435/2025

"Tora Transportes Industriais Limitada (TF 25377-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"

Buenos Aires, 16 de abril de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante el pronunciamiento del 25/06/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Disposición n° 968/2008 (AD PASO) dictada en la Actuación SIGEA n° 12315-645-2007, declarando que el importe del cargo n° 1703/03 asciende a la suma de $ 9.718,44, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A. desde el 6/01/2004 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a la actora. Revocó la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco

Para así decidir, sostuvo que, correspondía resolver si la Disposición nro. 968/2008 (AD PASO), que confirmó el cargo nro. 1703/03 formulado a TORA TRANSPORTES INDUSTRIALES LIMITADA en su condición de agente de transporte aduanero, en concepto de tributos, con fundamento en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A., en relación a la mercadería amparada por la Destinación Suspensiva de tránsito de Importación nro. 03042 MANI 084414 A, se ajusta a derecho.

Precisó que, no se encontraba discutido en autos el incumplimiento del tránsito de importación TRAS nro. 03042TRAS071032 N, del camión dominio patente KUR-7466 y semirremolque JOM-0274. Tampoco se encontraba discutido, que la accionante aducía que ello fue consecuencia del robo de la mercadería objeto de la destinación aduanera.

En dicho contexto, puntualizó que, la cuestión controvertida en la presente causa se circunscribía, entonces, a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formulaba el servicio aduanero.

Expuso que, la operación de tránsito de importación se encontraba regulada en los arts. 296 y sgtes. del C.A., y constituía un régimen en virtud del cual se autorizaba que la mercadería importada, es decir, aquella ingresada al territorio aduanero pero que carecía aún de libre

circulación en el mismo, sea transportada desde la Aduana por la que hubiere arribado hasta otra Aduana para ser sometida a otra destinación aduanera, previéndose al efecto la no sujeción a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 304 C.A.).

Alegó que, el art. 308 del C.A. establecía *“Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrare 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 permitieren ejercer eficazmente el control aduanero”.*

Indicó que, el art. 315 del C.A. eximía de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden “irremediablemente”, no habiendo entrado al circuito económico, y si se efectuaba la comunicación prevista en el art. 308 del C.A. A continuación, el mismo artículo no eximía del pago de tributos si la mercadería en cuestión podía potencialmente ser utilizada por un tercero.

Expuso que, nuestro Máximo Tribunal efectuó una interpretación del mencionado régimen, aconsejando distinguir, para un caso análogo al de autos*, “la situación de quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino; se aparta por el itinerario fijado por la autoridad aduanera (art. 319), o bien, incurre en alguna conducta que pudiere indicar la connivencia con el hecho de la sustracción (...) de la de quien ha cumplido con los deberes de custodia de la mercadería durante su itinerario y padece un robo agravado por el uso de armas”* (CSJN, “Tevelam S.R.L.”, de 11/12/12, T.317. XLVI).

Argumentó que, si bien, la CSJN en "Tevelam S.R.L." estableció que *"si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia, ni ha sido desacreditado el hecho del robo con armas que file comunicado a las autoridades (...) no cabe responsabilizar a la actora por el pago de los tributos...",* cabía destacar que dicha premisa lógica procedía, justamente, de diversas aristas fácticas del caso, como fue, en especial, la demostración por la parte actora en las instancias previas (debiendo destacarse la prueba en sede aduanera) del contundente cumplimiento de sus deberes de cuidado y custodia de la mercadería proveniente de zona extranjera, que implica, sobre el caso particular y a partir de allí,

naturalmente, la inversión de la carga de la prueba hacia el Fisco a fin de desvirtuar ello último.

Sentado ello, apuntó que, correspondía ahora analizar los hechos en razón de las probanzas que fueron arrimadas a esos autos.

A tal fin, adujo que, los esfuerzos probatorios de la actora se limitaron al aviso efectuado a la Aduana informando el robo del medio de transporte a través de la confección de una Nota y el agregado de la copia de la denuncia policial (fs. 43/59 del expte. principal).

Afirmó que, no obraba en autos constancias del aviso a las autoridades aduaneras ni de la denuncia policial y que el robo se produjo el 15-10-2003. Asimismo, según lo declarado en la causa penal por la Agente de Transporte Aduanero Marcela F. Claus se creía que el transporte no contaba con sistema satelital ni servicio de custodia.

Añadió que, el Código Aduanero al regular el régimen en trato -y particularmente la interrupción del tránsito por un siniestro, en este caso el robo a mano armada del camión- requería de una necesaria inmediatez en el aviso del hecho al servicio aduanero. Por lo tanto, no fue cumplido el requisito de dar aviso inmediato a las autoridades aduaneras, tal como lo exigía el art. 308 del C.A.

Manifestó que, en ese entendimiento, la recurrente no acreditó ante esa instancia ni en sede aduanera, probanza alguna que pudiese llevar a la suscripta a una razonable convicción de eximirla de la responsabilidad tributaria, ni se habían reunido los extremos de hecho y prueba convocados en el fallo “Tevelam S.R.L.”, por lo que no correspondía al caso su aplicación. En efecto, no se encontraba debidamente acreditado que la recurrente haya cumplido con los deberes de guarda y de custodia de la carga que se exigían en el precedente citado, ya que no indicó que medidas adoptó para resguardar la mercadería en tránsito, ni aportó prueba alguna al respecto.

En relación a los sujetos que debían responder por los tributos adeudados, el art. 312 del C.A. consideraba al transportista y a su agente de transporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias, mientras que al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen como responsables subsidiarios de esas obligaciones, con independencia de la situación de quienes realizaron los actos ilícitos que originaron el caso fortuito o la

fuerza mayor, es decir, sin perjuicio de que el hecho gravado haya sido realizado por otro. De esta forma, el Código los hacía responsables por deuda ajena, con la finalidad de proteger los intereses fiscales.

En tales condiciones, con relación a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias que se reclamaban en esos autos, señaló que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. "Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo periodo fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".*

Refirió que, la C.S.J.N sostuvo que *"(...) cerrado el termino para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del periodo fiscal*".

En consecuencia, ponderó que, resultaba de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hacía referencia la CSJN había precluido, correspondía revocar la exigencia formulada por la Aduana respecto de los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, con costas al Fisco.

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 22/08/2024 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que no fueron replicados por la contraria.

Se agravia la recurrente por cuanto la sentencia recurrida resuelve imponerle las costas a su parte en relación con las percepciones del

Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, sin tener en cuenta las particularidades del caso y su complejidad jurídica que habilitan el apartamiento del principio general de la derrota.

Destaca que, en este sentido, debió el *a quo* apartarse del principio general de la derrota e imponer las costas en el orden causado (ver en este sentido *Fallos* 322:1726 y 328:3079). Máxime cuando la procedencia o no de tales percepciones (IVA y Ganancias) ha sido motivo de litigios recurrentes e incluso recientemente resuelto por el Cimero Tribunal.

En este sentido, pondera que, el fallo CLAD que invoca el Tribunal Fiscal de la Nación para sustentar en definitiva sus decisiones en materia tributaria es posterior a los cargos formulados por el Servicio Aduanero. Aproximadamente entre el reclamo en materia tributaria formulado por el Servicio Aduanero y los fallos del Cimero Tribunal, arriba invocados, transcurrieron más de diez años.

Advierte que, el vencimiento de la destinación de importación temporal operó en el año 2008, momento en el cual se devengaron o bien se verificaron los hechos imponibles de los tributos reclamados por el Fisco Nacional.

Indica que, surge entonces con claridad que el precedente del Cimero Tribunal es posterior a la exteriorización de la pretensión fiscal y de la propia Resolución Aduanera que formuló el cargo por tributos y que data del año 2008.

Reitera que el fallo “CLADD” es del 2019. Entonces, debe tenerse en cuenta las particularidades del caso y su complejidad jurídica en ese aspecto, las divergentes opiniones anteriormente mantenidas respecto de las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancia y es así que la Aduana oportunamente se consideró con derecho a litigar atento la letra de la normativa vigente.

Resalta que, de lo expuesto, surge claramente la convicción y el derecho a litigar de esa representación fiscal. Por lo tanto, la solución equitativa y justa del caso sugiere imponer las costas por su orden en el aspecto que ha sido aquí recurrido.

Agrega que, sustenta también el agravio, el voto de la Doctora Elena Highton de Nolasco recaído en la causa “METROGAS SA c/ NEUQUEN PROVINCIA S/ ACCION DECLARATIVA” (CSJN, 25/09/07, *Fallos*, 330:4.256), en el cual se expone que, las circunstancias

particulares de la causa hacen al apartamiento del principio rector, imponiendo la aplicación del artículo 70 del C.P.C.C.N. y, por ende, la aplicación de las costas en el orden causado.

A mayor abundamiento, observa que incluso el mismo artículo 70 del CPCCN, contempla circunstancias que motivan el apartamiento al principio general en materia de costas, como lo es el último párrafo que prescribe: “Si de los antecedentes del proceso resultare que el demandado no hubiere dado motivo a la promoción del juicio y se allanare dentro del plazo para contestar la demanda, cumpliendo su obligación, las costas se impondrán al actor”.

En virtud de los agravios expuestos, solicita que se revoque la sentencia recurrida y se impongan las costas en el orden causado.

III.- Que, así contextualizado el caso, cuadra señalar que tras la modificación introducida por el artículo 273 de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), el artículo 1163 del Código Aduanero consagra como principio general que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiera solicitado.

Sin embargo, dicho precepto habilita a la Sala aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación interviniente a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrara mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.

Asimismo, en caso de verificarse una recalificación de la conducta o bien una reducción de la sanción a aplicar en los términos del artículo 1143 del Código Aduanero, las costas han de imponerse en el orden causado; no obstante lo cual el mentado organismo ha de cargar las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demostrase temeraria o carente de justificación.

Cabe destacar que la modificación introducida por ley 27.430 es de neto corte procesal, por lo que resulta de aplicación inmediata, aún a procesos en trámite (conf. CSJN, *Fallos* 323:1285, y Sala IV del Fuero, en autos 3424/2020 *“Sancor Cul c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 5/3/2020 y su cita).

IV.- Que sin perder de vista ello, indíquese que, en la especie, la actora acudió al mentado organismo administrativo con facultades

jurisdiccionales al fin de obtener la revocación de la resolución n° 968 (AD PASO) en cuanto resolvió conformar el cargo n° 1703/03 por la suma $12.955,20, en concepto de tributos por la Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación 03042MANI084414A con TRAS 03042TRAS071032N.

Por su parte, el Fisco Nacional, al tiempo de contestar el traslado de la apelación deducida, se pronunció por la validez del acto aduanero.

Finalmente, según se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación, por aplicación del precedente “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/EN - DGA Resol. 2590/06 (Expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas”, sent. del 26/11/2019, dejó sin efecto -en lo que respecta al derecho adicional y a las percepciones de IVA Adicional y Ganancias- la resolución aquí apelada.

Así las cosas, evaluado el caso y la solución de fondo adoptada a la luz de los agravios planteados, a consideración del Tribunal, en consonancia con lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, no se advierten razones valederas para apartarse del lineamiento general consagrado en el artículo 1163 del Código Aduanero.

Es que, al decidir cómo distribuir las costas, no puede perderse de vista que el triunfo en dicha cuestión, debe reflejarse en la imposición de las costas, pues no se trata de castigar al perdedor sino de cargar al vencido las erogaciones que debió realizar su contraria (conf. esta Sala, en autos 58.862/2018 caratulados *“SPF Argentina SA c/EN - AFIP - DGA s/Dirección General de Aduanas”*, resol. del 16/6/2023 y expte. 36.842/2023, “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 23.435-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 24/11/2023, entre otros).

En efecto, la resolución del tribunal *a quo* de imponérselas resulta suficientemente fundada en el principio rector en la materia, consagrado en el art. 68 del Código Procesal y en el art. 1163 del C.A., encuentra su razón de ser en el hecho objetivo de la derrota: quien resulta vencido debe cargar con los gastos que debió realizar su contraria para obtener el reconocimiento de su derecho y quien pretenda exceptuarse de esa regla debe demostrar acabadamente las circunstancias que justificarían el apartamiento del mismo (cfr. CSJN, *Fallos*: 312:889), situación que no se verifica en la causa razón por la cual debe ser mantenida.

Por lo demás, la omisión de la demandada de allanarse a la pretensión de su contraria en lo que respecta a la liquidación tributaria, determina naturalmente que cargue con las consecuencias disvaliosas de esa decisión.

En tales condiciones, corresponde rechazar la apelación intentada por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar, en cuanto fue materia de agravios, la resolución dictada el 25/06/2024 por el Tribunal Fiscal de la Nación.

V.- Que, en atención a la forma en que se resuelve, y al no advertirse en esta oportunidad motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota, las costas de esta instancia judicial se imponen al Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 25/06/2024, en cuanto fue materia de agravio, con costas (arts. 68, 1° parte y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírense estos actuados al Tribunal Fiscal de la Nación.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 16/04/2025
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

#39664156#448152705#20250415134439711