Causa nº 46997/2017, "GRAVENT SA (TF 31331-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"
AM

En Buenos Aires, a los días del mes de del año dos mil diecinueve, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en autos **"Gravent S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**, y;

**La Dra. Liliana María Heiland dijo:**

**I.** A fs. 234/237 vta., la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la resolución de la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) 272/12 que: a) rechazó las impugnaciones deducidas por la transportista HG TRANSPORTES NACIONALES E INTERNACIONALES, el agente de transporte Víctor Javier Garramuño y la importadora GRAVENT S.A.; y b) confirmó el cargo nº 08 042 (de USD 20.169,92.-), en concepto de tributos adeudados por la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación nº 08 042 TRAS 075935 L -con sustento en los arts. 310, 312 y 315 del Código Aduanero (CA)-. Impuso las costas a la DGA vencida.

Para así decidir, sostuvo que:

a) El límite impuesto por el párrafo final del art. 315 del CA no puede presumirse "…si no hay respaldo fáctico de que la mercadería fue aprovechada por un tercero".

Pretender gravar con sustento en una presunción legal que la Administración no ha podido comprobar, constituiría una exigencia procesal de cumplimiento imposible.

En los supuestos en que la "…mercadería ha sido robada, y por ende cabe reputar a la misma como irremediablemente perdida, …la exigibilidad del tributo recae en cabeza del ladrón y no ya en la de los responsables del régimen…".

Es manifiestamente irrazonable exigir a la víctima del delito el pago de los tributos de importación por aplicación analógica del art. 312 del CA.

b) No se trata de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a sus fines.

c) Jamás puede ejercitarse el interés fiscal "…violentando garantías constitucionales de los administrados, como lo hacen las normas aduaneras en crisis…".

d) Similar criterio aplicó la CSJN en "Tevelam", del 11/12/12.

**II.** Contra ese pronunciamiento apela la AFIP-DGA (fs. 257) y expresa agravios a fs. 259/266, los que fueron replicados a fs. 271/276 vta.

En lo sustancial, sostiene que:

a) No se dan los presupuestos de hecho valorados en "Tevelam", y es inexacto que la Corte postule allí una inversión de la carga de la prueba. Muy por el contrario, en dicho precedente valoró que la actora había probado su diligencia en el cuidado de la carga.

No se verifica el trascendental "deber de custodia de la mercadería" valorado en "Tevelam", pues no surge la contratación de servicio de custodia ni otra precaución respecto al cuidado de la carga, más allá del chofer del vehículo.

b) El trasportista ostenta una obligación de resultado y pesa sobre él acreditar que cumplió con todos los deberes inherentes al tránsito de importación.

**III.** Por otra parte, a fs. 245, se regularon los honorarios de la letrada patrocinante de la actora, los que fueron apelados por altos y bajos (fs. 247 y 253, respectivamente).

**IV.** De entrada no es ocioso traer a primer plano algunas premisas que serán sustento del análisis a realizar. Son las siguientes:

**a)** A diferencia de lo que disponía el sistema anterior (donde todas las mercaderías que atravesaban la frontera debían someterse al pago de derechos de aduana), **el actual régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, posibilita que la mercadería** (que carece de libre circulación interna) **pueda ser sometida a otra destinación aduanera** (art. 296 CA). Y que pueda hacerlo, **sin "sujeción" a los tributos que gravan la importación para consumo** (art. 305 CA).

Esto es, se trata de mercadería que ingresa y circula por el país sin pagar el arancel y demás tributos que gravaren la importación.

**Implica pues un "beneficio"** (art. 302 CA), que erigiéndose en definitiva como fuera del régimen general, califica como un "privilegio" (art. 75 inc. 18 de la CN) y tiene carácter **excepcional**. Por ser así, en caso de duda, su **interpretación debe ser restrictiva** y resuelta en forma adversa a quien lo invoca (CSJN, Fallos: 198:18; 204:110; Sala III, en "Blancanuez SA c/ DGA", del 6/6/13, firme (por desestimación del extraordinario: art. 280 CPCCN –v. CSJN B.820.XLIX., del 10/6/14).

**b)** Además, en sentido técnico aduanero, **hace a la existencia de** un plexo de **normas con expresos deberes a cargo de los beneficiarios,** a quienes se les exige conductas determinadas y se les asigna responsabilidades, **cuyo cumplimiento condiciona aquélla no sujeción tributaria** (conf. Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine y Vidal Albarracín en "Código Aduanero Comentado" T. 1, 2011, pág. 628, 629 y ccds.)

**c)** Sabido es, que en materia de prueba, las exigencias del art. 377 del CPCCN deben interpretarse con arreglo a la presunción de legitimidad del acto administrativo (art. 12 LPA). Esto así, "…a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar en cada caso la veracidad de los hechos en que se asienta, cuando, por el contrario, **es el interesado**

**el que debe alegar y probar su nulidad en juicio**" (CSJ Fallos: 218:312, 324 y 372; 294:69; 328:53).

No es pues la Administración Federal de Ingresos Públicos, -como emisora de tales actos administrativos-, quien debe demostrar su veracidad; sino quien pide la nulidad de tales actos en juicio.

Según el régimen legal vigente, cuando faltan mercaderías en tránsito, o cuando no arriba el medio que las transporta a la aduana de destino -luego de un mes de vencido el plazo para realizar el tránsito-; se presume, sin admitirse prueba en contrario, que aquéllas han sido importadas para consumo. Esto es, **se trata de una presunción iure et de iure**, por la cual se consideran responsables de la obligación tributaria emergente, al transportista o, en su caso, al agente de transporte y, subsidiariamente y con solidaridad entre sí, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería, y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación (arts. 310, 311 y 312 del CA).

La finalidad del sistema así instaurado es proteger el erario público, evitando componendas o connivencias, incluso el denominado "autorobo". **Para preservar la hacienda pública, el Código Aduanero establece la responsabilidad por deuda ajena del transportista y de los beneficiarios del régimen suspensivo**, en los arts. 311, 312 y 315 (Sala III, en "Galeano Gladis", del 11/9/18 y Sala IV, en "Pepsico de Argentina SRL", del 14/12/17; entre otros).

**V.** En tales condiciones, importa traer a primer plano, la línea jurisprudencial que se viene elaborando en torno a la **posibilidad de dispensar el pago de tributos, a los responsables** del hecho gravado (por la importación para consumo). Y, de hacerlo sin violentar los expresos deberes asignados por los arts. 310/311 del CA.

**a)** En "Tevelam" (del 11/12/12) la Corte distinguió dos situaciones:

Por un lado, la de "…quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino; … o bien, incurre en alguna

conducta que pudiere indicar la connivencia con el hecho de la sustracción…". Y por el otro, 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…"**.

Más aún, si "…venía acompañado en calidad de custodia por otro vehículo que también fue sustraído con la misma modalidad delictiva…" (considerando 11 del fallo cit.; conf. Sala III en "Blancanuez", del 6/6/13, firme por art. 280 el 10/6/14).

**b)** De tal distinción, resulta la **posibilidad de dispensa**, únicamente, **si el siniestro se produjo pese al cumplimiento de todos los deberes inherentes al tránsito de importación,** entre los que se encuentra **el deber de custodia de la mercadería** (conf. CSJ "Tevelam", en especial cons. 11 y 12; ratificado y aclarado en "Blancanuez SA" (cit.), donde la Sala III, con toda claridad se expidió al respecto; con lineamientos que siguió la Sala IV en "Barrera" del 17/11/16; y Sala V en "Briket SA" del 29/9/16; entre otros).

Importante aspecto que debe **dilucidarse** -especialmente en lo concerniente al nivel de precaución exigible-, **según las circunstancias fácticas y probatorias de cada especie singular** (dada la imposibilidad de fijar doctrina uniforme que comprenda las variantes posibles; CNCAF en Pleno "Transportadora San Cristóbal Ltda.", del 29/4/2013; esta Sala en causas "DM Transporte E Logística Internacional", del 18/12/14, "Transportadora DM SA", del 12/03/15; "Expreso Aracatuba LTDA", del 27/10/15; "Irmaos Schwanck LTDA", del 20/10/16; y "SHK SA", del 23/08/18).

**c)** En suma, la posibilidad de eximir del pago de tributos, estará sujeta, entre otros recaudos, a la verificación fáctica del cumplimiento de los deberes de custodia por parte del responsable.

A diferencia pues, de lo que parece indicar la sentencia en recurso, no se trata aquí de aplicar por analogía el art 312 del CA, ni de revisar la razonabilidad de normas del CA, cuya inconstitucionalidad no es motivo de agravio. Menos aún, de desoír la línea de razonamiento expuesta por la Corte en "Tevelam".

Todo lo contrario.

**VI.** No se encuentra aquí controvertido el robo del camión, del semirremolque, ni de su carga –resmas de papel- (v. fs. 03/04 del exp. adm.; párrafo 4to., de los consid. de la resolución (AD PASO) 272/12 aquí cuestionada, fs. 159/168, act. adm.; contestaciones de los recursos de apelación ante el TFN, fs. 67/69 y 121/123 y memorial de agravios, fs. 259/266, de autos). Tampoco, que el hecho se comunicó a la Aduana en los términos del art. 308 del CA (v. multinota, fs. 1, act. adm.).

Por ser así, solo resta **analizar si se cumplieron o no, los correspondientes deberes de guarda y custodia.**

**A)** A tal fin, en primer lugar, y para una más acabada visión de los hechos y circunstancias del caso, no es ocioso repasar previamente los hechos y circunstancias que sustentaron las resoluciones aduaneras, cuya presunción de legitimidad aquí se discute.

Son las siguientes:

**a)** El 6/10/08, en la salida de tránsito pesado para zona portuaria de la Autopista Ilia, se sustrajeron el camión, el semi-remolque y su carga: resmas de papel importado por la empresa "Gravent SA"; que ingresó por la Aduana de Paso de los Libres proveniente de Brasil, con destino al depósito fiscal Defiba Puerto Sur, Bs. As. (v. denuncia, MIC/DTA nº BR 2659.01690 y CRT nº BR.26590.1068, fs. 3/4 y 9/10 de las act. adm.).

**b)** El día siguiente, (el 7/10/08) el ATA comunicó a la Aduana lo acontecido, en los términos del art. 308 del CA (v. multinota obrante a fs. 1 de las act. adm.).

**c)** No se cumplió la destinación del tránsito de importación 08 042-TRAS 075935 L (como consecuencia del robo), por lo que se instruyó el correspondiente sumario de prevención. Ello dio lugar a la instrucción de una causa penal en la que se investigó la posible comisión del delito previsto en los arts. 863 y ccdtes. del CA (v. fs. 15/16, act. adm.; fs. 99/100, 146 de autos).

**d)** Consecuentemente, la Aduana mediante la res. AD PASO 272/12, rechazó las impugnaciones (planteadas por el ATA, la transportista y la importadora) y confirmó el cargo 08042LMAN012870F por los tributos aduaneros pendientes, en los términos de los arts. 310, 312 y 315 del CA (ver, fs. 159/168, act. adm.).

**B)** Carga de la Prueba.

**No es el Fisco quien debe acreditar la "custodia de la mercadería"**, invirtiendo de ese modo la carga probatoria.

Tal como se viene postulando en casos análogos, la carga de la prueba se encuentra en cabeza de quienes la ley atribuyó esa responsabilidad (arts. 310 y 311 CA; en mismo sentido, Sala III, en "Blancanuez SA", ya cit., y en "Kuarahy SRL", del 27/9/16; Sala IV en nueva lectura del precedente "Tevelam" en "Mayuli", del 23/9/14 -aclarada el 7/10/14- y reiterada en "Pepsico de Argentina SRL", del 14/12/17; Sala V, en "Briket", del 29/9/16).

Máxime, que es el solicitante de la exención tributaria quien, a través de sencilla prueba, se encuentra en las mejores condiciones para conocer los riesgos de la actividad, adoptar medidas para evitar los siniestros, y en definitiva, demostrar sus afirmaciones.

**C)** Resta evaluar entonces si se cumplieron "con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario".

Para ello, y a fin de resguardar la carga, distintas Salas del fuero enunciaron, a modo ilustrativo, diversas medidas. Entre ellas: a) que el transporte cuente con un servicio de custodia; b) que posea control

satelital o personal; o c) que -sin perjuicio del seguro de la mercadería contratado por cuenta y orden del importador, conf. art. 303- se contrate un seguro contra robos a favor del servicio aduanero. Sin que, a tal fin, resulte suficiente sostener que no se desvió del itinerario establecido ante la autoridad aduanera (Sala III, en "Galeano Gladis", del 11/9/18; Sala IV, en "Barrera", del 17/11/16; Sala V, en "Capovila", del 12/7/16, "Frutabras Comercio e Transporte Internacional LTDA", del 14/7/16, y en "Briket SA", del 29/9/16; entre otros).

Los actores ante el TFN (firma importadora y el ATA) **no alegaron, y mucho menos ofrecieron probar, el cumplimiento del deber de guarda y custodia de la carga, que sobre ellos pesaba.**

De lo actuado no surge que se cumplan aquí los presupuestos de hecho valorados por la Corte en "Tevelam".

Tal como lo señala el Fisco, no surge la contratación de servicio de custodia, ni otra precaución respecto al cuidado de la carga (que sólo contaba con la presencia del chofer que conducía el camión). En efecto:

Ni de lo actuado en sede administrativa (v. actuaciones reservadas en Secretaría: SIGEA n° 12307-193-2008/1), ni de la investigación llevada a cabo en sede penal (fs. 146 y vta.), surge que el vehículo objeto del siniestro viajara con custodia de ningún tipo y/o con control satelital.

Tampoco, que se hubiera contratado algún 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 (…frente a la aduana por el importe de los tributos que corresponden por el juego armónico de los arts. 311 y 315 del CA)". Tal como lo menciona la res. AD PASO 272/12 sin réplica de la contraparte, por lo que a ello debe estarse (art.12 LPA).

Esa falta de custodia y/o de prueba encaminada a tal fin, toma particular relieve de cara al largo trayecto por recorrer en territorio

argentino: aproximadamente 730 kms. (desde Paso de los Libres hasta Buenos Aires).

**D) Ese incumplimiento** a los deberes de custodia de la mercadería, que nunca llegó a destino, **obsta a la operatividad de la exención tributaria prevista en el art. 315 del CA.**

**Los responsables,** sobre quienes pesaba el deber de demostrar que cumplieron con los deberes de custodia, no lo hicieron, por lo que **no lograron revertir la presunción de legitimidad del cargo impuesto por la resolución AD PASO 272/12** (art. 12 LPA). No corresponde pues eximirlos de responsabilidad tributaria.

**VII.** Por ser así, corresponde admitir los agravios del Fisco y, atento la diferente solución adoptada respecto al tema principal en debate, devolver las actuaciones al TFN a fin de que, por quien corresponda, se expida sobre los restantes planteos formulados por la importadora "Gravent".

**VIII.** Los diferentes criterios jurisprudenciales habidos en punto a la interpretación de la excepción del art. 315 del CA y, aún de los alcances del precedente de la CSJN in re "Tevelam" (que tampoco mereció voto unánime), autorizan a imponer las costas de 1ra y 2da instancia, en el orden causado (art. 68, 2da parte y 279 del CPCCN).

**IX.** Resta agregar que en virtud de la decisión alcanzada corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 245.

Por todo lo expuesto, **VOTO** por: (a) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGA, revocar el pronunciamiento apelado, y devolver la causa al TFN al efecto antes indicado (cons. VII);

(b) distribuir las costas de ambas instancias por su orden; y, (c) dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 245.

**El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:**

**I.** Comparto la reseña de los antecedentes de la causa formulada por la señora Jueza Liliana María Heiland en los considerandos I, II, III y VI "a", de su voto.

Discrepo, sin embargo, con la conclusión que propone en el plano sustancial, a partir de una diferente apreciación de diversas pruebas, que, a mi juicio, resultan decisivas para dar solución al caso.

**II.** No hay controversia acerca del robo del camión y de su carga ocurrido en la salida para tránsito pesado de la autopista Illia cuando se dirigía al depósito fiscal de la firma Defiba Puerto Sur ubicado en la ciudad de Buenos Aires. Tampoco hay discusión en torno a que el transporte cumplió con el itinerario declarado y con el deber de comunicar el hecho a la Aduana en los términos del artículo 308 del Código Aduanero.

**III.** La cuestión central sometida al conocimiento de esta sala consiste en determinar si corresponde aplicar al caso la excepción que prevé el artículo 315 del Código Aduanero a la luz del precedente "*Tevelam SRL"*(Fallos: 335:2549).

Allí —cabe recordar— la Corte Suprema expresó:

1. Que 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 —primer párrafo, del art. 315—, 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*" —segundo párrafo, del art. 315 —, situación que parece aludir a los supuestos de hurto, o de robo, como el denunciado en el sub examine".

2. 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".

**IV.** Esta sala, de conformidad con el criterio establecido por el Máximo Tribunal en dicho precedente*"*, ha expresado 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 en los términos del artículo 308 del Código Aduanero, no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del artículo 315, segunda parte, de aquel ordenamiento" (causas "*Transporte Furlong SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Zárate, Mariano Enrique y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" e *"Irmaos Schwanck LTDA y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo",* pronunciamientos del 11 de febrero de 2016, 5 de abril de 2016 y 16 de agosto de 2018, entre otros).

Por consiguiente, debe desestimarse el planteo del Fisco Nacional.

En mérito de las razones expuestas voto por confirmar la sentencia apelada, con costas.

En lo referente a las apelaciones “por bajos” y “por altos” dirigidas contra los honorarios regulados en favor de la dirección letrada de la firma actora, debe señalarse que en función de la naturaleza del proceso, el monto debatido, el resultado alcanzado, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada por su intervención en la instancia anterior, deben confirmarse los honorarios regulados (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás de la ley de arancel de abogados y procuradores). **Así también voto.**

**La Dra. Clara M. do Pico adhiere al voto precedente.**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE: (i)** confirmar el pronunciamiento apelado, con costas; **(ii)** confirmar los honorarios regulados en la instancia anterior.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

**Liliana María Heiland** **Rodolfo Eduardo Facio**
**(en disidencia)**

**Clara María do Pico**

*Fecha de firma: 26/03/2019*
*Alta en sistema: 28/03/2019*
*Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO*

#30183774#227925358#20190325121352029