21268/2024 “Supermercados Toledo SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 18 días del mes de marzo del año 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Supermercados Toledo SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución nº 1380/2014 dictada por el administrador de la aduana de Paso de los Libres que había confirmado el cargo nº 13042LMAN002977P formulado en concepto de tributos adeudados.

Impuso las costas a la parte demandada.

Para así decidir sostuvo:

i. “El acto administrativo recurrido no ahonda en lo más mínimo en las circunstancias en que se habría producido el robo”.

ii. “No se probó de manera cierta y efectiva el incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el robo, por lo que no corresponde responsabilizar a actora por el pago de los tributos en los términos de la doctrina establecida por el Alto Tribunal [en la causa ‘*Tevelám’*] y del artículo 315, segunda parte” del Código Aduanero.

II. La parte demandada apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron replicados:

i. No se halla probada la analogía con el precedente “*Tevelam*” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

ii. “No se desprende de la sentencia, ni de las actuaciones administrativas ni judiciales, dónde consta la acreditación del

cumplimiento [del deber de custodia], presupuesto trascendental a los fines de evaluar la aplicación del precedente".

iii. "De las actuaciones administrativas […] no surge que la actora haya tomado una precaución especial respecto al cuidado de la carga, como sí había sucedido en el precedente '*Tevelám*"'.

iv. "La actora no ha desplegado […] ninguna medida tendiente a probar ese especial cuidado".

v. "Hablar de una custodia, por definición, implica que necesariamente deba participar, además de un simple chofer, un custodio".

vi. No está probado que "la actora haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería robada de acuerdo a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente '*Tevelám*"'

III. Es útil retener los antecedentes más relevantes:

—El 9 de diciembre de 2013 el agente de transporte aduanero presentó una nota en la aduana de Paso de los Libres en la que puso en conocimiento que "el camión patente: IHL9137 // IEY8323 […] ha sido objeto de robo, según información del propietario del vehículo".

—El 13 de diciembre de 2013 el agente de transporte aduanero presentó una nota en la aduana de Paso de los Libres y adjuntó la denuncia formulada por el chofer del transporte en la Policía Federal Argentina el 9 de diciembre de 2013.

De esa documentación surge que la Policía Federal Argentina recibió una "denuncia por robo a mano armada y privación ilegítima de la libertad […] ocurrido el día 8 de diciembre de 2013, en horas 01.00 […] siendo objeto del delito apoderamiento indebido, instrumento del delito un rodado marca Mercedez Benz color blanco dominio CYL-391 y mercadería varia".

IV. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “*Tevelám SRL*”, estableció diversas pautas que aquí son aplicables:

1. 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. “[E]l 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”.

V. 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 […] 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 "*Irmaos Schwanck LTDA y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Expreso Aracatuba LTDA y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Expreso Mercurio SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Comercio Importacao e Exportacao de Frutas Crisfruit LTDA y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Benítez Saturnino c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Arronda Adolfo Ramiro y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 16 de agosto de 2018, del 3 de julio y 28 de diciembre de 2020, del 9 de agosto y 26 de octubre de 2023 y del 13 de febrero de 2025, respectivamente).

VI. Con esa mirada, fáctica y jurisprudencial, la parte demandada no demostró que la apreciación de los hechos realizada por el Tribunal Fiscal de la Nación —para concluir en que la cuestión debatida es análoga a la que fue examinada por la Corte Suprema en la causa "*Tevelám SRL*"— sea desacertada.

VII. Debe, pues, desestimarse los agravios y confirmarse el pronunciamiento apelado.

VIII. Las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado dada la ausencia de réplica de la expresión de los agravios (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, 2. Distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a la reseña de los antecedentes de la causa formulada por el Dr. Facio en los considerandos I a III de su voto.

Discrepo, sin embargo, con la solución que propone.

II. 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 (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**" (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).

III. 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. CSJN "*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 29/4/13; esta Sala en "*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.

IV. Por ser así, corresponde **examinar si se cumplieron o no, los correspondientes deberes de guarda y custodia.**

(A) 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, dicha carga recae en cabeza de aquellos a los que 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.

(B) 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).

La actora, ante el TFN, **no alegó, y mucho menos ofreció probar, el cumplimiento del deber de guarda y custodia de la carga de la mercadería.**

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).

(C) 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.**

V. 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 ambas instancias, en el orden causado (art. 68, 2da parte y 279 del CPCCN).

VI. Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGA y revocar el pronunciamiento apelado. Con costas de ambas instancias por su orden.

Así voto.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE**: 1. Desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, 2. Distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.