de caso fortuito o fuerza mayor o la acreditación del no cumplimiento de sus deberes de custodia respecto de la mercadería introducida, poniendo en su cabeza la carga negativa de la prueba, implicaría en razón de la cantidad y magnitud de las operaciones que se realizaban en el ámbito del país, imponerle una obligación de cumplimiento extremadamente dificultosa y la inexistencia de la presunción misma dispuesta por el legislador para todo aquél que acreditase un robo.

Destacó que, por lo demás, la recurrente se encontraba en mejores condiciones de probarlo. Era por ello, que las normas vigentes, de la manera más adecuada a la lógica y a la razón, imponían esa carga -*onus probandi*- de demostrar el cumplimiento de las

obligaciones, a los propios beneficiarios de los regímenes de importación o de exportación.

Añadió que, si bien la CSJN en "Tevelam S.R.L." estableció que *"si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas que fue comunicado a las autoridades (...) no cabe responsabilizar a la actora por el pago de los tributos..."*, cabía destacar que dicha premisa lógica procedía, justamente, de diversas aristas fácticas del caso, como fue, en especial, la demostración por la parte actora en las instancias previas (debiendo destacarse la prueba en sede aduanera) del contundente cumplimiento de sus deberes de cuidado y custodia de la mercadería proveniente de zona extranjera, que implicó, sobre el caso particular y a partir de allí, naturalmente, la inversión de la carga de la prueba hacia el Fisco a fin de desvirtuar ello último.

Ponderó que, en ese marco conceptual, correspondía analizar los hechos en razón de las probanzas que fueron arrimadas a esos autos.

Señaló que, conforme surgía de las actuaciones administrativas, los esfuerzos probatorios de la parte actora se limitaron al aviso efectuado a la Aduana informando el robo del medio de transporte y el agregado de la copia de la denuncia policial (fs. 1/2 de los ant. adm.).

Apuntó que, el aviso a las autoridades aduaneras fue efectuado recién en fecha 26/08/2003, la denuncia policial se realizó el 24/08/2003 y el robo se produjo el 23/08/2003 (de conformidad con lo declarado en la denuncia), cuando el Código Aduanero al regular el régimen en trato -y particularmente la interrupción del tránsito por un siniestro, en ese caso el robo a mano armada del camión- requería de una necesaria inmediatez en la comunicación del hecho al servicio aduanero.

Por lo tanto, consideró que, no fue cumplido el requisito de dar aviso inmediato a las autoridades aduaneras, tal como lo exigía el art. 308 del C.A.

En ese entendimiento, puso de relieve que, la recurrente no acreditó ante esa instancia ni en sede aduanera, probanza alguna que pudiese a una razonable convicción de eximirla de la responsabilidad tributaria, ni se habían reunido los extremos de hecho y

prueba convocados en el fallo “Tevelam S.R.L.”, por lo que no correspondía al caso su aplicación. En efecto, no se encontraba debidamente acreditado que la actora haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la carga que se exigían en el precedente citado, ya que no indicó qué medidas adoptó para resguardar la carga en tránsito, ni aportó prueba alguna al respecto.

En otro orden de ideas, afirmó que, la cuestión tributaria nada tenía que ver la cuestión penal en la que se investigue el delito de contrabando porque, por disposición de ley, se había puesto a los beneficiarios del régimen del tránsito como responsables de la exigencia tributaria, y esos eran los sujetos pasivos de dicha obligación (art. 312 C.A).

En relación a los sujetos que debían responder por los tributos adeudados, manifestó que, el art. 312 del C.A. considera al transportista y a su agente de transporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias, mientras que al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen como responsables subsidiarios de esas obligaciones, con independencia de la situación de quienes realizaron los actos ilícitos que originaron el caso fortuito o la fuerza mayor, es decir, sin perjuicio de que el hecho gravado haya sido realizado por otro.

En este estado del análisis, con relación a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias que se reclamaban en estos autos, señaló que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “Cladd ITA SA c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que *“(...) a partir del momento en que venció el término para presentación de 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”.*

Apuntó que, resultaba de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hacía referencia la CSJN había precluido, correspondía revocar la exigencia formulada por la Aduana respecto de los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas al Fisco.

En virtud de lo expuesto, correspondía modificar la determinación tributaria de fs. 32/33 de las act. adm., a la suma de $ 89.981,60, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA. Precisó que, sobre el importe nominal de los tributos adeudados procedía el pago de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero. Los intereses debían computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del respectivo cargo a la coactoras que databa del 02/09/2005 (ver constancias de fs. 34/35), es decir, desde 19/09/2005 hasta la fecha de efectivo pago

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 7/03/2024 interpusieron recuro de apelación las coactoras, expresando agravios el 27/03/2024 (fs. 61/81 de los antecedentes de la causa), los que no fueron replicados por la parte contraria.

Sostiene la recurrente que no asiste razón para condenarla al pago de los tributos (Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A.) que gravan la mercadería ingresada al territorio aduanero irregularmente, a raíz del robo acaecido, hecho que se presentó ante su parte como una “fuerza mayor irresistible”.

Advierte que el siniestro ocurrió el 23/8/2003 y fue denunciado el día posterior por acta de procedimiento N°00.005.2872.003 del día domingo 24/8/2003. A partir de dicha acta, el día siguiente lunes 25/8 su parte consiguió la certificación de causa que obra agregada a fs. 2 de las actuaciones administrativas, la que recién tuvo en su poder el día siguiente 26/8, fecha en que la acompañó a la aduana de salida y la aduana de destino informando lo acontecido. Claro está que en el año 2003, no se manejaba la celeridad informática que se maneja hoy día, y más aún cuando el hecho delictivo aconteció en la Ciudad de Mendoza y esta parte no estaba en el lugar del hecho y dependía de que el chofer le hiciera llegar la documentación necesaria, por lo cual apenas la tuvo en su poder la acompaño a las multinotas presentadas ante las respectivas aduanas.

Indica que, no surge de autos que el servicio aduanero haya ejercido las funciones de investigación que le competen, sin perjuicio de lo cual, si formuló cargo contra su parte, lo que motivó el recurso de impugnación presentado en sede administrativa.

Alega que, la comunicación exigida por el art. 308 del C.A. es indispensable a los fines de un ejercicio eficaz del control aduanero, y como surge de la compulsa de lo actuado, las facultades de control de la Aduana no se vieron obstaculizadas por el obrar de su parte, muy por el contrario, su parte cumplió con la comunicación exigida por el art. 308 del C.A.

Expone que, en tales condiciones, resulta completamente inaceptable que la aduana lejos de cumplir con el deber investigador a su cargo, condene de antemano a su parte, manifestando que resulta irrelevante, a los fines tributarios, la mayor o menor acreditación del hecho y que luego sea un órgano especializado como el Tribunal Fiscal quien confirme dicho criterio.

Considera que, pareciera en vano los recursos y tiempo sacrificado a fin de obtener la producción de la prueba del delito de contrabando, planteando revocatorias en sede administrativa, solicitando incasables veces libramientos de oficios ante el Tribunal Fiscal y diligenciado prueba cuya producción fue concedida tardíamente.

Concluye entonces, que el juez administrativo condena de antemano en base a una decisión dogmática que va en contra de la amónica interpretación de la normativa aplicable y del espíritu de la ley; mientras que los jueces especializados en la materia -jueces del Tribunal Fiscal de la Nación- condenan en base a una premisa que no resulta ajustada a la realidad de los hechos, lo que da cuenta de la manifiesta arbitrariedad en el caso de autos y de la inacción del Estado, que luego utiliza como fundamento para arribar a la condena.

Postula que, como ha quedado dicho, no se ha puesto en duda que el robo de un camión que transporta mercadería extranjera bajo el régimen de tránsito de importación (art. 296 Cod. Aduanero) configura contrabando que encuadra en la figura del Art. 864 inciso a) del Cód. Aduanero.

Sin perjuicio que en el presente caso haya fallado la doble jurisdicción que rige en materia de contrabando, lo cierto es que en nuestro derecho el contrabando, que implica la importación irregular de mayor gravedad en materia aduanera, constituye un hecho gravado por los derechos de importación, pues *“la importación para consumo es un hecho que tanto puede producirse en forma lícita como ilícita*” (Alsina,

Basaldúa, Cotter Moine “Código Aduanero, Comentarios - Antecedentes Concordancias*”,* Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1985, T° IV pág. 166*).*

Aduce que, para determinar la identidad de estos deudores del Fisco, la Aduana tiene el deber de instruir un sumario, en forma paralela al que instruye la justicia, con el fin de investigar los hechos y determinar los alcances de la obligación tributaria. Así lo disponen el art. 1026 inc. b) que le atribuye a la aduana el carácter de juez en los aspectos patrimoniales del contrabando, y el art. 1121 inciso b) que ordena al administrador a que sustancie *“la causa fiscal tendiente al cobro de los tributos”* y la aplicación de las penas allí referidas.

Tanto la Aduana como el Tribunal Fiscal de la Nación erróneamente, entendieron que la cuestión tributaria nada tenía que ver con la cuestión penal en la que se investigaba el delito de contrabando, porque por disposición de ley, se habría puesto a los beneficiarios del régimen de tránsito como responsables de la exigencia tributaria cuando la mercadería podía ser utilizada por un tercero, siendo estos los sujetos pasivos de la obligación. Ello, prueba que su parte ya estaba condenada de antemano, por ello surge evidente el desistimiento de la prueba informativa y la desestimación de la prueba documental, que resultaban imprescindibles para la resolución del presente.

Ello da cuenta de la errónea aplicación del art. 312 del C.A. a este caso, desechando cualquier otra interpretación conforme a derecho y teniéndoselas por desistida de la prueba que estaba produciéndose, siendo que la misma no hubiese cambiado la configuración que tenían en mente.

Resalta que no quedó acreditado en autos que el servicio aduanero haya adoptado, ni al momento de tomar conocimiento del hecho del robo (en virtud de las comunicaciones efectuadas) ni aún al llevar a cabo el procedimiento de impugnación, medida alguna tendiente a constatar las circunstancias del siniestro que pudiera haber puesto de manifiesto la supuesta falta de diligencia de esta parte.

En tales condiciones, estima que, parece en vano la defensa presentada en sede administrativa como así también la interposición del respectivo recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siendo que el juez administrativo condena de antemano en base a una decisión dogmática que va en contra de la

amónica interpretación de la normativa aplicable y del espíritu de la ley; mientras que los jueces especializados en la materia -jueces del Tribunal Fiscal de la Nación- condenan en base a una premisa que no resulta ajustada a la realidad de los hechos, lo que da cuenta de la manifiesta arbitrariedad en el caso de autos y de la inacción del Estado, que luego utiliza como fundamento para arribar a la condena.

Resulta inadmisible que no se condene la omisión y pasividad de los órganos estatales y si se condene a su parte considerando que no resulta aplicable la doctrina emanada de un fallo dictado por nuestro Máximo Tribunal, más precisamente la doctrina de “Tevelam”, sentencia del 11/12/12 (*Fallos* 317: XLVI).

Destaca que, contrariamente a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, la doctrina emanada por nuestro más Alto Tribunal en la causa 317.XLVI “Tevelam S.R.L. (TF 22.427-A) c/ DGA” de fecha 11/12/2012, resulta completamente aplicable al caso de autos.

En efecto, tal como surge de las constancias obrantes en la causa, el chofer fue víctima de un hecho de violencia lamentable, poniéndose en riesgo su integridad física y psíquica.

En este sentido, entiende que, poner en cabeza de su parte la imposibilidad de alegar que la mercadería no se encuentra irremediablemente perdida ante la “posibilidad” de que pueda ser utilizada por un tercero como pretende la Aduana y el Tribunal Fiscal de la Nación, es lo mismo que decir que el Estado ampara la “utilización, venta o mejor destino” de mercadería robada.

Apunta que, no se encuentra probado que se hayan dado en el presente ninguno de los supuestos enumerados en la doctrina emanada del precedente citado a fin de responsabilizar a su parte por los tributos pertinentes. Es decir, no existió descuido del control de la carga, ni ninguna conducta que indicara connivencia con el hecho delictual, muy por el contrario, cumplieron con la comunicación dispuesta por el art. 308 del C.A.

En este sentido, aclara que, en primer lugar, en el caso “Tevelam” nunca se dijo que para que se consideren cumplidos adecuadamente los deberes de custodia, se debió haber contratado un servicio de custodia.

Afirma que, lo que deja asentado la doctrina del precedente citado es que se deben dar los siguientes extremos: que el hecho haya sido oportunamente denunciado; que la mercadería carezca de libre circulación en el territorio aduanero; que a causa del acto delictivo no se haya cumplido con el tránsito de importación, y que no obstante el siniestro, se hayan cumplido todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario, extremos que se encuentran cumplidos en el presente caso. En este sentido, la Aduana no probó -como era su obligación frente al incumplimiento que alega- que se hubiera descuidado el control de la carga, el apartamiento del itinerario fijado por la autoridad aduanera, o bien alguna otra conducta que pudiera indicar la connivencia con el hecho de la sustracción.

Pondera que, el transportista en el momento del robo se encontraba cumpliendo con el itinerario que le había asignado la Aduana en tiempo y forma. En efecto, el robo ocurrió en el segundo día de su recorrido y en uno de los lugares fijados por aquel.

En ese orden de ideas, manifiesta que, se debe tener en cuenta que el ilícito constituyó una fuerza física irresistible que impidió cabalmente el cumplimiento de la norma aduanera, pero debemos puntualizar que *"...los hechos de terceros, inclusive los delictuosos, son susceptibles de constituir fuerza mayor..."* (*Fallos* 304:661). Razón ésta, por la cual, no es su parte responsable por el pago, se debió dilucidar la verdad respecto del hecho penalmente reprochable y que configuraría contrabando, robo a mano armada, privación ilegítima de la libertad, entre otros delitos y es en cabeza del malhechor que está la obligación tributaria. No caben dudas que en el presente caso se dan todos y cada uno de los requisitos establecidos en la doctrina de este más Alto Tribunal, por lo cual corresponde su aplicación.

Esgrime que, el Tribunal Fiscal de la Nación, sólo podría haber llegado a la resolución adoptada en razón de una incorrecta interpretación del juego de los arts. 310, 311, 312y 315 del Código Aduanero.

Destaca que, en el caso que nos ocupa, resulta claro que el hecho gravado se produjo y en consecuencia resultan aplicables los tributos correspondientes. Sin embargo, el sujeto pasivo del tributo ya no es el transportista o su agente de transporte aduanero; puesto que el

caso fortuito no desaparece. Al respecto cabe preguntarnos: ¿Qué más invencible para la voluntad del transportista que un asalto a mano armada en la soledad de la ruta?

Pone de relieve que, la sentencia apelada confunde el objeto del art. 315 del Código Aduanero, que establece la no-aplicación de los derechos de importación a la mercadería irremediablemente perdida (que no es aplicable a este caso, pues es susceptible de ser empleada en el territorio aduanero por un tercero ajeno al transportista), con el hecho de que, aun existiendo hecho gravado, el sujeto pasivo del mismo sea el transportista, lo que es un grave error.

En este orden de ideas, no cabe duda que los responsables tributarios son los sujetos a los que refiere el art. 782 del C.A. que, en armonía con lo dispuesto por el art. 315 *in fine,* son quienes deben hacerse cargo de las obligaciones aduaneras del caso.

Aduce que, en sentido contrario a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, los arts. 310, 311 y 312 del Código Aduanero (que prevén la no sujeción al tributo por pérdida irremediable de la mercadería, el “faltante” en el tránsito y la falta de llegada del medio de transporte a la aduana de destino), no resultan aplicables al presente caso, en el cual no hubo “faltante” sino “robo” en concurso ideal con el delito de contrabando, para el cual se contemplan otros responsables tributarios que se encuentran expresamente indicados en el art. 782 del mismo ordenamiento. Si contrariamente surge que no ha habido dolo ni culpa del transportista o agente de transporte porque la sustracción de la mercadería a él confiada se debió al hecho de un tercero (robo con violencia armada, en el caso) por el cual no debe responder, nos encontramos ante otro escenario, en el cual el instituto del faltante como “situación” cuya causa es desconocida, ha sido superado, por lo cual no resultan aplicables los supuestos de faltantes contemplados en el Código Aduanero tal como entiende al sentenciar el Tribunal Fiscal de la Nación.

Agrega que, por su parte, el art. 312 del C.A, en lo referente a la perdida de mercadería en tránsito dispone que *“...se considerará al transportista o a su agente,* ***en su caso,*** *como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias...*”. Así, la frase “en su caso” tiene como objetivo -de acuerdo a lo que quiso decir el

legislador- distinguir situaciones y no atribuir de manera sencilla y simplista la responsabilidad por el pago de tributos a quien no lo es.

Asimismo, se agravia por la forma en que fueron impuestas las costas, siendo que el Tribunal Fiscal de la Nación acertadamente resolvió revocar los montos exigidos en concepto de IVA Adicional, e Impuesto a las Ganancias, por carecer la D.G.A. de facultades para exigir dichos tributos, por lo cual, entiende que no habría circunstancia que amerite apartarse del principio objetivo de derrota en materia de costas, en cuanto a los tributos revocados.

Considera que, teniendo en cuenta que no se ha podido averiguar si las investigaciones por delito de contrabando han determinado quien ha sido la persona que ha ingresado clandestinamente la mercadería al circuito económico interno y, por ende, quien es el verdadero importador, así como tampoco se ha determinado si la mercadería ha sido encontrada, los cargos formulados resultan prematuros, careciendo el Administrador de Aduana de competencia para la pretensión cursada.

Recuerda que en materia de delito de contrabando hay una “doble jurisdicción”. Conforme al Art. 1026 inc. b) Código Aduanero, es el propio administrador quien debe impulsar la investigación a los fines patrimoniales.

A pesar de que su parte no haya planteado dicho argumento con anterioridad, el mismo no podrá ser desoído atento que la incompetencia es un vicio de orden público cuya comisión fulmina con nulidad absoluta e insanable al acto, lo que lo hace imprescriptible e incluso declarable de oficio por los jueces; como ocurre en autos.

En subsidio, para el caso en que se acogiera el derecho de su parte y se consideraran de aplicación las disposiciones contempladas en el art. 312, solicita que se decrete la no aplicación de los derechos de importación y tasa de estadística por tratarse de mercadería intramercosur y procedente de Chile, por lo cual el beneficio de la franquicia del Mercosur debería alcanzarla.

III.- Que, de manera inicial debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten

para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que, así las cosas, la cuestión litigiosa involucrada en autos se centra en determinar si se ajusta a derecho la resolución n.º 998 (AD PASO) por medio del cual la División Aduana de Paso de Los Libres (Provincia de Corrientes) confirmó el cargo nº 317/05 y por consiguiente condenó a las actoras al pago de un monto $161.445,36, en concepto de tributos adeudados.

V.- Que precisado ello, a efectos de una mejor compresión de la cuestión, cuadra referir que la destinación suspensiva de tránsito de importación es aquella en virtud de la cual la mercadería importada, que careciera de libre circulación en el territorio aduanero, puede ser transportada dentro del mismo desde la Aduana por la que hubiera arribado hasta otra Aduana, para ser sometida a otra destinación aduanera (conf. artículo 296 del Código Aduanero).

En caso de autorizarse el tránsito de importación por vía terrestre, deberá otorgarse una garantía a favor del servicio aduanero, tendiente a asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone (conf. artículo 303 del Código Aduanero).

La importación de la mercadería conforme el régimen bajo referencia, no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (conf. artículo 304 del Código Aduanero).

Cuando algún siniestro produjera el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrara 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 permitieran ejercer eficazmente el control aduanero (conf. artículo 308 del Código Aduanero).

En los supuestos previstos, entre otros, en el artículo 308 que se acaba de referir, el servicio aduanero, a pedido del interesado y previa evaluación del hecho, podrá declarar la suspensión del curso del plazo acordado para cumplir el transporte, por el período necesario para superar el impedimento aludido (conf. artículo 309 del Código Aduanero).

Cuando faltara mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallara 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 (conf. artículo 310 del Código Aduanero).

Transcurrido el plazo de un mes, contado a partir del vencimiento del que hubiera sido acordado para el cumplimiento del tránsito sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación arribara a la Aduana de salida o interior, según correspondiera, se hallara 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 (conf. artículo 311 del Código Aduanero).

En los supuestos previstos en los artículos 310 y 311, que se acaban de reseñar, 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 tuvieran 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 (conf. artículo 312 del Código Aduanero).

Lo dispuesto en los artículos 310, 311 y 312 referenciados, será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido (conf. artículo 313 del Código Aduanero).

La mercadería deteriorada o destruida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiera sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 debe considerarse, a los fines de otras destinaciones de importación, en el estado en que ella se encontrare, siempre que la causal invocada se acreditare debidamente a satisfacción del servicio aduanero (conf. artículo 314 del Código Aduanero).

En cambio, la mercadería irremediablemente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiera sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 del Código Aduanero, no está sujeta a

los tributos que gravaran su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acreditara debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero (conf. artículo 315 del Código Aduanero).

VI.- Que las normas reseñadas, que regulan el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, tienen por objeto asegurar el control aduanero sobre el adecuado cumplimiento de aquel, a fin de desechar la posibilidad de maniobras de sustitución de mercaderías, u otras que desnaturalicen el régimen, priorizando la renta fiscal.

En suma, la mera probabilidad de que la mercadería pueda ser aprovechada por un tercero, determina -*a priori*- la responsabilidad de los sujetos previstos en el artículo 312 del Código Aduanero por el pago de los tributos; quienes asumieron los riesgos inherentes a la actividad y, a tal fin, pudieron, entre otras opciones, haber contratado una póliza de seguro contra robo para mitigar las consecuencias económicas del siniestro (conf. Sala V del Fuero, en autos 7011/2022 *"Allendes Cavallera, Alfonso (TF 29.911-A) y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 14/7/2022 y sus citas).

En efecto, la finalidad de la exigencia de pago por la mercadería perdida como consecuencia del robo (del mismo modo que lo exige el artículo 360 del Código Aduanero para los casos de mercadería totalmente destruida o irremediablemente perdida por caso fortuito o fuerza mayor, durante su permanencia bajo el régimen de exportación temporaria), es la de proteger la renta aduanera, previendo los perjuicios del erario público por su posible utilización en razón de un ingreso que ha resultado ilegítimo (conf. Sala III del Fuero, en autos 5132/2023 "*Cooperativa Dos Transportadores de Carga de Uruguayana (TF 38.005-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 5/3/2024 y sus citas).

VII.- Que precisada la plataforma fáctica y normativa involucrada en la especie, se advierte que, a los fines de la dilucidación del caso, cuadra seguir la doctrina que emana del pronunciamiento

dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "*Tevelam SRL (TF 22.427-A) c/Dirección General de Aduanas*" (*Fallos* 335:2549).

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal, señaló que:

-la destinación suspensiva de tránsito de importación permite que la mercadería importada, y que carece de libre circulación en el territorio aduanero, pueda, no obstante, ser transportada dentro de dicho territorio, desde la Aduana por la que arribó hasta otra Aduana, para ser sometida allí a otra destinación (conf. artículos 296 y siguientes del Código Aduanero);

-la mercadería introducida bajo el régimen bajo referencia no se encuentra alcanzada por los tributos que gravaran la importación para consumo, con excepción de las tasas retributivas de servicios, ni por las prohibiciones de carácter económico (conf. artículos 304, 305 y 613 del Código Aduanero);

-la obligación principal que el régimen impone es la de transportar la mercadería hasta la Aduana de destino, de forma tal que a ésta llegaran los mismos bienes que partieron de la Aduana de procedencia (conf. artículo 317 del Código Aduanero), es decir, la totalidad de la mercadería documentada (conf. artículo 310 del Código Aduanero);

-cuando faltara mercadería sometida al régimen bajo examen, o bien, cuando transcurriera el plazo de un mes a partir del vencimiento del que hubiera sido otorgado para cumplir el tránsito sin que el medio de transporte arribara a la Aduana de salida (conf. artículos 310 y 311 del Código Aduanero), se presume, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería ha sido importada para consumo; en cuyo supuesto, el mencionado cuerpo legal asigna el carácter de deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias al transportista o su agente, en su caso, y establece como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieran 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 (conf. artículo 312 del Código Aduanero).

-el artículo 315 del Código Aduanero prevé que 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 arto 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 acreditara debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero;

-el régimen de destinación suspensiva reposaba, básicamente, en dos pilares: i) en la presunción consistente en que los bienes que no arribaron a la Aduana de destino se hallan en el país y han sido incorporados al circuito económico sin el pago de los correspondientes derechos; y ii) en la responsabilidad por el pago de los tributos que gravaran la nacionalización de la mercadería, en calidad de deudores principales o de responsables subsidiarios, de quienes tienen una relación directa y estrecha con los bienes ingresados al país (conf. Considerando 7°);

-si bien el legislador expresó en términos contundentes que las presunciones de los artículos 310 y siguientes del Código Aduanero no admitirían "prueba en contrario", lo cierto es que aquél morigeró esa regla en ciertos supuestos (con respecto a la mercadería deteriorada, destruida o irremediablemente perdida), pues admitió la justificación de faltantes originados en esas circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables, y consagró la no sujeción -parcial o total- a los tributos que gravaren la importación para consumo (conf. artículos 306, 308, 314 y 315, primer párrafo, todos del Código Aduanero; conf. Considerando 8°);

-el artículo 315 del Código Aduanero distingue la hipótesis de la mercadería "irremediablemente perdida por algún siniestro" ocurrido durante su transporte, en alusión a la que no tiene posibilidad alguna de utilización en el mercado interno, y por ende, no se la sujeta al pago de los tributos que gravaren la importación para consumo (conf. su primer párrafo), de aquella otra en que la mercadería no puede considerarse "irremediablemente perdida", pues pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un

tercero (conf. su segundo párrafo); situación que parece aludir a los supuestos de hurto, o de robo (conf. Considerando 9°);

-mal podía considerarse que, cuando la mercadería se hallara irremediablemente perdida porque ha mediado una sustracción -y por el solo hecho de que aquélla pudiera ser utilizada por un tercero- no existiera 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 (conf. Considerando 10, primer párrafo);

-cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de su texto, condujera a resultados concretos que no armonizaran con el ordenamiento jurídico restante o alcanzara consecuencias reñidas con los valores tutelados por aquel, la interpretación ha de integrarse al conjunto armónico del referido ordenamiento (conf. Considerando 10, segundo párrafo); y

-los textos legales no deben ser considerandos a los efectos de establecer su alcance y sentido aisladamente, sino como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, teniendo en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida por aquéllos, y adoptando un sentido que concilie y deje a todas sus disposiciones con valor y efecto (conf. Considerando 10, segundo párrafo).

Con asiento en estas consideraciones, el Máximo Tribunal entendió, en lo que respecta al robo de mercadería, que una interpretación prudente y respetuosa de los principios precedentemente referidos, acorde, por lo demás, con el criterio fijado por el Tribunal en materia de presunciones *iuris et de iure* (*Fallos*: 333:993), llevaba a distinguir la situación de quien hubiera descuidado el control de la carga que conducía hacia la Aduana de destino, se apartara del itinerario fijado por la autoridad aduanera, o bien, incurriera en alguna conducta que pudiera indicar la connivencia con el hecho de la sustracción, en cuyo caso no podría alegar una razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible, de la de quien hubiera cumplido con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería

durante su itinerario y padecía un robo agravado por el uso de armas (conf. Considerando 11).

En este contexto, concluyó que si no se probaba un incumplimiento de los deberes de custodia, ni se desacreditaba el hecho del robo con armas que fuera comunicado a las autoridades en los términos del artículo 308 del Código Aduanero, no correspondía responsabilizar al particular por el pago de los tributos en los términos del artículo 315, segunda parte, del Código Aduanero (conf. Considerando 12).

VIII.- Que si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. CSJN, *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 *"Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/proceso de conocimiento"*, sent. del 28/11/2019 y su cita; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

IX.- Que a esta altura, cuadra resaltar que no se encuentra controvertida ni caben dudas respecto la configuración del hecho imponible (conf. artículo 636 del Código Aduanero), al no haber arribado la mercadería a la Aduana de destino a fin de efectuar la desconsolidación pertinente (conf. artículos 310 y 311 del Código Aduanero); resultando -en cambio- materia de debate si corresponde eximir del pago de tributos a los responsables previstos en el artículo 312 del Código Aduanero.

A efectos de dar respuesta a ello, corresponde evaluar las constancias de la causa a la luz de los lineamientos resultantes del

precedente "*Tevelam SRL*", que se acaba de reseñar, en particular la distinción a realizar conforme su Considerando 11, entre quien descuida el control de la carga que conduce hacia la Aduana de destino, se aparta del itinerario fijado por la autoridad aduanera, o bien, incurre en alguna conducta que pudiera indicar la connivencia con el hecho de la sustracción -en cuyo caso no podría alegar una razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible-, de la de quien ha cumplido con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario y padece un robo agravado por el uso de armas como el denunciado en estas actuaciones.

De este modo, la posibilidad de eximir a las actoras de hacer frente a la carga tributaria, se encuentra supeditada a la corroboración de las exigencias previstas en el artículo 308 del Código Aduanero, oportunamente reseñado, como así también de los deberes de custodia respecto de la mercadería (conf. Considerando 12 del fallo "*Tevelam SRL*", *op. cit.*).

Así las cosas, en la medida en que la titular de la mercadería alegó que, en la especie, habría acontecido un hecho fortuito con aptitud suficiente para exceptuarla de la obligación tributaria, le correspondía demostrar los extremos que harían procedente tal circunstancia (conf. arg. artículo 377 del CPCCN).

X.- Que, a efectos de justificar la dispensa requerida, que determinaría la anulación del cargo aduanero, Tinmer SA acompañó:

i) la denuncia policial, formulada el 24/08/2003, por medio de la cual el chofer del camión, señor Valmir Antonio Ghisleni, marca Volvo, modelo 1984, color blanco, dominio IIS-401 y el semi color blanco con una franja de color naranja sin inscripción, dominio IHI-4079 que transportaba la mercadería, sostuvo, en resumidas cuentas, que el 23/08/2003 a las 21 hs. aproximadamente habría sido víctima del robo del rodado en cuestión; delito que habría acontecido en San Martín, Provincia de Mendoza, cuando ingresó a la Estación de Servicio Guerrero sito en la ruta 7, ignorando el km (conf. fs. 1 del expediente 149.567 "N.N. p/Robo agravado en perjuicio de Valmir Antonio Ghisleni", acompañado como prueba a fs. 112/113).

En cuanto a los detalles del suceso, indicó que *"al descender del camión ya que tenía que realizar una llamada a su familia*

y cuando regresa es que se le pone a la par una camioneta trafic color blanca con cuatro individuos, de la misma descienden tres individuos los cuales solo vi que uno tenía arma de fuego y me amenaza después a punta de cañón me obligan a subir a la parte trasera del camión mientras que en la cabina iban estos tres sujetos. Dejo constancia que estos sujetos me pusieron una capucha por lo que no les pude ver el rostro, además estos sujetos le decían que se mantuvieran callado que ellos solamente querían la carga y que el camión lo iba a encontrar, anduvieron toda la noche paraban un rato y después continuaban con la marcha. Hoy en la mañana alrededor de las ocho de la mañana me dijeron que me bajara, al descender del camión me encuentro que estaba en la terminal de ómnibus de San Martín (…)" (sic).

ii) la nota del 26/08/2003, por medio de la cual el agente de transporte aduanero, señora Viviana Piastrellini, informó al servicio aduanero del robo del medio de transporte patente IIS4001-IHI4079 de la empresa Coop. de Transporte Rodoviario de Cargas Pampa Ltda., involucrado en autos (conf. fs. 1 del expediente administrativo AFIP 12315-3042-2006).

XI.- Que evaluadas las pruebas rendidas a la luz de la sana crítica (conf. artículo 386 del CPCCN), a entender del Tribunal, en el caso, no se presentan las especiales circunstancias que llevaron al Alto Tribunal en el citado precedente a morigerar los efectos de la presunción legal contenida en el artículo 315 del Código Aduanero y eximir a los responsables del pago de tributos; resultando pertinentes las observaciones y objeciones propiciadas al respecto por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Al punto, adviértase que, en autos "*Tevelam SRL*", *op. cit.*, no se encontraba controvertido que junto al camión que fue robado, lo acompañaba en calidad de custodia otro vehículo -contratado por la allí recurrente- que también fue objeto de un robo con armas, que no se había apartado del itinerario establecido ante la autoridad aduanera y que de ningún modo su conducta autorizaba a sospechar grado alguno de connivencia con el delito, habiendo sido todo esto demostrado acabadamente por la interesada en obtener la dispensa tributaria.

En cambio, en el caso en examen, por un lado, el camión carecía de custodia satelital u efectuada por otro vehículo y, por

otro lado, de la propia denuncia policial surge que el chofer habría descendido del vehículo en una estación de servicio a fin de efectuar una llamada telefónica a su familia, sin indicar motivo de urgencia alguna.

De este modo, según la prueba acompañada, al tiempo del siniestro, la seguridad de la mercadería reposó exclusivamente en el chofer del camión que la transportaba; extremo que impide considerar cumplimentado el especial deber de custodia examinado por el Alto Tribunal en autos *"Tevelam SRL"*.

En efecto, tal como señala el voto mayoritario del organismo jurisdiccional administrativo, no se encuentra debidamente acreditado que la actora haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la carga que se exigían en el precedente citado, ya que no indicó qué medidas adoptó para resguardar la carga en tránsito, ni aportó prueba alguna al respecto.

Lo expuesto, sumado a la falta de inmediato aviso del siniestro (conf. artículo 308 del Código Aduanero), revela la falta de prueba suficiente y convincente tendiente a acreditar los extremos que justificarían la exención del pago de tributos ante la configuración del hecho imponible.

Por tanto, en la medida en que Tinmer SA no aportó prueba que revele, con la suficiencia requerida según el precedente del Alto Tribunal, el cumplimiento de los deberes inherentes a la custodia de la mercadería en tránsito por el territorio aduanero nacional durante su itinerario (como podría ser el contratar un servicio de seguridad de custodia o de control satelital o personal, como recaudo demostrativo de un actuar previsor en resguardo de la integridad de la mercadería), pesando sobre su parte tal carga, lleva a tener por no acreditados los recaudos que justificarían eximir a los responsables del pago de los tributos reclamados por el servicio aduanero.

En igual sentido, al margen de las particularidades propias de cada caso, se ha pronunciado esta Sala *in re:* expte.: n° 29.879/2023, "Braskem Argentina SA (TF 29.783-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sent. del 17/05/2024 y la Sala III del Fuero, en autos 63.161/2019 *"Servimex SACI 25619-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 18/8/2021; entre otros.

En consecuencia, por lo hasta aquí expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación de la actora y confirmar en todos sus términos el pronunciamiento apelado.

XII.- Que no corresponde tratar las manifestaciones de la recurrente vinculadas a que: (i) los cargos formulados resultan prematuros, careciendo el Administrador de Aduana de competencia para la pretensión cursada y (ii) se decrete la no aplicación de los derechos de importación y tasa de estadística, por tratarse de mercadería intramercosur y procedente de Chile, por lo cual el beneficio de la franquicia del Mercosur debería alcanzarla; toda vez que dichas cuestiones no formaron parte del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (arg. art. 277 C.P.C.C.N. y 1145 del C.A.).

XIII.- Que, en cuanto a las costas de la instancia anterior, cabe señalar que en tanto el TFN, impuso los accesorios por la revocación de los conceptos IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias al Fisco Nacional, no se advierte agravio alguno en cabeza de la actora.

Respecto de las costas de esta instancia se imponen a la actora vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (conf. artículos 68, primera parte del C.P.C.C.N. y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación de la actora y confirmar en todos sus términos el pronunciamiento del TFN de fecha 13/12/2023, con costas (conf. artículos 68, primera parte del C.P.C.C.N. y artículo 1163 del Código Aduanero).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 20/02/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39283346#489344990#20260220073529053