1363/2025

"Transportes Rodoviarios Do Mercosul SA y Otro (TF 35.518-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"

Buenos Aires, 08 de agosto de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.-Que mediante el pronunciamiento de fecha 12/09/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la Resolución n° 747/2012 (AD PASO), dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el expediente 12307-85-2009/1 y, por ende, el Cargo n° 09042LMAN003576J, con costas.

Para así resolver, sostuvo que, correspondía recordar que, el art. 315 del C.A. 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 artículo 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".*

Sentado lo que antecede, precisó que, correspondía expedirse acerca de si el robo que la aduana tuvo por acreditado en la resolución recurrida, puede eximir del pago de los tributos a la importación para consumo.

Al respecto, recordó que el art. 261 del C.A. expresamente dispone que: *"La mercadería totalmente destruida o irremediablemente perdida por caso fortuito o fuerza mayor durante 'su' permanencia bajo el régimen de importación temporaria 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".*

Postuló que, respecto de la sustracción de mercaderías, la Corte Suprema no exime sin más el pago del tributo a los responsables que son víctimas de un siniestro. En el caso “Tevelam” (11/12/2012), la Corte Suprema, luego de describir el régimen, transcribiendo la normativa aplicable al caso (Capítulo VI, Título II, Sección III del C.A.) afirmó 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 aquella 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 en tránsito de importación, han padecido aquella clase de siniestro"*, agregando (ya en el Considerando 11) 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)-, aconseja distinguir la situación de quien descuida el control de la carga [...]: se aparta del itinerario fijado, o bien, incurre en alguna conducta que pudiere indicar connivencia con el hecho de la sustracción, en cuyo caso no podrá alegar razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible ...".* Y concluye: *"...si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del art. 315, segunda parte, de aquel ordenamiento".*

En tales condiciones, puso de relieve que, el acto administrativo recurrido no ahondaba en lo más mínimo en las circunstancias en que se habría producido el robo. Y ponderó que, lo cierto era que en autos no se había probado el incumplimiento de los deberes de custodia, ni había sido desacreditado el robo, por lo que no correspondía responsabilizar a las actoras por el pago de los tributos en los términos de la doctrina establecida por el Alto Tribunal del art. 315, segunda parte, del Código Aduanero.

Agregó que, del análisis exhaustivo de las act. adm. resultaba que la recurrente había dado cumplimiento a lo normado en los arts. 306 y 308 del C.A. en cuanto el día posterior al que acaeció el robo

de la mercadería y el chofer del vehículo que transportaba la mercadería consignada en los TRAS Nros 09042TRAS014451V, 09042TRAS14452W y 09042TRAS014453A fue liberado se realizó la pertinente denuncia policial y se dio aviso al servicio aduanero de lo ocurrido.

Por todo lo expuesto correspondía revocar la resolución apelada y, por ende, el Cargo N° 09042LMAN003576J, con costas.

Precisó que, por la forma en que se resolvía la presente se tornaba inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 28/10/2024, el Fisco Nacional apeló, expresando agravios el 19/11/2024, los que fueron replicados por la contraria el 18/12/2024.

Sostiene la recurrente, que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de las probanzas de autos surge claramente que la firma no actuó con el debido deber de custodia sobre la mercadería, conforme lo exige el régimen suspensivo de tránsito de importación.

Indica que, respecto de la cuestión de fondo, el Excmo. Tribunal Fiscal expresó: *“(...) No escapa al suscripto que el hecho acaecido como denunciado el día 9/10/01 fue puesto en conocimiento mediante nota al servicio aduanero recién el día 11/10/01, lo que supondría un halo de negligencia que evidencia la falta de “inmediatez” en los términos de lo establecido en el art. 308 del CA, empero no cabe divorciarse -para arrojar una interpretación señera con el precedente TEVELAM- del contexto histórico de los sucesos, que datan de principio de siglo -previos a la inmediatez que impuso el uso masivo de internet- a más de los usos y costumbres imperantes -notas o multinotas en formato papel- para entablar la comunicación con la Aduana.(...)”.*

Aduce que, en este sentido, también es relevante traer a colación la doctrina desarrollada en torno a la interpretación del art. 315 del C.A., en el Código Aduanero comentado, completado y actualizado por Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor G Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana L. Sumcheski, Guillermo Vidal Albarracín (h), *“Dado que, en el régimen de tránsito de importación, los responsables están obligados a presentar a la aduana de destino la*

misma mercadería que fuera documentada en la aduana de procedencia (art. 317) y quienes contraen la obligación de ejecutar ciertos actos tienen el deber de cumplirlos adecuadamente para satisfacer el fin para el que han sido establecidos, estos responsables asumen ciertas obligaciones implícitas que surgen de la propia naturaleza del régimen tales como las de cuidar de la mercadería confiada a ellos y desplegar los medios necesarios para su custodia, a fin de que llegue intacta a destino".

Agrega que, asimismo, como lo señala la Dra. García Vizcaino, los responsables sustitutos se caracterizan por ser *"sujetos ajenos a la configuración del hecho imponible que están, por disposición legal expresa, obligados a pagar el tributo del fisco, desplazando al destinatario legal de la relación jurídica respectiva".*

Expone que, la ley acertada y justificadamente eligió a los transportistas y a sus agentes como deudores principales o responsables sustitutos del pago de los tributos que gravan la importación para consumo, poniéndolos en el lugar de responsable principal o deudor a cuenta propia, contra el cual aquellos tendrán acción civil para repetir, si los autores del delito de robo fueran identificados.

Manifiesta que, la atribución de responsabilidad imputada por la resolución aduanera, encuentra fundamento en la necesidad de evitar que el amparo del régimen de destinación de tránsito de importación se perpetren maniobras que afecten no solo la renta fiscal, sino también pongan en peligro la salud, la seguridad y otros bienes jurídicos, si se tiene en cuenta que la operativa utilizada no permite conocer el contenido de la carga precintada, quedando con libre circulación en el Territorio aduanero, mercadería carente de tal condición hasta tanto se le otorgue destinación definitiva. Los fundamentos que esgrime el Tribunal Fiscal, amparándose en la "inmediatez" y "principios de siglo", no son contundentes para revocar la resolución aduanera. Por ello, debido a esa falta de diligencia y al incumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen en trato (entre ellas, el deber de custodia y la comunicación exigida por el artículo 308 del C.A.), no corresponde la exención tributaria pretendida por la firma de transporte y el ATA.

Esgrime que, esa representación fiscal entiende que no se encuentra debidamente acreditado en autos que las peticionantes

hayan sido diligentes en el cumplimiento de los deberes inherentes a la guarda y custodia de la mercadería transportada -de acuerdo a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Tevelam”- ya que si bien manifestó que ha cumplido con el deber de custodia de la carga, ello no ha sido acreditado en autos debido que no ofreció ni aportó -en ninguna instancia del procedimiento- prueba alguna tendiente a probar tales dichos.

Postula que, lejos de respetar el régimen al que voluntariamente se han sometido las firmas imputadas, desconociendo la presunción *iure at de iure* impuesta, insisten en una eximición de la responsabilidad tributaria que no corresponde. Tal como se sostuvo en la resolución aduanera que dio origen a esta apelación, no siempre el robo de mercaderías en tránsito configura necesariamente el delito de contrabando, cuya tipificación en todo caso, será advertida por la Fiscalía o Juez con competencia para investigar el hecho denunciado.

Alega que, al tratar la cuestión tributaria, nada tiene que ver la cuestión penal en la que se investigue el delito de contrabando porque, por disposición de ley, se ha puesto a los beneficiarios del régimen del tránsito como responsables de la exigencia tributaria, y esos son los sujetos pasivos de dicha obligación (art. 312).

Puntualiza que, 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 tal como surge de la ley ritual y a la sazón de los criterios establecidos en “Tevelam S.R.L.”, debe probarse en la especie otros extremos - en especial el haber cumplido con los deberes de custodia de modo significativamente ostensible- a fin de derribar el presupuesto que implica la presunción en trato, es decir, considerarla importada para consumo. Por lo que, del antecedente jurisprudencial queda claro que deben observarse las particularidades y circunstancias fácticas que en este caso no permiten adoptar un temperamento liberatorio de la obligación fiscal, pudiendo señalarse una adecuada conducta del transportista -como lo destaca la Corte en TEVELAM- que este al contratar custodia privada a fin de evitar la modalidad de “piratería

del asfalto", despliega así acciones que a todas luces evidencian su deber de cuidado como beneficiario del régimen, asumiendo el riesgo propio de la actividad y disponiendo diligentemente medidas tendientes a evitar el éxito del ilícito y el obrar reprochable de terceros ajenos al régimen. Entonces, para determinar que la mercadería pasiva del robo no se encuentra alcanzada por los tributos que gravan la importación para consumo y, en consecuencia, no perseguir su pago al transportista -y al Agente de Transporte Aduanero-, aplicando los lineamientos de TEVELAM, debe quedar revelada una conducta clara que demuestre el afán de cumplir con las obligaciones asumidas, pero sin olvidarnos que estamos frente al empresario comercial transportista que asume los riesgos propios de su actividad de forma voluntaria y -principalmente- onerosa. De esta forma, apartándonos un poco de la presunción de diligencia de la que parte la Corte, debemos exigir una conducta proactiva para cumplir con sus responsabilidades de aquel a quien tiene a su cuidado que la mercadería llegue a destino y en el estado apropiado.

Entiende que, por lo tanto, es primordial que se deberá efectuar un análisis con estricto cuidado de cada caso, evaluando el marco en el cual acaeció el hecho del robo para determinar si, conforme los lineamientos otorgados por la Corte Suprema en el fallo TEVELAM, resulta justificado apartarse de la literalidad de la norma y otorgar una dispensa tributaria a los sujetos determinados por el art. 312 del C.A., teniendo siempre presente que se trata de mercadería que carecía de libre circulación y que entró en el circuito económico de un modo irregular, y encontrándonos frente a un régimen especial con obligaciones particulares que asumen los beneficiarios en modo voluntario y oneroso.

Hace hincapié en que, la presunción establecida por el legislador en el C.A., en especial del art. 315 segunda parte, receptada por la resolución aduanera, no es una mera interpretación literal, sino que sostiene una función mayor: limitar la potencial consecuencia que una equivocada aplicación de una jurisprudencia benévola devenida del fallo TEVELAM, y lo que esto podría generar: que quienes del ilícito hacen su medio de vida puedan encontrar a través del "autorobo" una nueva modalidad para el perfeccionamiento de sus maniobras en perjuicio del erario y, en consecuencia, de toda la comunidad - como componentes del Estado-, dando por supuesto que de existir indicios del ilícito mencionado,

se deberá llevar a cabo la investigación correspondiente, en cuyo caso, estará fuera de discusión que el transportista será sujeto pasivo de la obligación tributaria, por aplicación de los todavía vigentes arts. 312 y 315 y - fundamentalmente- del art. 782 del Código Aduanero. Dadas las circunstancias, es menester considerar que si la empresa transportista y su agente pretendían no verse afectados por las consecuencias de la responsabilidad de naturaleza tributaria del régimen, a fin de no ver afectada su situación patrimonial, debieron cumplir diligentemente con el deber de custodia de la mercadería y con su deber de previsión, concerniente al exclusivo giro de sus negocios empresariales, y -por ejemplo- contratar una póliza de seguros contra robo por el valor en plaza de la mercadería; y de ese modo evitar el riesgo que hoy debe asumir.

Expone que, el hecho del robo de la mercadería para el transportista y su A.T.A., si bien procede tenerlo *a priori* como irresistible, no puede calificarse de imprevisible, ello así debido que desde *ab-initio* no queda alcanzado por el instituto de la fuerza mayor o caso fortuito.

Asimismo, frente a la obligación legal expresa de responder por los tributos ante la falta de cumplimiento de la destinación suspensiva de tránsito con el alcance previsto en el artículo 315 y concordantes del C.A., al efectuar tal operación solo puede concluirse que el transportista y agente de transporte asumieron dicho riesgo.

Es por ello que, solicita se revoque la sentencia dictada por el Excmo. Tribunal Fiscal, con costas a la actora en ambas instancias.

IIII.- Que el art. 265 del C.P.C.C.N. establece, en lo pertinente, que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

Sobre este punto, se ha dicho que la expresión de agravios es un acto de petición destinado específicamente a criticar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal y su forma le impone claridad expositiva, para facilitar su estudio (conf., Fenochietto-Arazi, Código Procesal Civil y

Comercial de la Nación, comentado y concordado, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1987, pp. 834/836).

Al efecto, corresponde recordar que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

IV.- Que en el *sub examine*, mientras el núcleo de la decisión del Tribunal *a quo* para revocar la resolución n° 747/2012 (AD PASO), se sustentó en que, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 315 del C.A., a la luz de la doctrina que surge del precedente de la C.S.J.N. “Tevelam”, resultaba que, en el caso de autos, no se había probado el incumplimiento de los deberes de custodia, ni había sido desacreditado el robo, por lo tanto, no correspondía responsabilizar a las actoras por el pago de los tributos. Reforzó dicha conclusión, el hecho de que, del análisis exhaustivo de las actuaciones administrativas surgía que la actora había dado cumplimiento a lo normado por los arts. 306 y 308 del C.A., toda vez que, el día posterior al robo de la mercadería y a que el chofer del vehículo que transportaba la misma en los TRAS Nros. 09042TRAS014451V, 0942TRAS14452W y 09042TRAS014453A, fuera liberado, se realizó la pertinente denuncia policial y se dio aviso al servicio aduanero de lo ocurrido; los agravios de la recurrente solo evidencian una discrepancia con lo decidido, siendo que los mismos no rebaten, en forma eficaz y suficiente, los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal de la Nación en el pronunciamiento dictado.

En efecto, la recurrente formula desarrollos tales como “*...No escapa al suscripto que el hecho acaecido como denunciado el día 9/10/01 fue puesto en conocimiento mediante nota al servicio aduanero recién el día 11/10/ 01, lo que supondría un halo de negligencia que evidencia la falta de ‘inmediatez’ en los términos de lo establecido en el art. 308 del CA, empero no cabe divorciarse -para arrojar una interpretación señera con el precedente TEVELAM del contexto histórico de los sucesos, que datan de principio de Siglo -previos a la inmediatez que impuso el uso masivo de internet- a más de los usos y costumbres imperantes -notas o multinotas en formato papel para entablar la*

comunicación con la Aduana.(...)"; mas tales circunstancias carecen de toda relación con los hechos de autos, siendo que por lo demas, tampoco coinciden las fechas referidas con los datos de autos, donde el siniestro aconteció el 01/04/09. Es decir, la apelante se refiere a aspectos que nada tienen que ver con el caso en estudio.

Por otra parte, y respecto del principal agravio del Fisco Nacional, relativo a que, la actora no habría actuado con el debido deber de custodia sobre la mercadería, conforme lo exige el régimen suspensivo de tránsito de importación, cabe señalar que, contrariamente a lo alegado, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, analizó los deberes de guarda y custodia exigidos por la doctrina del fallo “Televam”.

En consecuencia, no se advierte en el recurso de la DGA una crítica o cuestionamiento al derecho aplicable o a los fundamentos de la sentencia del Tribunal Fiscal. Pues, no se observa la existencia de agravios referidos al caso concreto, sino un cúmulo de discrepancias genéricas, que no logran enervar los sólidos argumentos jurídicos expuestos por el Tribunal Fiscal, en su sentencia, que deberá ser confirmada.

V.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe advertir que, tal como lo señalara el Tribunal Fiscal, 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), circunstancias que se configuran en el caso en examen y que determinan el rechazo del recurso intentado.

En este sentido, resulta dable añadir que, conforme surge de la denuncia policial de fecha 2/04/2009 (fs, 10 y vta. act. adm), efectuada por el chofer del camión siniestrado, Sergio Luiz Darosamedeiros, resulta que, en oportunidad de realizar el tránsito, a la altura de Zárate otro vehículo le hace señales de luces a la cara, motivo por el cual frena el camión, acercándose un masculino armado, quien lo saca del camión, sin darle tiempo para activar el rastreador del mismo. Refiere que, tres personas de sexo masculino lo metieron en un automóvil, tapándole antes la cabeza, y teniéndolo secuestrado por aproximadamente dos horas. Dice que, luego pararon y estacionaron el vehículo en un lugar cerrado, como un galpón, donde estuvieron hasta la mañana siguiente, que salieron nuevamente a la ruta, siendo que en un momento dado lo tiraron del furgón, cayendo el chofer a la banquina, ordenándole que no mire para atrás porque le dispararían. Informa que fue arrojado frente a una estación de servicio abandonada cerca de la rotonda de la ruta 205 y 51.

En tales condiciones, cabe concluir que, tal como señalara el Tribunal *a quo*, no se encuentra probado en autos, que la accionante haya descuidado el control de la carga, se haya apartado del itinerario fijado por la autoridad aduanera, o bien haya incurrido en alguna otra conducta que pudiera indicar la connivencia con el hecho de la sustracción, sino que, por el contrario, se observa que se cumplieron los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario y dio inmediato aviso del siniestro acontecido, conforme lo normado por los art. 306 art. 308 del C.A., tanto a la autoridad policial, como a la aduana, lo que no fue controvertido por el servicio aduanero.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso intentado.

VI.- Que las costas se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el principio de la derrota, del que no existen motivos que justifiquen apartarse (conf. artículos 68, primera parte y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar el pronunciamiento del TFN de fecha 12/09/2024, con costas (art. 68, 1° parte del CPCCN y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARIA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 08/08/2025
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

#39699111#463042026#20250807203712234