Causa nº 2550/2018, "EXPRESSO HERCULES TRANSPORTES E COMERCIO LTDA (TF 32451-A) Y OTROS c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

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 **"EXPRESSO HERCULES TRANSPORTES E COMERCIO LTDA (TF 32451-A) Y OTROS c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 203/215, por mayoría, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) **revocó** la resolución de la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) 823/12 que: a) rechazó las impugnaciones deducidas por la transportista EXPRESSO HERCULES TRANSPORTES COM. E REP. LTDA., el agente de transporte Fernando González y la importadora MAHLE ARGENTINA SA (MAHLE); y b) confirmó el cargo (de USD 313.926,70) impuesto por resolución anterior similar 747/10, en concepto de tributos adeudados por la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación -con sustento en los arts. 310, 312 y 315 del Código Aduanero (CA)-. Impuso las costas por su orden.

Para así decidir, la mayoría 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.

e) Las costas se distribuyen en el orden causado por prescindir de los argumentos de las partes para resolver, y atento las dificultades de la cuestión planteada.

II. Contra ese pronunciamiento apela la AFIP (fs. 220). Lo propio hicieron la transportista y el agente de transporte (a fs. 217), así como la importadora (a fs. 222).

A) La AFIP-DGA expresa agravios a fs. 232/238, los que fueron replicados a fs. 246/251 y 252/256.

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) Es ilógico y no se comprende cómo puede ponerse en cabeza de la Aduana la prueba de un hecho negativo (falta de

custodia); quien no está en posición de probarlo y es ajeno a sus funciones.

B) La transportista, el agente de transporte y la importadora expresaron agravios, ciñéndolos a la distribución de costas en el orden causado (fs. 229 y fs. 230), los que fueron replicados (fs. 244/245).

III. 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).

IV. 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.

V. No se encuentra aquí controvertido el robo del camión, del semirremolque, ni de su carga –autopartes- (fs. 135/6 de autos y a fs. 9 del exp. adm.). Tampoco, que el hecho se comunicó a la Aduana en los términos del art. 308 del CA.

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 19/5/10, en la Provincia de Corrientes, se sustrajeron el camión, el semi-remolque y su carga: autopartes de considerable valor: USD 721.200,57 en plaza (conf. liquidación del cargo: v. fs. 65 de las acts. adms.) de la empresa “Mahle”; que ingresó por la Aduana

de Paso de los Libres proveniente de Brasil, con destino a Terminal Panamericana, Buenos Aires.

b) El 20/5/10 se comunicó a la Aduana lo acontecido, en los términos del art. 308 del CA (v. multinota obrante a fs. 9 de las acts. adms.).

c) No se cumplió con las destinaciones del tránsito de importación (como consecuencia del robo), por lo que se instruyó el correspondiente sumario de prevención (ver destinaciones a fs. 29/33 exp. adm. AFIP 12307-94-2010/1; MIC/DTA n° BR.238.009864 obrante a fs. 34/38 del mismo cuerpo; y manifiesto de carga 10 042 MANI 046906 C).

d) Consecuentemente, la Aduana emitió la res. AD PASO 747/10 (confirmada por su similar posterior 823/12), formulando "cargo" por los tributos aduaneros pendientes, en los términos de los arts. 310, 312 y 315 del CA (ver exp. adm. n° 12307-94-2010, fs. 4/8 y 355/364).

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, 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.

C) Para evaluar sobre el cumplimiento de "todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario", 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).

D) De autos resulta que tanto la firma transportadora como el agente de transporte, afirmaron en su recurso que "…el faltante de la mercadería en tránsito…no obedece a negligencia alguna en el cumplimiento de los deberes de guarda…" (v. fs. 33 vta.).

El Fisco en cambio, y como se vio, al expresar agravios afirma que "…no surge que la actora haya contratado un servicio de custodia, así como tampoco que haya tomado otra precaución respecto al cuidado de la carga, más allá del chofer del vehículo…". No le asiste razón.

Es que, los referidos actores acompañaron como prueba documental las siguientes copias certificadas: a) resolución del Fiscal Federal de la Ciudad de Paso de los Libres, mediante la cual solicitó el archivo de las actuaciones (v. fs. 16/17vta.); y b) la resolución del Juez Federal de la misma ciudad, donde decide archivar la causa (v. fs. 19/20vta.). De la prueba allí valorada, **surge que el camión poseía "sistema de rastreo satelital"**. En efecto:

a) Así lo declararon coincidentemente los testigos.

b) Tanto el Fiscal como el Juez -remitiendo a las fs. 117/125 del referido expediente- aluden a la existencia de "… copias…del seguimiento satelital remitido por la Empresa 'Autotrac', de las cuales se desprende que efectivamente la última señal del camión fue en el Puesto YPF de 'Cuatro Bocas', en el día y horario… indicado" (ver, especialmente, fs. 16vta y 19vta.).

c) Lo anterior coincide con lo declarado por el chofer del camión Franklin Dirlei Fernández de Lima ante la Comisaría n° 46 de la CABA, en tanto denunció que el hecho delictivo tuvo lugar en el cruce conocido como "Cuatro Bocas" (v. fs. 16vta, 19vta/20; y declaración policial de fs. 135/136).

La probada existencia del control satelital y de su pleno funcionamiento respecto del camión y semirremolque de que se trata, visto de cara a los demás elementos de la causa, alcanzan para **tener por cumplido el deber de custodia de la mercadería**, en los términos de "Tevelam".

Todo lo cual, **lleva a rechazar los agravios del Fisco y a dispensar a los actores del pago de tributos.**

VI.- 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, del CPCCN).

VII.- Por todo lo expuesto, **VOTO** por rechazar los recursos interpuestos por la AFIP-DGA y los actores y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto resolvió: a) revocar la resolución de la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) 823/12; y b) imponer las costas por su orden. Con costas de esta instancia en el orden causado.

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 y V, puntos A), a), b), c) y d), de su voto.

II. No hay controversia acerca de las siguientes circunstancias:

i. El robo del camión, del semirremolque y de su carga.

ii. El vehículo que transportaba la mercadería fue interceptado por varias personas al llegar al punto del itinerario denominado "cruce de Cuatro Bocas".

iii. Dichas personas sustrajeron el vehículo, y liberaron al chofer en esta Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la intersección de las calles Antártida Argentina y Ramón Castillo.

iv. El hecho fue comunicado a la Aduana en los términos del artículo 308 del Código Aduanero.

v. Que el transporte cumplió con el itinerario denunciado en los manifiestos de carga.

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*", "*Zarate, 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).

V. El Fisco Nacional, para descartar la aplicación del precedente *"Tevelam"*, afirma que "De las actuaciones administrativas acompañadas por esta representación no surge que la

actora haya contratado un servicio de custodia, así como tampoco que haya tomado otra precaución respecto al cuidado de la carga, más allá del chofer del vehículo".

VI. Ese planteo debe ser desestimado.

En efecto:

i. De acuerdo con las copias de la investigación penal agregadas a esta causa, allí se tomó declaración al agente de transporte aduanero Fernando González, "quien manifestó que se enteró del hecho el mismo día que el chofer hizo la denuncia, por un llamado telefónico de un representante de la Empresa de Transporte en cuestión, al que le pidió la misma para presentarla ante la Aduana local. Por sus dichos se pudo saber que el camión no contaba con custodia pero que todos los camiones de la empresa tienen sistema de rastreo satelital y que la firma encargada del seguimiento es brasileña y se denomina 'Autotrac'… obrando a fs. 117/125 [la cita de fojas corresponde a la causa penal] copias aportadas posteriormente a la causa por el deponente del seguimiento satelital emitido por la Empresa 'Autotrac' de las cuales se desprende que efectivamente la última señal del camión fue en el Puesto de YPF de 'Cuatro Bocas'…" (fs. 16 vta.).

ii. En esa misma investigación penal, con arreglo a las copias agregadas a esta causa, expusieron testimonios el señor Clovis Dall Agnol y el señor Douglas Meinhrdt —quienes "en la época del hecho realizaban el rastreo y seguimiento de las unidades"— de los que se desprende, también, que el vehículo robado se hallaba conectado a un sistema satelital de rastreo.

VII. Como puede apreciarse, no es correcta la afirmación sostenida por el Estado Nacional en el sentido de que la empresa transportadora no contaba con ningún mecanismo de seguridad o de custodia más allá de la sola existencia del chofer.

Ya se vio que, según las declaraciones testimoniales ofrecidas en sede penal, que fueron consideradas por el fiscal federal y por el juez federal que intervinieron en la investigación —que culminó con el archivo—, los camiones de la empresa poseen el sistema de seguimiento satelital.

VIII. Esas constancias de la causa son relevantes y ejercen una influencia concluyente acerca del cumplimiento del deber de custodia.

Por tanto, debe confirmarse la sentencia apelada en lo que concierne al plano sustancial.

IX. Relativamente a las costas, debe hacerse lugar a las objeciones que plantean la empresa transportista, la firma importadora y agente de transporte Fernando González, revocarse la distribución decidida en la sentencia apelada e imponérselas al Fisco Nacional en ambas instancias ya que resulta sustancialmente vencido y no se advierten razones que justifiquen válidamente apartarse del criterio objetivo de la derrota (artículo 68, primera parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 1163 del Código Aduanero).

Por las razones expuestas propongo al acuerdo: 1. Desestimar los agravios exhibidos por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en el plano sustancial; y 2. Admitir las críticas ofrecidas por la empresa transportista, la firma importadora y el agente de transporte Fernando González respecto de las costas, revocar la sentencia apelada en ese aspecto e imponerlas al Fisco Nacional en ambas instancias.

La Dra. Clara María do Pico adhiere al voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** a) por unanimidad, desestimar los agravios exhibidos por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en el plano sustancial; y b) por mayoría, admitir las críticas ofrecidas por la empresa transportista, la firma importadora y el agente de transporte Fernando González respecto de las costas, revocar la sentencia apelada en ese aspecto e imponerlas al Fisco Nacional en ambas instancias.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

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

#31197754#226086520#20190325143602853