

Causa N°: T. 317 Fecha: 11/12/2012 Tribunal: Corte Suprema de Justicia de La Nación  
Tema: Tránsito de Importación. Robo. Impuestos y Contribuciones. Interpretación de la Ley.

Tevelam SRL (TF 22. 427-A) c/ Dirección General de Aduanas.

Cabe dejar sin efecto la sentencia que revocó la imputación del Tribunal Fiscal que condenó al transportista -víctima del robo del total de la mercadería transportada-, al agente de transporte aduanero y al consignatario al pago de los tributos correspondientes por la nacionalización de ciertas mercaderías que habían ingresado al país bajo el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, pues dado que la actora se obligó, al documentar la destinación de tránsito de importación, a que la mercadería que por ese medio ingresó en el territorio aduanero nacional arribe a la aduana de destino, luego no puede pretender sustraerse a las consecuencias propias del riesgo inherente a la actividad que emprendió en el marco del régimen especial al que se sometió voluntariamente (Disidencia de la jueza Elena I. Highton de Nolasco)

La Dra. Highton de Nolasco en su disidencia sostuvo que el siniestro que afectó el tránsito de importación no constituye causal eximente de responsabilidad por el pago de los tributos, pues tal dispensa solo tiene lugar si el siniestro ocasiona la pérdida irremediable de la mercadería. El recurrente invocó arbitrariedad en la sentencia apelada.

Fallos Relacionados:  
TEVELAM SRL s/recurso de apelación

Texto completo:

Buenos Aires, 11 de diciembre de 2012

Vistos los autos: "Tevelam SRL (TF 22. 427-A) cl Dirección General de Aduanas".

Considerando:

1º) Que los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal. Por lo tanto, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, se dan por reproducidos los términos de los puntos 1 a 111 de dicho dictamen.

1º) Que los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal. Por lo tanto, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, se dan por reproducidos los términos de los puntos I a III de dicho dictamen.

2º) Que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, dado que se encuentra en discusión la inteligencia de normas de naturaleza federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en aquéllas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

3º) Que en primer lugar cabe poner de relieve que no se encuentra discutido en las presentes actuaciones que en el transcurso del tránsito de importación, el transportista fue víctima del robo de la totalidad de la mercadería transportada, en el cruce de las rutas 14 y 20 (conf. fs. 27, cuarto párrafo), hecho que fue denunciado oportunamente ante la justicia federal (conf. fs. 58), que dicha mercadería carecía de libre circulación en el territorio aduanero y que, a causa del acto delictivo, no se cumplió con el tránsito de importación, pues la mercadería importada no arribó a la aduana de destino.

4º) 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 (confr. arts. 296 y siguientes del Código Aduanero).

La mercadería introducida bajo ese régimen no se encuentra alcanzada por los tributos que gravan la importación para consumo -con excepción de las tasas retributivas de servicios- ni por las prohibiciones de carácter económico (arts. 304, 305 Y 613 del mencionado ordenamiento). La obligación principal que el régimen impone es la de transportar la mercadería hasta la aduana de destino, de forma tal que a ésta lleguen los mismos bienes que partieron de la aduana de procedencia (art. 317 del mencionado código), es decir, la totalidad de la mercadería documentada (art. 310 del citado código).

5º) Que las normas respectivas disponen que cuando resulte faltar mercadería sometida al aludido régimen, o bien, cuando transcurra el plazo de un mes a partir del vencimiento del que hubiera sido otorgado para cumplir el tránsito sin que el medio de transporte arribe a la aduana de salida (arts. 310 y 311 del código de la materia), se presume, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería ha sido importada para consumo. En tal 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 que tuvieren 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 (art. 312 del citado código).

6º) Que por otra parte, el art. 315 del mismo ordenamiento legal prescribe que "la mercadería irremediamente 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 servicio, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero.

La mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero".

7º) Que de las normas transcriptas resulta con nitidez que el régimen de destinación suspensiva que se examina reposa, básicamente, en dos pilares.

Por una parte, el legislador -fundado en la sospecha de que si la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación no arribó a la aduana de destino, ello obedecería a que fue descargada en el trayecto- consideró conveniente acudir a la presunción consistente en que los bienes se hallan en el país y han sido incorporados al circuito económico sin el pago de los correspondientes derechos. Dicha presunción fue plasmada en estos términos: " ... se presumirá, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que [la mercadería] ha sido importada para consumo" (arts. 310 y 311 del Código Aduanero).

Por la otra, -con sustento en el mismo afán de evitar la realización de maniobras fraudulentas que pongan en riesgo la renta fiscal-, en el supuesto de no arribar la mercadería a la aduana de destino o de no hacerlo en el plazo estipulado para dicho arribo, se previó que aquellos que tienen una relación directa y estrecha con los bienes ingresados al país, fuesen los responsables por el pago de los tributos que gravan la nacionalización de la mercadería, en calidad de deudores principales o de responsables subsidiarios (art. 312 del Código Aduanero).

8º) Que si bien el legislador expresó en términos contundentes que las presunciones de los artículos precedentemente mencionados no admitirían "prueba en contrario", lo cierto es que aquél morigeró esa regla en ciertos supuestos -vgr., con respecto a la mercadería deteriorada, destruida o irremediamente 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 (cf. arts. 306, 308, 314 y 315, primer párrafo del código citado).

9º) Que, en ese contexto normativo, el art. 315 del código citado distingue la hipótesis de la mercadería "irremediamente 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 "irremediamente 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.

10) 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 irremediamente 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.

Es pertinente recordar que según lo ha mantenido en forma constante el Tribunal, " ... cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de su texto, conduzca a resultados concretos que no armonicen con el ordenamiento jurídico restante o arriba a consecuencias reñidas con los valores por él tutelados, la interpretación debe integrarse al conjunto armónico del referido ordenamiento..." (Fallos:326:3679). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que los textos legales no deben ser considerados 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 (ver, Fallos: 323:2117; 324:1481; 325:1731; 327:769, entre muchos otros y disidencia del juez Petracchi en Fallos: 312:2192).



Recurso extraordinario interpuesto por la Dirección General de Aduanas, representada por la Dra. Maria Laura Barrueco.  
Traslado contestado por la actora, Tevelam SRL, representada por el Dr. Gustavo Enrique Müller  
Tribunal de origen: Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.  
Tribunal que intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 118/123 vta., la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó parcialmente la disposición 1.472/2006 (AD PASO) de la Aduana de Paso de los Libres, en cuanto había confirmado el cargo 62/2006 y condenado al transportista, al agente de transporte aduanero y al consignatario al pago de los tributos correspondientes por la nacionalización de ciertas mercaderías que habían ingresado al país bajo el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación. Destacó que el camión que transportaba las mercaderías fue objeto de un robo mientras circulaba por la provincia de Entre Ríos, en el cruce de las rutas 14 y 20, en dirección de la Aduana de Buenos Aires. Agregó que la denuncia fue hecha por el transportista ante la justicia local y que, posteriormente, la propia Aduana dio intervención al Juzgado Federal de Concepción del Uruguay, el que luego de realizar ciertas actuaciones procedió a su archivo, de acuerdo con lo normado por el art. 195 del Código Procesal Penal de la Nación, al estimar que los elementos colectados en la instrucción no permitían sostener que el ilícito cometido encuadraba en la figura de contrabando. Por tal motivo, el mencionado tribunal administrativo, consideró que, no correspondía subsumir el caso en lo preceptuado por el art. 782 del Código Aduanero.

Por otra parte, estimó que la sustracción de las mercaderías no imposibilitó su uso por un tercero, al ser éstas fungibles, razón por la cual encuadró los hechos en los arts. 311 y cc. del código de la materia. Así, consideró que correspondía tener por importadas para consumo las mercaderías y que, al no haberse configurado un supuesto de contrabando, debía efectivizarse la responsabilidad de la actora, en su carácter de consignataria, en forma subsidiaria, ante el eventual incumplimiento de la obligación de pago por los demás responsables -el transportista y su agente de transporte aduanero-, en atención al beneficio de excusión del que goza. Agregó que el robo in itinere debió ser un riesgo a prever a fin de contratar el seguro respectivo.

Finalmente, revisó la liquidación efectuada por el ente recaudador, corrigiéndola en lo que estimó pertinente, en atención al origen intrazona de algunas de las mercaderías, y a las regulaciones sobre las percepciones de IVA Y del impuesto a las ganancias.

-II-

A su turno, la Sala 1 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por la instancia anterior y, en consecuencia, dejó sin efecto la imputación aduanera (ver fs. 194/197 vta.).

Expresó que la dispensa prevista en el art. 315 está vinculada -como así también sus análogas de los arts. 261 y 369 del código de la materia- con el deterioro, la destrucción o la pérdida irremediable de la mercadería, pero limitada por la fórmula de su último párrafo en cuanto a que no se la considerará como tal cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero.

Sin embargo, afirmó que lo acaecido en autos difiere de dicha hipótesis normativa, sin que el legislador haya previsto una regulación específica para ella. Por ende, ante la laguna legal, y habida cuenta de que la mercadería en cuestión fue robada, consideró que debía atenderse a los arts. 513 y 514 del código civil, en cuanto dispensan al deudor de su obligación ante la existencia de caso fortuito o de fuerza mayor.

-III-

Disconforme con lo resuelto por la cámara, el Fisco interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 201/213, sosteniendo que se halla controvertida la interpretación de los arts. 310, 311, 312 y 315 del código aduanero.

Agregó que no se ha demostrado en autos que hubiera existido un supuesto de robo ni de contrabando, y que corresponde aplicar aquí la responsabilidad objetiva de los sujetos involucrados en el tránsito de importación, sin que quepa discusión acerca de si ha existido o no un caso fortuito o fuerza mayor.

Indicó que no tiene relevancia la razón por la cual la mercadería ha faltado, dado que lo que importa es que no se ha acreditado la imposibilidad de su uso por un tercero, único supuesto que eximiría de la responsabilidad tributaria señalada.

En tales condiciones, adujo que la sentencia apelada no es una derivación razonada del derecho vigente, estando teñida de arbitrariedad.

-IV-

A fs. 224, la Cámara hizo lugar la apelación exclusivamente en lo que respecta a la inteligencia de normas federales.

Por tal motivo, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad endilgada a la sentencia, toda vez que el recurso extraordinario no fue concedido por el tribunal recurrido en este aspecto, al limitarse a otorgarlo sólo en lo tocante a la interpretación de normas federales (Fallos: 313: 1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

- V -

Estimo que, a pesar de lo afirmado por la recurrente en su libelo de fs. 201/213, se halla fuera de debate en esta instancia que la actora denunció que la transportista fue víctima de un acto delictivo el 6 de marzo de 2006, en el cruce de las rutas 14 y 20, en el cual unos desconocidos robaron el camión que contenía la mercadería en tránsito de importación (ver informe del Juzgado de Instrucción n° 2 de Gualeguaychú, Entre Ríos, obrante a fs. 71/71 vta.).

Es más, advierto que este hecho no fue puesto en tela de juicio por la demandada, como lo expresó al contestar el traslado del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación (ver fs. 27, 4° párrafo), y que fue el propio ente recaudador quien hizo la pertinente denuncia ante la justicia federal (ver informe de fs. 58), para que ella tomase la intervención que considerase que le correspondía, más allá de lo que en definitiva resolvió el magistrado que previno.

Por otra parte, debe ponerse de relieve que ningún reproche se les ha formulado a las personas involucradas en el transporte respecto de la conducta por ellas realizada, limitándose la aduana exclusivamente a reclamar el cobro de los gravámenes al considerar que ellas son deudoras por ser su responsabilidad de carácter objetivo.

Según lo pienso, al haber sido robada la mercadería que se hallaba en tránsito de importación (arts. 296 y cc. del Código Aduanero), las circunstancias del sub lite pueden ser encuadradas en lo preceptuado por los arts. 308 y cc. del mismo cuerpo legal, en cuanto se produjo un siniestro que implicó la pérdida irremediable de ella para las personas interesadas, habiendo éstas dado aviso inmediato a la autoridad aduanera.

Así las cosas, estimo que carece de lógica plantear la aplicabilidad de lo previsto en el art. 311 del citado cuerpo legal, que autoriza a presumir iuris et de jure la importación para consumo, puesto que no hacía falta dejar transcurrir el plazo allí estipulado para colegir que la mercadería, indefectiblemente, no podría arribar a destino debido al siniestro señalado. En efecto, ya desde el mismo día en que el hecho delictivo ocurrió podía preverse que ella no llegaría a la aduana de destino -la de Buenos Aires- dentro del plazo otorgado -que vencía en idéntica fecha; confr. fs. 9 de los antecedentes administrativos agregados por cuerda- para ser allí nacionalizada, sino que, además, podía inferirse que ese arribo tampoco se llevaría a la práctica dentro del plazo de un mes otorgado por la ley aduanera, por permanecer la mercadería en poder de sus apropiadores.

Es más, aun cuando -por vía de hipótesis- las fuerzas de seguridad hubiesen podido atrapar a los delincuentes e incautado el cargamento a poco de ocurrido el delito, seguramente éste habría quedado retenido durante un lapso prudencial a la orden de la autoridad judicial competente, a fin de producir sobre él todas las medidas probatorias requeridas por el ordenamiento para tal menester, tornando asimismo de imposible cumplimiento el arribo a la aduana de destino en el término previsto, circunstancia que, siguiendo la tesitura propuesta por la recurrente, igualmente obligaría a poner en práctica la responsabilidad para la actora, a pesar de saberse en todo momento que había una explicación plausible sobre lo acaecido y un claro por qué del retardo en la operatividad.

En este orden de ideas, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, tengo para mí que resulta aplicable la dispensa prevista en la primera parte del art. 315 de la ley 22.415, sin que pueda ella verse desplazada por lo normado en su parte final.

Advierto que una inteligencia contraria conduciría sin más a consecuencias difícilmente admisibles.

Por una parte, y de entrada, llevaría a concluir en que la responsabilidad tributaria prevista por los arts. 311 y CC. es de carácter estrictamente objetivo, desplazando toda posibilidad de disculpa fundada en razones subjetivas -por más atendibles que ellas pudieren parecer, como las de este caso-. Advierto que ello es contrario a las elementales pautas que rigen la atribución de responsabilidad tributaria en nuestro ordenamiento.

Ha de tenerse presente que, si bien nos hallamos fuera del ámbito sancionatorio, tanto para la realización de hechos imponderables generadores de la respectiva obligación de pago, como para las hipótesis de incidencia que acarrear responsabilidad en el pago de la deuda ajena, ha de exigirse la voluntariedad por parte del sujeto al momento de realizar la conducta gravada, o bien aquella que origina la responsabilidad. Aquí, por el contrario, se lo estaría responsabilizando por un hecho involuntario.

Por otro lado, entiendo que también colisionaría con lo previsto por los arts. 783 y cc. del código de la materia, en cuanto arriman la responsabilidad tributaria hacia los apropiadores para el caso en que la mercadería fuera hallada en sus manos. Ello es así, puesto que si finalmente las fuerzas de seguridad consiguieran identificar y atrapar a los malhechores, quienes deberían ser responsables tributarios de las gabelas aquí en crisis, no habría tal extensión puesto que éstas ya habrían sido satisfechas por las personas cuya presunta responsabilidad persigue aquí la Aduana.

Es pertinente recordar el inveterado criterio hermenéutico de V.E. que postula que las leyes deben interpretarse siempre evitando otorgarles un sentido que ponga en

pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 301:461; 315:38, entre muchos otros). Los textos legales no deben ser considerados a los efectos de establecer su alcance y sentido aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (arg. Fallos: 320:955).

Por otra parte, la colisión normativa a que llevaría la interpretación de la demandada obligaría a admitir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, la cual no cabe que sea presumida (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

Estimo que si bien con lo hasta aquí dicho basta para confirmar la sentencia apelada, no puedo dejar de expresar que, desde mi óptica, repugna a la justicia y a la equidad (Fallos: 3:131) que quien es víctima de un delito que lo desampara de una cosa, deba ser responsable -si bien por una deuda tributaria- de los gravámenes que recaían sobre la importación de esa cosa de cuya propiedad ha sido privado, sin posibilidad alguna de dispensa.

En este sentido, tal como lo ha sostenido V.E., no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituyen uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (arg. Fallos: 302: 1284, entre otros).

- VI -

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de mayo de 2011