Buenos Aires, 17 de mayo de 2024.-

VISTAS estas actuaciones 29.879/2023 caratuladas “Braskem Argentina SA (TF 29.783-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Mediante cargo AD PASO “08 042 LMAN 000825 C”, la División Aduana de Paso de Los Libres (Provincia de Corrientes) reclamó, entre otros, a Ipiranga SA el pago de un total de $101.470,43, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA general, IVA adicional, percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias e impuestos internos, respecto de la mercadería amparada en la destinación suspensiva de tránsito de importación “07 042 TRAS 106532 V” (conf. fs. 2/3 del expediente administrativo AFIP 13733-155/2007 que se tiene a la vista en soporte papel).

Tal liquidación fue formulada como consecuencia de la falta de arribo de la mercadería en cuestión desde la Aduana de origen (Aduana de Paso de Los Libres) a la Aduana de destino (Aduana de Campana).

II.- Cuestionado administrativamente, por resolución AD PASO 336/2011 la División Aduana de Paso de los Libres desestimó la impugnación presentada por las empresas de transporte actuantes (Boicy Ltda. y Awkward Ltda.), así como por la titular de la mercadería (Ipiranga SA) y el agente de transporte interviniente (señor Walter Vargas).

Para así decidir, el funcionario administrativo decisor consideró que se encontraba configurado el hecho gravado por los tributos aduaneros (conf. artículo 638, literal f), del Código Aduanero), por haber operado la presunción legal de importación para consumo de la mercadería, prevista en el artículo 311 del Código Aduanero, para el caso en que transcurrido el plazo acordado para el cumplimiento del tránsito, el medio de transporte que trasladara la mercadería no arribara a la Aduana de salida o interior, se hallara o no su importación sometida a una prohibición; operando la consecuencia jurídica al solo efecto tributario, sin admitir prueba en contrario.

Asimismo, tildó de inadmisibles las defensas opuestas por los impugnantes, en lo atinente a que el robo que habría afectado al medio de transporte y su carga constituyera una causal eximente de su responsabilidad tributaria, por entenderlo un caso de fuerza mayor.

Recordó que la presunción aplicada, de tener por importada a la mercadería faltante, regulada por los artículos 314 y 315 del Código Aduanero, admitía la no sujeción de los tributos que gravaran la operatoria en caso de haberse justificado el faltante en cuestión.

En tal sentido, destacó que si bien era cierto que el chofer del medio de transporte denunció ante la autoridad policial lo que habría acaecido y el agente de transporte aduanero comunicó a la autoridad aduanera el siniestro, la solución adoptada por el legislador, atribuyendo una responsabilidad objetiva, refería a los supuestos como el de autos, en el que la sustracción de la mercadería no imposibilitó su uso por un tercero; no exigiendo la norma rectora (conf. artículo 315 del Código Aduanero), la demostración de la efectiva acreditación de la utilización de la mercadería por parte de un tercero, bastando la posibilidad de ser aprovechada económicamente por quien, sin ser su propietario, la hubiera obtenido, aún ilícitamente.

Explicó que, lo acontecido no podía subsumirse en el supuesto de pérdida irremediable de la mercadería.

Precisó que, contrariamente a lo sostenido por Ipiranga SA, en el caso, se produjo el hecho imponible con el no arribo de la mercadería a la Aduana de destino/salida, dando así nacimiento a la obligación tributaria, debiendo -por tanto- considerarse que la mercadería no ha podido ser verificada a los fines tributarios por el servicio aduanero, imponiendo la normativa vigente que sea clasificada, en cuanto a su arancel, por la posición que reconociera mayor gravamen (conf. artículo 881 del Código Aduanero); correspondiendo tenerla, a los fines tributarios, como mercadería importada “extrazona”.

III.- Braskem Argentina SA, como continuadora de Ipiranga SA, solicitó la revisión del acto por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del artículo 1053 del Código Aduanero.

Al efecto:

-planteó la nulidad del cargo por encontrarse viciado en sus elementos causa y motivación;

-la improcedencia del reclamo tributario seguido en su contra, atento el beneficio de exclusión que impone la responsabilidad del agente de transporte aduanero y del transportista en forma principal, y únicamente a título subsidiario a cargo del titular de la mercadería;

-la ilegitimidad de la pretensión fiscal por no existir responsabilidad de su parte en lo acontecido, debiendo asimilarse lo acontecido a un supuesto de caso fortuito;

-que la Aduana habría llevado a cabo una interpretación estricta del artículo 315 del Código Aduanero, entendiendo indebidamente que debía hacer frente al pago de tributos respecto de mercadería robada;

-que debía estarse al principio de derecho, según el cual, no cabe atribución de responsabilidad sin culpa;

-que, en la especie, correspondía asimilar al robo de la mercadería a un caso de hecho fortuito, a cuyos efectos debía tenerse presente que no se verificaron maniobras de su parte a efectos de evadir el pago de tributos;

-la prueba rendida daba suficiente cuenta del robo de la mercadería, que no fue debidamente desvirtuada por el Fisco Nacional;

-haber hecho frente al pago de los tributos reclamados por el cargo impugnado; extremo que determinaría la nulidad del acto aduanero por carecer de causa;

-para el caso en que fuese desestimada la pretendida exención de pago de tributos con asiento en los argumentos antes expuestos, que en tanto la mercadería involucrada resultaba de origen brasileño, resultaba improcedente la pretensión fiscal; caso contrario se contrarían tanto el Tratado de Asunción (Mercosur) como el de Montevideo (Aladi);

-siempre a título subsidiario, la incorrección de la liquidación tributaria practicada, en particular el reclamo de los rubros IVA general, IVA adicional, percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias y tasa de estadística; y

-el beneficio de exclusión, en los términos del artículo 312 del Código Aduanero.

Al punto, refirió que el ordenamiento vigente contempla un orden de prelación de deudores, resultando subsidiariamente responsable, por manera que, en primer lugar hubiera correspondido exigir el pago de los tributos a los responsables principales (agente de transporte aduanero y el transportista).

Así, concluyó en lo que al tópico refiere, debió requerirse el pago del deudor principal antes de reclamarle a su parte.

IV.- Por resolución del 28/10/2023, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, admitió el recurso intentado por Braskem Argentina SA, continuadora de Ipiranga SA, y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución AD PASO 336/2011 y, por consiguiente, el cargo AD PASO “08 042 LMAN 000825 C”, con costas por su orden.

Según el voto mayoritario -conformado por el doctor Licht y la doctora Sarquis-, por aplicación al caso de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en autos “*Tevelam SRL*” (*Fallos* 335:2549), el acto administrativo recurrido no ahondaba en las circunstancias en las que se habría producido el robo de la mercadería; no habiéndose probado el incumplimiento de los deberes de custodia, ni fue desacreditado el ilícito, por lo que no correspondía la responsabilidad por el pago de los tributos en los términos del artículo 315, segunda parte, del Código Aduanero.

Las costas las distribuyó del modo indicado, atento a la complejidad de la situación examinada.

En cambio, conforme el voto minoritario del doctor Segura, en lo que estrictamente tiene que ver con la procedencia del reclamo de tributos, en resumidas cuentas, la actora no había generado una razonable convicción respecto de la exención de pago, no encontrándose reunidos los extremos expuestos por el Alto Tribunal en autos *“Tevelam SRL”* que determinarían la anulación del cargo impugnado.

En este sentido, hizo hincapié en:

-la falta de constancia alguna en lo que respecta al servicio de custodia que, según surgía de la denuncia policial, habría prestado la empresa Apezul durante el trayecto desde Paso de Los Libres hasta Colón;

-que si bien el robo a mano armada podía tener el alcance de caso fortuito o fuerza mayor, al efecto era necesario que se tratara de un hecho imprevisible, insuperable o inevitable;

-que el robo de mercadería en tránsito (conf. artículo 315 del Código Aduanero), no excluía la obligación de pago de los tributos, salvo la demostración de los deberes de custodia o cuidado, lo que en el caso no habría acontecido;

-que los esfuerzos probatorios se limitaban al aviso efectuado por el agente de transporte aduanero a la Aduana, informado el robo del medio de transporte involucrado en autos a través de la confección de una multinota y el agregado de la copia de la denuncia policial; elementos insuficientes a efectos de la dispensa; y

-que el aviso fue efectuado recién el 27/12/2007, siendo la denuncia policial del 21/12/2007 y el robo del 18/12/2007, es decir, nueve días con posterioridad al siniestro, cuando el Código Aduanero, al regular el régimen bajo trato y, en particular lo relativo a la interrupción del tránsito por robo a mano armada del camión, requería de una necesaria inmediatez en el anoticiamiento del hecho al servicio aduanero (conf. artículo 308 del Código Aduanero.

A mayor abundamiento, señaló que la norma imperante tenía como fin primario evitar que simples maniobras desnaturalizaran la excepcionalidad del régimen del que gozaba el importador, colocándose dinámicamente la carga de la prueba sobre los tributarios al fin que derribaran el presupuesto legal que ofrece la norma como condicionante (la utilización de la mercadería por un tercero), sumado a la posibilidad de instar otras pruebas dirigidas a justificar su ajenidad al incumplimiento.

Hizo hincapié en que la frecuencia de los robos de mercadería transportada por vía terrestre, impedía considerarlos como hechos imprevisibles, aconsejando -por consiguiente- a los transportistas arbitrar los medios para disuadir y desalentar tales acontecimientos.

Por último, recordó que las situaciones contempladas en el Código Aduanero como eximentes de responsabilidad por el pago de tributos debían ser analizadas con criterio estricto y razonable.

V.- Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva.

Al fin que se revocara el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, sostuvo que:

-la sujeción de cierta mercadería al régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, conlleva la obligación de transportarla hasta la aduana de destino; y que, en caso de incumplimiento, se presume, al solo efecto tributario, sin admitir prueba en contrario, la importación para consumo del faltante;

-al fin de evitar la realización de maniobras fraudulentas que pusieran en riesgo la renta fiscal, para supuestos como el bajo examen, por el artículo 312 del Código Aduanero, se dispuso que quienes tuvieran relación directa y estrecha con los bienes ingresados al país, fuesen los responsables por el pago de los tributos que gravaran la nacionalización de la mercadería, en calidad de deudores principales o de subsidiarios;

-si bien la rigidez de la presunción se encontraba morigerada, justificándose, conforme lo normado por el artículo 315 del Código Aduanero, los faltantes originados en circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables, como el deterioro, destrucción o pérdida de la mercadería, dispensándose del pago de tributos que gravaran la importación, ello no alcanza a supuestos, como el bajo examen, en el que se hubiera su robo;

-la posibilidad de responsabilizar tributariamente o eximir de dicha obligación se encontraba sujeta a la verificación del hecho delictivo, del cumplimiento de las exigencias previstas en el artículo 308 del Código Aduanero, así como de los deberes de custodia por parte del responsable; y

-atento a la presunción de legitimidad del actuar de la Administración, el Estado no es quien debe demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asentaran tales actos, sino el particular.

En lo que al punto refiere, resaltó que, conforme lo normado por los artículos 12 de la ley 19.549 y 377 del CPCCN, la carga de acreditar la veracidad de sus dichos recae sobre el particular; en el caso en lo concerniente a la pérdida de la mercadería involucrada, como un hecho fortuito apto para exceptuar del pago de los tributos reclamados.

Luego, hizo alusión al voto en disidencia del doctor Soria, así como a distintos precedentes dictados por las Salas que integran esta Cámara, que, en su entendimiento, avalarían su postura.

Puntualizó que, en el caso, debían considerarse todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su tránsito.

Explicó que, por tratarse de una excepción al régimen general, la aplicación al caso de la exención debía ser interpretada en forma restrictiva.

Precisó que el Código Aduanero, al reglamentar la destinación suspensiva de tránsito, prioriza la renta fiscal, así como previene y desalienta la posibilidad de eventuales maniobras como forma habitual para liberarse ilegalmente de mercaderías extranjeras ingresadas en tránsito, exigiendo una garantía en su resguardo.

Señaló que el hecho invocado en autos no podía calificarse como de fuerza mayor o caso fortuito; resultando un riesgo asumido por los agentes intervinientes al realizar la operatoria.

Postuló que no existirían elementos suficientes que permitieran tener por acreditada una conducta mínimamente diligente desplegada con el objetivo de evitar que la carga transportada sufriera cualquier eventualidad que pusiera en riesgo su arribo a destino; lo que tornaba improcedente la eximición del pago de tributos a los responsables.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se admitiera la apelación deducida, se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, a fin de cuentas, se desestimara la impugnación seguida por Braskem Argentina SA del cargo AD PASO “08 042 LMAN 000825 C”.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria.

VI.- Así las cosas, la cuestión litigiosa involucrada en autos se centra en determinar si se ajusta a derecho el cargo AD PASO “08 042 LMAN 000825 C” por medio del cual la División Aduana de Paso de Los Libres (Provincia de Corrientes) reclamó a las empresas de transporte aduanero actuantes (Boicy Ltda. y Awkward Ltda.), así como a la titular de la mercadería (Ipiranga SA) y al agente de transporte interviniente (señor Walter Vargas), el pago de un total de $101.470,43,

en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA general, IVA adicional, percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias e impuestos internos, respecto de la mercadería amparada en la destinación suspensiva de tránsito de importación “07 042 TRAS 106532 V”, esto es, polietileno de alta densidad, que no habría arribado a destino (la Aduana de Campana).

Según explicara Braskem Argentina SA, como continuadora de Ipiranga SA, la mercadería en cuestión habría sido robada mientras se encontraba en tránsito desde la Aduana de Paso de Los Libres (Provincia de Corrientes) hacia la Aduana de Campana (Provincia de Buenos Aires).

VII.- 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).

VIII.- 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).

IX.- 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).

X.- 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.

XI.- 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, entre los cuales Braskem Argentina SA, como continuadora de Ipiranga SA.

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 Braskem Argentina SA 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).

XII.- Pues bien, a efectos de justificar la dispensa requerida, que determinaría la anulación del cargo aduanero, Braskem Argentina SA acompañó:

i) la denuncia policial, formulada el 21/12/2007, por medio de la cual el chofer del camión marca Scania que transportaba la mercadería, sostuvo, en resumidas cuentas, que el 18/12/2007 habría sido víctima del robo del rodado en cuestión; delito que habría acontecido en la ciudad de Zárate (Provincia de Buenos Aires), en la proximidad de una rotonda (conf. fs. 30/31 del expediente judicial).

En cuanto a los detalles del suceso, indicó que habría sido interceptado por un vehículo “color blanco cuatro puertas y vidrios polarizados” (sic), del que habrían descendido dos sujetos con armas de fuego y, previas amenazas de utilizarlas en su contra, habrían abordado la cabina para, transcurridos unos kilómetros, forzarlo al conductor a descender.

A ello, añádase que, por dicha denuncia, si bien el chofer hizo alusión al hecho de haber sido custodiado por un vehículo de la empresa de seguridad Apezul, indicó que, al tiempo del siniestro, se encontraba fuera de su órbita de custodia.

ii) la multinota, del 27/12/2007, por medio de la cual el agente de transporte aduanero, señor Walter Vargas, informó al servicio aduanero del robo del medio de transporte involucrado en autos (conf. fs. 10/11 del expediente administrativo AFIP 12307-975-2007).

XIII.- 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 doctor Segura en el voto minoritario del pronunciamiento recurrido, destacadas en el Considerando IV.

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 la especie, por un lado, la alegada custodia prestada por la firma Apezul, no se encontraría acreditada en autos; y, por otro, de la propia denuncia policial surge que el chofer habría indicado que, al tiempo del siniestro, no se encontraba bajo el resguardo

del vehículo de la empresa de seguridad, cuyo conductor, según indicara el denunciante, en un extraño proceder, le habría indicado que se adelantara, y que luego lo alcanzaría.

De este modo, según la prueba acompañada por Braskem Argentina SA, 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"*.

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 Braskem Argentina 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 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.

XII.- Por lo hasta aquí expuesto, corresponde admitir la apelación deducida por la AFIP - DGA, dejar sin efecto la decisión recurrida y ordenar el reenvío de la causa al Tribunal Fiscal de la Nación para que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las restantes defensas opuestas por Braskem Argentina SA al fin de invalidar el cargo AD PASO "08 042

LMAN 000825 C", que no fueron tratadas en atención a la solución oportunamente adoptada y que, por la presente, se deja sin efecto.

XIII.- Dado el modo en que se resuelve, y atento a las particularidades del caso, que se desprenden de lo hasta aquí expuesto, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, relativas a la incidencia decidida, sean distribuidas por su orden (conf. artículos 68, segunda parte, 69 y 279, todos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir el recurso interpuesto por la AFIP - DGA, dejar sin efecto la resolución dictada el 28/10/2023 por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, disponer el reenvío de la causa a la instancia administrativa anterior para que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las restantes cuestiones propuestas por Braskem Argentina SA, con base en las cuales impugnara el cargo AD PASO "08 042 LMAN 000825 C"; y

2°) distribuir por su orden las costas relativas a la incidencia decidida producto de lo actuado ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como ante esta instancia judicial.

Se deja constancia que el doctor Luis María Márquez no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI