En Buenos Aires, a los 28 días del mes de diciembre del año dos mil veinte, reunida en Acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en autos **"EXPRESO MERCURIO SA (TF 27401-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"** y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 247/251, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría, **revocó** la resolución AD PASO nº 1074/09, mediante la cual la Aduana de Paso de los Libres: a) rechazó las impugnaciones deducidas por la transportista Expreso Mercurio SA y el agente de transporte aduanero Olga Zulema Vilar; y b) confirmó los cargos nº 233, 234, 235 y 236 –todos del año 2005- en concepto de tributos adeudados por la destinación suspensiva de tránsito de importación nº 02042MANI042116P, con sustento en los arts. 310, 311, 312 y 315 del Código Aduanero (CA, en lo sucesivo). Impuso las costas por su orden.

Para así decidir, la mayoría sostuvo que:

a) No se controvierte el incumplimiento del tránsito de importación, ni que ello fue consecuencia del robo del camión y semi-remolque que transportaban la mercadería. Tampoco, que no se abonaron los tributos correspondientes.

b) El medio de transporte con su carga fue robado a mano armada, a pesar de que contaban con custodia vehicular armada.

Se verifica, asimismo, el actuar diligente del chofer, que tras haber sido liberado por los responsables del robo, efectuó la denuncia correspondiente. Seguidamente, el ATA dio aviso inmediato a la DGA y el transportista hizo lo propio ante la Aduana de Paso de los Libres.

c) En tales condiciones -sin perjuicio de dejar a salvo su opinión en contrario- por razones de economía procesal y seguridad jurídica, corresponde la aplicación del precedente de Fallos: 335:2549 “Tevelam”, del 11/12/12, y en consecuencia, revocar la resolución recurrida.

d) Dado que “Tevelam” es posterior a la fecha de interposición del recurso de autos (del 9/2/10), las costas se imponen por su orden.

II. Contra ese pronunciamiento apelaron la AFIP (fs. 253) y la actora (fs. 255).

A) La AFIP-DGA expresó agravios a fs. 265/271, los que fueron replicados a fs. 283/299.

En lo sustancial, sostiene que:

a) Las circunstancias del caso difieren de las planteadas en “Tevelam”. En autos se controvierte la existencia del robo a mano armada y ulterior secuestro, pues se trata de una denuncia unilateral efectuada por el chofer, carente de toda prueba.

b) No se verifica el “deber de custodia de la mercadería” valorado en el precedente invocado. No surge la contratación de servicio de custodia ni otra precaución respecto al cuidado de la carga, más allá del único chofer del vehículo.

c) Es el transportista quien está en mejores condiciones de probar su diligencia, y no la Aduana.

d) La actora se sometió voluntariamente al régimen del art. 315 del C.A. según el cual, aunque la mercadería hubiera sido robada, no puede reputarse como irremediablemente perdida si puede ser utilizada por un tercero. Ello impide la dispensa del pago de los tributos a los responsables de la obligación tributaria.

B) La actora expresó agravios a fs. 259/263 (que fueron replicados a fs. 274/277), ciñendo sus quejas a la distribución de costas.

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" 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 aquellas 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; mi voto en "Expresso Hércules", causa nº 2550/2018, del 23/3/19, 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. y Sala III, "Blancanuez", cit.).

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.

V. Si bien la AFIP-DGA en su expresión de agravios cuestionó la existencia misma del robo, lo cierto es que tal circunstancia fue reconocida previamente, en el acto objeto de recurso (conf. primer considerando de la

res. AD PASO 1074/09, fs. 52/58, puntualmente fs. 52. V. asimismo nota de la Aduana al Fiscal Federal de Paso de los Libres, fs. 98/100 de las actuaciones administrativas nº12303-3974-2005). Extremo que, por lo demás, no fue desconocido al contestar demanda.

Asimismo, las partes son contestes en que el hecho se comunicó a la Aduana en los términos del art. 308 del CA (v. fs. 86 vta.).

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 antecedentes que sustentaron la resolución aduanera, cuya presunción de legitimidad aquí se discute.

Son los siguientes:

a) El 03/7/02, en ruta Panamericana hacia Capital Federal, se sustrajeron el camión dominio IFL 5201, el semi-remolque placa IBD 9258 y su carga (cosméticos y computadoras) de la firma Expreso Mercurio S.A.; que ingresaron por la Aduana de Paso de los Libres provenientes de Brasil, con destino al depósito fiscal Lo Primo, de esta Ciudad (v. manifiesto MIC/ DTA BR.463.004398, campos 11, 15 y 24 a fs. 147/149; y denuncias policiales de fs. 154 y 157 del exp. administrativo nº 12303-3974-2005;).

La mercadería fue documentada mediante la destinación 042MANI 042116P y vinculada a los tránsitos 030206-Z, 030267-R, 030268-S, 030269-T (v. manifiesto de carga, fs. 91; MIC/DTA a fs. 85/91 y planillas de aforo a fs. 92/95, de las actuaciones mencionadas).

b) El 05/7/02 se comunicó a la Aduana lo acontecido, en los términos del art. 308 del CA (v. fs. 19 y 20 ref. 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 sumario de prevención nº 1.119/02 (v. fs. 96 ref. y 97 ref., de las actuaciones administrativas).

Ello dio lugar a la instrucción de una causa penal en la que se investigó la posible comisión del delito previsto en los arts. 863 y ccdtes. del CA (v. fs. 104/105, act. adm.; y fs. 175/178 y 195/197 de autos).

d) Consecuentemente, la Aduana formuló los siguientes cargos: nº 233 (por $64.823,73), 234 (por $26.609,77), 235 ($262.163,73) y 236 ($62.289,74), todos del año 2005, por los tributos aduaneros pendientes.

e) Por la res. AD PASO 1074/09, el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres rechazó el recurso de impugnación oportunamente interpuesto por la actora contra los cargos formulados, en los términos de los arts. 310, 311, 312 y 315 del CA (ver exp. adm. fs. 216/219).

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 CA- 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 la firma transportadora afirmó en su recurso que “…la reducción de la custodia contratada al efecto… y el sistema de rastreo satelital incorporado… tampoco rindió el fruto que el transportista diligentemente persiguió –según constancia policial del 4 de julio, el mismo fue destruido, probablemente por los malhechores-. Es claro que ninguna otra medida de seguridad podría haber tomado… en orden a procurar el correcto cumplimiento con la actividad y el régimen documentado” (v. fs. 59 vta.).

El Fisco, en cambio, al expresar agravios sostuvo 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” (v. fs. 266 vta.). No le asiste razón.

a) En efecto, de la documentación obrante en autos **surge que el camión poseía sistema de rastreo satelital**, proporcionado por la firma Autotrac (fs. 41/44). De allí se desprende que el viaje de Uruguaiana a Buenos Aires inició el día 02/7, con una parada a las 23:58. Reinició a las 00:12 del día 03/07, volviendo a actualizar posicionamiento a las 01:21 “con status de encendido desconocido, momento en que probablemente inició el siniestro” (“com status de ignicão desonhecida, momento em que provavelmente iniciou o sinistro”, fs. 41/42).

b) Lo anterior coincide con lo declarado por el chofer del camión Franck Rodrigues do Prado ante la Comisaría n° 2 de la localidad de Florida, Vicente López, en tanto denunció que el hecho delictivo tuvo lugar “a la 1 hs. aproximadamente” del día 03/07/02, mientras transitaba por la vía rápida de la arteria Panamericana hacia Capital Federal (v. declaración policial de fs. 17/18 ref. de las actuaciones administrativas).

c) Asimismo, "Autotrac" informó que el motivo por el cual se perdió el seguimiento de la unidad fue probablemente los daños ocurridos en el equipo, aclarando que al momento de la inspección se constató "…que el cable de la antena fue cortado y el cable de la terminal, desconectado sin averías" (fs. 41/42).

Ello es conteste con lo manifestado por el empleado de la empresa Hugo Alberto Sánchez que, al denunciar la aparición del camión siniestrado, señaló que "…en la cabina del camión se encuentra el sistema de rastreo dañado…" (fs. 21 ref. del expediente administrativo).

La probada existencia del control satelital y de su pleno funcionamiento respecto del camión y semirremolque de que se trata –lo que no fue desconocido expresamente al contestar demanda- 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 la actora 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 "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 y mi voto en "Expresso Hércules", cit.).

VII.- Por todo lo expuesto, **VOTO** por rechazar los recursos interpuestos por la firma actora y la AFIP-DGA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto resolvió: a) revocar la resolución de la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) 1074/09; y b) imponer las costas por su orden. Con costas de esta instancia en el orden causado.

La jueza Clara do Pico dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes de la causa formulados por la señora Jueza Liliana María Heiland en los considerandos I, II y V, puntos A), a), b), c), d) y D), a) y b), de su voto.

II. No hay controversia acerca de que el robo del camión y de su carga ocurrieron el día 03/07/02, mientras éste transitaba por la vía rápida de la arteria Panamericana hacia la Capital Federal. Tampoco hay discusión en torno a que el transporte cumplió con el itinerario declarado y con el deber de comunicar el hecho a la Aduana en los términos del artículo 308 del Código Aduanero.

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, la Corte Suprema expresó 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".

Asimismo, 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, *"Irmaos Schwanck LTDA y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" y "EXPRESO ARACATUBA LTDA (TF 32450-A) Y OTRO c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO",* pronunciamientos, respectivamente, del 16 de agosto de 2018 y 3 de julio 2020, entre otros).

Por consiguiente, los agravios del Fisco Nacional deben ser desestimados.

V. Asiste razón a la actora en su queja contra el régimen causídico decidido porque fue a raíz de la discusión que entabló –al interponer su recurso– que el tribunal *a quo* revocó la resolución aduanera apelada.

El demandado, entonces, es quien ha resultado sustancialmente vencido en autos. Frente a ello, la argumentación brindada por el tribunal fiscal para distribuir las costas en el orden causado no permite encontrar una justificación adecuada, de cara al criterio restrictivo que para la aplicación de dicho régimen causídico ha propiciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 311:809).

Por tanto, la aduana debe cargar con las costas que ha generado el proceso.

En mérito de las razones expuestas voto por confirmar la sentencia apelada, con costas de ambas instancias a la demandada vencida, en tanto no existen motivos de mérito que permitan apartarse del principio general contenido en el art. 68 del CPCCN y 1163 del CA.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto de la jueza Clara María do Pico.

En función del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**: a) por unanimidad, rechazar el recurso interpuesto por la AFIP-DGA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto resolvió revocar la resolución de la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) 1074/09; y b) por mayoría, admitir los agravios de la actora, imponiendo las costas de ambas instancias a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente devuélvase.

Liliana María Heiland
(en disidencia parcial)

Clara María do Pico

Rodolfo Eduardo Facio

Fecha de firma: 28/12/2020
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#34671311#275063116#20201228104516600